

Revista
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

LA POSIBILIDAD DE REVISAR DE OFICIO EN FAVOR DEL CONTRIBUYENTE LAS LIQUIDACIONES IMPUGNADAS EN VIA CONTENCIOSA

Ramón Falcón y Tella

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Miembro de la AEDAF

Es sabido que la Administración puede revisar de oficio sus propios actos en los casos previstos en los arts. 153 a 156 de la LGT. Fuera de estos casos, la Administración "no podrá anular sus propios actos declarativos de derechos, y para conseguir su anulación deberá previamente declararlos lesivos para el interés público e impugnarlos en vía contencioso-administrativa.", según expresamente dispone el art 159 LGT¹.

De ello se deduce que la Administración puede declarar de oficio la nulidad, o anular por infracción manifiesta de la ley, las liquidaciones practicadas, aunque éstas se encuentren pendientes de impugnación en vía contencioso-administrativa².

Pero, incluso aunque la liquidación no sea reconducible a los supuestos contemplados en los arts 153 y 154 LGT, la Administración es igualmente competente para revisar y revocar en favor del contribuyente la liquidación, si considera que en ella se ha producido cualquier infracción del ordenamiento jurídico. Pues si bien, fuera de los supuestos de los arts 153 a 156 LGT es necesaria la previa declaración de

¹Una norma similar se contiene, para las Haciendas Locales, en el art. 110 de la Ley 7/1985, de 2 abril, al que expresamente remite el art 14 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales:

"1. Corresponderá al Pleno de la Corporación la declaración de nulidad de pleno derecho y la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria, en los casos y de acuerdo con el procedimiento establecido en los arts 153 y 154 de la Ley General Tributaria.

2. En los demás casos, las Entidades locales no podrán anular sus propios actos declarativos de derechos, y su revisión requerirá la previa declaración de lesividad para el interés público y su impugnación en vía contencioso administrativa, con arreglo a la Ley de dicha jurisdicción".

²Ello es así aunque previamente se haya desestimado una reclamación económico administrativa, pues la resolución desestimatoria también es revisable de oficio en los supuestos de nulidad de pleno derecho, al amparo del art. 153 LGT, o incluso de anulabilidad, ya que las restricciones que impone en estos últimos casos el art. 154 LGT (que sólo se refiere a los actos de gestión) no juegan cuando se tratara de proceder a una revisión en favor del contribuyente.

E S T U D I O S

lesividad y acudir a la vía contencioso-administrativa, ello es así únicamente respecto a los actos declarativos de derechos que hayan devenido firmes. Los actos de gravamen, en cambio, son libremente revocables en cualquier momento, y más aún cuando no han devenido firmes pendiente la resolución del recurso contencioso-administrativo interpuesto.

Esta es la opinión común de la doctrina administrativa, que entiende los límites a la revisión de oficio como una garantía del particular, que como tal no tiene sentido ante los actos de gravamen.

*"si se trata de un acto únicamente de gravamen, cabe la revocación libre sin mayores trámites. El Consejo de Estado ha admitido la revocación de los actos de gravamen exigiendo sólo una genérica invocación del interés público"*³.

Y en el ámbito tributario, nos remitimos, por todos, al profesor Sáinz de Bujanda, para quien

*"por vía de principio, la Administración puede anular de oficio –sin limitaciones– sus propios actos. Pero la revisión anulatoria encuentra obstáculos, establecidos en garantía del particular, cuando se trata de actos declarativos de derechos..."*⁴

En la actualidad, además, la libre revocación de los actos de gravamen por infracción simple del ordenamiento jurídico (e incluso por motivos de oportunidad, siempre que tal revocación no sea contraria al ordenamiento jurídico) puede apoyarse en el art. 105.1 de la Ley 30/1992, según el cual:

"Las Administraciones públicas podrán revocar en cualquier momento sus actos, expresos o presuntos, no declarativos de derechos y los de gravamen, siempre que tal revocación no sea contraria al ordenamiento jurídico"

Obsérvese que este precepto no hace sino confirmar el mismo criterio (la libre revocación de los actos de gravamen) que, en el ámbito tributario, aparece formulado negativamente (la irrevocabilidad de los actos declarativos de derechos –y no, por tanto, de los actos de gravamen– por infracción simple del ordenamiento jurídico) lo que hace innecesario entrar en la polémica sobre la aplicabilidad o no de la Ley 30/1992 a los procedimientos tributarios⁵.

³García Trevijano, Los actos administrativos, Civitas, 1988, pág. 431. En el mismo sentido, entre otros muchos, García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández, Curso..., 1, pág. 530.

⁴ Lecciones de Derecho Financiero, 7ª ed., pág. 352.

⁵Pese al tenor literal de la disp. adic. 5ª, la mayoría de la jurisprudencia entiende que la Ley 30/1992 es aplicable al ámbito tributario, con carácter supletorio en materia estrictamente procedimental, e incluso directamente en materia de régimen jurídico. En este sentido se ha pronunciado también, tempranamente, la STS 22 enero 1993. Es más, la propia Administración, a través del RD 803/1993, de 28 mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, reconoce implícitamente la aplicación de la Ley a estos procedimientos.

En cuanto al límite según el cual la revocación no es posible, incluso para los actos no declarativos de derecho, cuando la misma resulta contraria al ordenamiento jurídico (que se recoge expresamente en la Ley 30/1992, pero que, con anterioridad a la misma, había de entenderse implícito), es evidente que dicho límite no constituye obstáculo alguno cuando la revocación se produce por motivos de legalidad y no de simple oportunidad, como necesariamente es el caso de una liquidación, dado que la práctica de la misma constituye una actividad reglada a la que es ajena cualquier consideración de oportunidad. Es decir, cuando la revocación se produce precisamente porque el acto revocado es contrario al ordenamiento jurídico, independientemente de que sea nulo de pleno derecho, infrinja manifiestamente la ley o suponga una infracción simple del ordenamiento.

Aún así, la revocación tampoco puede producir indirectamente un resultado contrario al ordenamiento, como sería la condonación de la deuda tributaria, que requiere una previa autorización por ley en los términos del art. 69 LGT. De ahí la necesidad de que la revocación de las liquidaciones inicialmente practicadas, cuando se produce, vaya inmediatamente seguida de nuevas liquidaciones, e incluso la conveniencia de que así se refleje en el acuerdo de revocación.

Ni que decir tiene que las liquidaciones tributarias son consideradas habitualmente actos de gravamen⁶, y por tanto cabe su libre revocación en los términos expuestos. De ello se deduce que la Administración puede revocar libremente o anular sus liquidaciones cuando las estime contrarias a Derecho, siempre que tal anulación no implique un empeoramiento de la situación del contribuyente. Y ello sin necesidad de dictamen del Consejo de Estado, que sólo es necesario en los supuestos de declaración de nulidad de pleno derecho y anulación de actos declarativos de derechos⁷, y no para los actos de gravamen que, como se ha dicho, son "libremente" revocables.

⁶Un cierto sector doctrinal, todavía minoritario aunque cuenta con cierto apoyo jurisprudencial, sostiene que las liquidaciones son actos de gravamen y declarativos de derecho a la vez, en el sentido de que no sólo establecen una carga económica sino que, al mismo tiempo, fijan el límite máximo a pagar por el contribuyente. Pero, en todo caso, de ello únicamente se sigue que las liquidaciones son libremente revocables en favor del contribuyente y no en cambio (salvo en los supuestos de los arts. 153 y ss. LGT) en su perjuicio. O lo que es lo mismo, que no puede revocarse libremente una liquidación con la finalidad de sustituirla por otra más elevada, pero sí para dictar otra de menor cuantía.

En este sentido, por ejemplo, la STS 17 enero 1995 (QF 8/95, pág. 30) afirma que las liquidaciones provisionales no pueden "engendrar un derecho consolidado y ejercitable, de los que exigen medidas especiales para su revocación", por lo que no constituyen "un acto declarativo de derechos, incluido en el sistema de protección previsto para garantizar el respeto hacia los actos propios productores de derechos subjetivos". De ello parece deducirse que una liquidación definitiva, en cambio, podría considerarse como acto declarativo de derechos, y su revisión en perjuicio del contribuyente sólo sería posible a través de los procedimientos especiales de revisión de los arts. 153 y 154 LGT, o previa declaración de lesividad. Esto no es así, en cambio, respecto a las liquidaciones provisionales, que son siempre modificables libremente en favor o en contra del contribuyente, ni cuando se trata de modificar una liquidación definitiva en favor del contribuyente.

⁷El art. 22.10 de la LOCE (LO 3/1980, de 22 de abril) exige dictamen para la revisión de oficio en los supuestos previstos en las Leyes, pero dicha exigencia ha de entenderse como una garantía de los particulares, y

E S T U D I O S

La eventual revocación o anulación de las liquidaciones cuando de las mismas ha resultado un ingreso excesivo, y la práctica de otras distintas ajustadas a Derecho, tendría las siguientes consecuencias:

a) *Respecto a los contribuyentes que hubieran procedido al ingreso, la Administración habría de proceder, de oficio o a instancia del interesado, a la devolución de la diferencia entre la liquidación anulada y la nueva liquidación, a través de procedimiento de devolución de ingresos indebidos⁸. El contribuyente tendría derecho, en estos casos, al interés legal sobre dicha diferencia desde el momento del ingreso, de acuerdo con lo previsto en el art. 155 LGT.*

b) *Respecto a los contribuyentes que hubieran solicitado y obtenido la suspensión⁹, procedería la exigencia de las nuevas liquidaciones¹⁰.*

por lo tanto limitada a los actos declarativos de derechos, es decir a los supuestos de los arts. 153 LGT (que no dice que el dictamen sea vinculante, a diferencia del art. 102 Ley 30/1992) y 154 LGT (que ni siquiera menciona la necesidad de dictamen, a diferencia del art. 103 Ley 30/1992, que exige dictamen, aunque no necesariamente "favorable"). Lo que indica que, en materia tributaria, la intervención del Consejo de Estado es menos intensa.

Respecto a las Corporaciones locales, la STS 28 noviembre 1991 (Art. 9189) exige el dictamen del Consejo de Estado por tratarse de un supuesto de pleno derecho (art. 109 LPA), mientras que la STS 3 junio 1985 (Ar. 3203), también para un supuesto de nulidad de pleno Derecho, se contenta con que el acuerdo resolutorio "por su trascendencia" sea adoptado "al menos... por el Pleno Corporativo y con el requisito mínimo del dictamen favorable de Letrado". Aunque ciertamente, en la fecha de esta sentencia, existían dificultades para que las Corporaciones locales accedieran al Consejo de Estado directamente, que hoy no existen, sobre la base de la autonomía local y de la última de las sentencias citadas, cabría entender que el dictamen del Consejo de Estado puede suplirse por otro informe jurídico, incluso en los supuestos de nulidad absoluta de actos declarativos de derechos.

En todo caso, tratándose de actos de gravamen, la posibilidad de revocación es libre, sin necesidad de dictamen, e independientemente de que concurren las circunstancias de los arts. 153 y 154 LGT o cualquier otra infracción del ordenamiento jurídico. Téngase en cuenta que la intervención del Consejo de Estado va encaminada precisamente a apreciar la concurrencia de un supuesto de nulidad de pleno derecho (STS 11 abril 1983, Ar. 1917), o la infracción manifiesta de la Ley que habilita para la anulación de oficio de actos declarativos de derechos, por lo que respecto a los actos de gravamen, al ser revocables libremente, por cualquier infracción del ordenamiento jurídico, el dictamen carece de sentido.

⁸Si bien la disp. adic. 2ª del RD 2244/1979, de 7 septiembre, establece que "no serán objeto de devolución los ingresos tributarios efectuados en virtud de actos administrativos que hayan adquirido firmeza", hay que entender esta norma en el sentido de que en tales casos el contribuyente carece de recurso para instar la devolución, y ello con excepciones, en tanto no sea anulada la liquidación firme que sirvió de base para el ingreso. Una vez anulada ésta, procede siempre la devolución, y si no se practica de oficio (como debe hacerse cuando la anulación se produce por la propia Administración), puede instarse por el particular.

Téngase en cuenta que la propia disposición adicional reconoce, en su párrafo segundo, que los obligados tributarios pueden solicitar la devolución en los supuestos de nulidad, de infracción manifiesta de la ley y en cualquier "otro supuesto análogo" recogido en los arts. 153 y ss. LGT "y en leyes o disposiciones especiales". Por otro lado, el art. 7.2º del Decreto citado expresamente reconoce el derecho a la devolución en los supuestos de rectificación de errores -a los que el art. 105 de la Ley 30/1992 equipara la revocación de actos de gravamen o no declarativos de derecho-, y ello aunque exista acto firme.

⁹El mismo régimen sería aplicable a los vecinos que, por la razón que sea, no ha procedido al ingreso, aunque no se les hubiera concedido expresamente la suspensión.

¹⁰Tratándose de tributos gestionados a través del sistema de autoliquidación (por ejemplo, falta de presentación de la autoliquidación, liquidación practicada por la Administración tras la correspondiente comprobación, impugnación de dicha liquidación obteniendo sus suspensión, y posterior anulación o revocación en vía adminis-

Ramón Falcon y Tella

c) Finalmente, respecto a los litigios en curso (y ello independientemente de que el recurrente hubiera procedido al ingreso u obtenido la suspensión), es evidente que estos perderían su objeto.

La pérdida de objeto de los recursos pendientes podría instrumentarse por la vía del art. 90 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que se refiere al reconocimiento por la Administración demandada, una vez interpuesto el recurso, de las pretensiones del demandante. Cualquiera de las partes puede poner esta circunstancia en conocimiento del Tribunal¹¹, que previa comprobación de lo alegado, dictará auto en el que se declarará terminado el procedimiento y ordenará el archivo del recurso y la devolución del expediente administrativo.

También cabe trasladar a la vía procesal la satisfacción extrajudicial obtenida merced al acuerdo revocatorio, a través del desistimiento, que expresamente se admite por el art. 88.3 LJCA en cualquier momento del procedimiento antes de dictarse sentencia. Igual que en el caso anterior, el Tribunal dictará auto en el que se declarará terminado el procedimiento, y ordenará el archivo de los autos y la devolución del expediente administrativo a la oficina de que procediera.



trativa de la liquidación), serían exigibles, además, intereses de demora desde el vencimiento del periodo voluntario inicial. Ello sin perjuicio, lógicamente, de que, también en los tributos de liquidación administrativa, si el pago de la nueva liquidación no se produce en el plazo de ingreso en periodo voluntario que necesariamente ha de abrirse de nuevo, aplique el régimen general, es decir exigencia por la vía de apremio, con el correspondiente recargo e intereses de demora, salvo ingreso espontáneo fuera de plazo, en cuyo caso se aplicaría el sistema de recargos previsto en el art. 61.2 LGT, en la nueva redacción dada a este precepto.

¹¹Si no lo hace la Administración, sino el recurrente, se entiende que éste “abandona” el recurso, figura conceptualmente distinta del “desistimiento” del proceso (aunque prácticamente identificable a éste a efectos prácticos); y por supuesto de la renuncia al derecho, que en este caso no se habría producido, sino al contrario, es el reconocimiento extrajudicial del derecho lo que justifica, en estos casos, el abandono o desistimiento.