

La conveniente revisión de la revocación por infracción manifiesta de ley

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Gabinete de Estudios AEDAF

1. Introducción

Son muchos los temas y problemas que por, su actualidad, tienen un título mejor que el elegido en esta ocasión para servir de presentación a este número de la Revista, más aun cuando hace ya cinco años hemos escrito que *“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 solo, está regulada sino en que será objeto de aplicación”*.

Sin embargo, por tratarse de una figura que ha encajado mal en el orden tributario y porque estamos ante un proceso de constantes modificaciones de las leyes fiscales, es legítimo aspirar a que alguna de estas reformas pueda afectar a figuras o disposiciones que no se encaminan a la mejora en la gestión o en la recaudación tributaria, y es en esta orientación en la que queremos hacer unas consideraciones sobre la revocación de actos en materia tributaria en uno de los aspectos que siguen suscitando problemas y sobre el que existen opiniones de algunos autores que merecen ser resaltadas y reforzadas en sus argumentos.

Nos referimos, como se anuncia en el título de este trabajo, a la infracción manifiesta de ley, en cuanto causa de revocación de un acto.

2. Planteamiento del problema

Para acercarnos al problema comenzaremos por recordar que existe una doctrina bastante generalizada que ha venido a sostener que la revocación por infracción manifiesta de ley ha de ser interpretada y aplicada, como toda la figura en general, con carácter excepcional y restrictivo, debiendo entenderse que los requisitos fijados legalmente exigen que la infracción tenga un carácter patente, evidente, etc. y que las normas afectadas sean una Ley en sentido formal. De conformidad con lo anterior, argumentan, solo cabe su revisión exclusivamente de oficio.

Estas ideas están entrelazadas y el razonamiento que las sustenta se puede resumir partiendo de una primera afirmación: Los vicios de legalidad de los actos dictados por la administración tributaria deben ser apreciados con arreglo al ordenamiento vigente en el momento de dictarse el acto. Se trata por tanto de un juicio de legalidad ab origine. Además, se trata de una ilegalidad ordinaria que solo vicia el acto y lo sanciona con mera anulabilidad y no con nulidad absoluta.

Siendo ello así, el contribuyente debe atacar estos actos –los viciados de una ilegalidad no cualificada- en los plazos ordinarios de los recursos o reclamaciones establecidos al efecto, pues como hemos visto, se trata de vicios existentes ya entonces, al notificarse los actos (y no se trata de ilegalidades tan graves como para que se dejen amplios plazos para su expulsión). Si no se atacan en esos plazos, el acto deviene firme, y la seguridad jurídica exige su permanencia, y la de sus efectos, en el mundo jurídico. Es decir, transcurridos los plazos ordinarios para su impugnación, solamente debe ser la Administración, quien disponiendo para ello de amplios plazos, aprecie si el acto debe ser revisado. Estas facultades –las revocatorias- se justifican porque la revocación solo puede hacerse a favor de los contribuyentes y por los motivos tasados legalmente.

En este sentido, habíamos citado en el nº 80 de esta revista a E. Eserverri Martínez, cuando afirmaba: “... <<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)”.

Esta argumentación, en muchos aspectos correcta, sin embargo debe ser repensada en otras vertientes, muy especialmente si abordamos el tema en el ámbito tributario y, más concretamente, en la regulación que se ha hecho de esta figura en la LGT, cuya interpretación –la que ha conducido a las conclusiones que rechazamos y que hemos expuesto resumidamente- se basa primordialmente en dos argumentos: la historia del precepto y la interpretación sistemática que se hace de la palabra “ley” empleada por el legislador.

La historia del precepto, porque sus antecedentes nos demuestran que los términos elegidos por el legislador –“infracción manifiesta de ley”- siempre han sido interpretados en un sentido restrictivo, sea por la Administración, sea por los tribunales, sea por una parte de la doctrina; la interpretación sistemática de la palabra “ley” nos

demuestra, de otra parte, que el legislador la emplea indistintamente con minúsculas o mayúsculas para referirse a la Ley formal.

Dedicaremos estas páginas a estas dos cuestiones esenciales.

3. La revocación por infracción manifiesta de ley en la LGT: los antecedentes y las concomitancias con el Derecho Administrativo

A nuestro juicio existe un cierto paralelismo entre las disposiciones que a este respecto ha contenido la LGT con aquellas otras de la normativa administrativa general o común, razón por la que debemos exponerlas juntamente.

3.1. LPA de 1958

Hasta la vigencia de la LPA la doctrina jurídica admitía la revocación de los actos dictados por la Administración pero con respeto a los derechos adquiridos, razón que imponía seguir un determinado procedimiento a este fin: la declaración de lesividad. Este procedimiento era complejo de aplicar al exigirse un doble daño por parte del acto cuya revisión se pretendía: la infracción de la legalidad y la causación de un daño también económico.

Por este motivo, se ha afirmado, los actos ilegales no siempre podían ser expulsados del orden jurídico.

Esta situación se modificaría con la aparición de la Ley de 17 de julio de 1958, sobre Procedimiento administrativo, en cuyo artículo 110 se decía:

*Uno. La Administración no podrá anular de oficio sus propios actos declarativos de derechos, **salvo cuando dichos actos infrinjan manifiestamente la Ley**, según dictamen del Consejo de Estado y no hayan transcurrido cuatro años desde que fueron adoptados.*

*Dos. **En los demás casos**, para conseguir la anulación de dichos actos, la Administración **deberá previamente declararlos lesivos** para el interés público e impugnarlos ante la Jurisdicción contencioso administrativa.*

Esta disposición se interpretaba en el sentido de que los actos de gravamen eran, en principio, libremente revisables, así como también los declarativos de derechos, si bien, en este caso, con los límites fijados en la propia LPA, norma que, dada la importante facultad que atribuía a la Administración, adoptaba varias cautelas: (a) la manifiesta infracción de Ley, (b) dictamen del Consejo de Estado, y (c) que no hubiesen transcurrido cuatro años desde que fueron adoptados.

A la vista de lo establecido en la LPA y ante el relativo silencio de la LGT a este respecto, se ha podido decir que “*la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 no reguló la revocación de los actos de gravamen ni tampoco lo hizo la Ley General Tributaria de 1963. Fue la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, la que configuró esta figura en la primera versión del artículo 105.1... ”*

3.2. LGT de 1963

En efecto, como hemos advertido, la LGT de 1963 guardaba un relativo silencio sobre la potestad administrativa de revocación de sus propios actos, si bien, como ha señalado toda la doctrina jurídica, en el artículo 8 se contenía una genérica mención al tema:

*“Los actos de determinación de las bases y deudas tributarias gozan de presunción de legalidad, que sólo podrá destruirse mediante revisión, **revocación** o anulación practicada de oficio o a virtud de los recursos pertinentes”.*

Ahora bien, como se ha venido señalando, el antecedente más próximo a la regulación actual de la revocación contenida en el artículo 219 de la vigente LGT, lo constituye el artículo 154 de la Ley 230/1963, que disponía:

“Serán revisables por resolución del Ministro de Hacienda y, en caso de delegación, del Director general del Ramo, en tanto no haya prescrito la acción administrativa, los actos dictados en vía de gestión tributaria, cuando se encontraren en cualquiera de los siguientes casos:

- a) Los que, previo expediente en que se haya dado audiencia al interesado, se estime que **infringen manifestamente la Ley**; y*
- b) Cuando se aporten nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de la revisión.”*

Debiendo añadirse a ello lo ordenado en el artículo 159 de la misma Ley:

*“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 vía contencioso-administrativa, con arreglo a la Ley de dicha Jurisdicción”*

Si comparamos el contenido de la LPA y de la LGT/1963, deducimos que:

- en ninguna de las dos normas se hace referencia a la revocación (salvo la mención del artículo 8 de la LGT)
- en el ámbito de la LPA la regla general era que, los actos declarativos de derechos, no podían ser anulados de oficio sino que debían ser previamente declarados lesivos, salvo que incurriesen en una infracción manifiesta de ley
- en el ámbito tributario no existía referencia alguna a carácter del acto, fuese declarativo de derechos o de gravamen, pues solo se hacía mención a que se tratase de actos dictados en vía de gestión tributaria, y permitiéndose también su revisión de oficio cuando incurriesen en una infracción manifiesta de ley
- en ambas leyes, y ante la gravedad de la facultad que se atribuía a la Administración, se adoptaban varias cautelas en garantía de acierto y de los interesados.

3.3. LRJ y PAC de 1992

Como es sabido, la Ley 30/1992, ha tenido dos redacciones de las disposiciones que nos ocupan, razón por la que la expondremos en el orden temporal que seguimos en estas reflexiones.

En la redacción original, las normas que nos interesa destacar, tenían el siguiente contenido:

Artículo 105. Revocación de actos.

1. 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.

(...)

Esta facultad de revocación se completaba con lo dispuesto en el artículo 102 (Revisión de actos nulos) y 103 (Revisión de actos anulables) que, en resumen, venían a facultar a la Administración para:

- 1º. En la revisión de actos nulos, a declarar de oficio la nulidad de los actos que hubiesen incurrido en un vicio de nulidad de pleno derecho, en cualquier momento, por iniciativa propia o a solicitud del interesado, y previo dictamen favorable del Consejo de Estado, siempre que estos actos hubiesen puesto fin a la vía administrativa o contra ellos no se hubiese interpuesto recurso administrativo en plazo.
- 2º. En la revisión de actos anulables, a **anularlos** a iniciativa propia o a solicitud del interesado, previo dictamen del Consejo de Estado, siempre que se tratase de **actos declarativos de derechos y** solo en los casos en que concurriesen las siguientes circunstancias:

*"a) Que dichos **actos infrinjan gravemente normas de rango legal o reglamentario.***

b) Que el procedimiento de revisión se inicie antes de transcurridos cuatro años desde que fueron dictados."

Pues, "en los demás casos, la anulación de los actos declarativos de derechos requerirá la declaración previa de lesividad para el interés público y la ulterior impugnación ante el Orden Jurisdiccional Contencioso-Administrativo".

Si comparamos nuevamente el contenido de la LPAC y el de la LPA, advertimos que son muy escasas las modificaciones que se introdujeron en lo que ahora nos interesa, pues sigue siendo una regla general que los actos declarativos de derechos, no podían ser anulados de oficio, sino que debían ser previamente declarados lesivos salvo que incurriesen en una infracción manifiesta de ley, y siguen exigiéndose en la Ley, y ante la gravedad de la facultad que se atribuye a la Administración, que se respeten algunas cautelas.

De otra parte, y en relación con los actos de gravamen (delimitables por oposición a los actos declarativos de derechos) a los que se refería el artículo 105 antes transcrito, citaremos la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de julio de 2001 (recurso de casación número 216/ 1997) en la que se declaró (Fundamento de Derecho Quinto): "(...) la potestad de revisión que el artículo 105 de la Ley 30/92 concede a la Administración para los actos de gravamen

o desfavorables no constituye una fórmula alternativa para impugnar fuera de plazo los actos administrativos consentidos y firmes, sino sólo para revisarlos por motivos de oportunidad. La petición de revisión no puede ser ocasión para discutir si el acto de gravamen se ajusta o no al ordenamiento jurídico, pues ello sólo puede hacerlo el interesado impugnando en tiempo y forma el acto discutido... Por ello, se ha podido decir que, a diferencia de la revisión de oficio de los actos nulos de pleno derecho, la revocación de los actos nulos desfavorables es una facultad y no una obligación de la Administración, pues ese tipo de invalidez se convalida por el paso del tiempo y al ganar firmeza... ”

En 1999, la LRJ y PAC fue modificada, quedando regulada la parte que ahora nos afecta, en el siguiente sentido:

- 1º. Se mantiene la revisión de actos nulos en un sentido semejante al anterior
- 2º. Para los actos anulables, **si son actos favorables para los interesados**, su revisión requiere **la previa declaración de lesividad** a fin de proceder a su ulterior impugnación ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, **habiendo desaparecido** la mención que anteriormente se hacía a **la infracción manifiesta de ley como una causa** que permitía la revisión de estos actos al margen de la declaración de lesividad.
- 3º. Para los actos anulables, si son **actos de gravamen o desfavorables** para los interesados, la Administración **puede revocarlos en cualquier momento**, respetando ciertos límites (que la revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico –art. 105- y cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes –art. 106). Es decir, la revisión de un acto anulable, si se hace a favor de los interesados, solo debe respetar los límites que se fijan en la Ley.

3.4. La LGT de 2003

La redacción del artículo 219 de la LGT, como es sobradamente sabido, ha sufrido modificaciones a lo largo de la tramitación parlamentaria de la norma, habiendo sido la redacción inicial del anteproyecto la siguiente:

“1. 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 contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico. (...)”

Esta redacción suscitó cierto temor por su permisividad, a pesar de que se decía que nunca podría ser contraria al interés público, y, como reconoce el Dictamen del Consejo de Estado sobre este Anteproyecto de Ley General Tributaria, se convino con la Secretaría General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria, y también con muchas Comunidades Autónomas que “... «la posibilidad de revocar en beneficio de los interesados los actos en materia tributaria es una cuestión muy delicada que conviene abordar con las máximas cautelas». Y de ahí que la regulación proyectada suscite importantes objeciones.”

De ahí que la propuesta que se hizo por parte del Consejo de Estado se fundase en la tutela del “interés público”, sin tener en consideración que ese interés ya estaba protegido en la propia literalidad del proyecto. En concreto, el dictamen referido venía a decir: “la facultad de revocación en el ámbito tributario se enfrenta con unos límites excesivamente genéricos (que son los mismos que el artículo 105 de la Ley 30/1992 establece en el ámbito

común): que la revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las normas tributarias; o que no sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico. Es decir, el anteproyecto no precisa los presupuestos que han de servir de base a la revocación, lo que, como apunta la Secretaría General mencionada, «implica que todas las liquidaciones tributarias quedarán, durante el plazo de cuatro años, a expensas de la posible revocación por el órgano competente, sin necesidad de aducir motivo alguno que fundamente el ejercicio de una potestad tan relevante».

Y, más adelante se añadía:

“Al ser los actos tributarios, en su gran mayoría, actos de gravamen para los particulares, se hace preciso revestir los procedimientos para su anulación con las máximas garantías pues, aunque no se viera limitado derecho alguno de los contribuyentes con la anulación de tales actos, sí podría resultar claramente afectado el interés público en ellos presente si se articulase un procedimiento de revocación que permitiese, por ejemplo, dejar sin efecto o reducir sustancialmente el importe de una liquidación tributaria sin la concurrencia de una de las causas tasadas legalmente para ello y tipificadas en los artículos 153 y 154 de la Ley General Tributaria.

Estas circunstancias han llevado a este Consejo a justificar el mantenimiento en el ámbito tributario de un procedimiento de revisión de oficio por causa de anulabilidad, que permita dejar sin efecto los actos dictados en vía de gestión tributaria que infrinjan manifestamente la Ley, conclusión a la que conduce no sólo la literalidad de la Ley, sino también el propio significado y naturaleza del sistema de revisión de oficio en el ámbito tributario.”

Pues bien, aceptando esta argumentación, el Consejo de Estado propuso introducir unos límites más precisos vinculando el ejercicio de esta potestad a una infracción del ordenamiento jurídico o al conocimiento de nuevos datos que justificase volver sobre lo ya resuelto.

En definitiva, lo que se venía a hacer, según nuestro criterio, era poner en *activa* –exigir una infracción del ordenamiento jurídico por parte del acto a revocar- lo que en el proyecto estaba en *pasiva* –que la revocación no contraviniese el ordenamiento jurídico-.

Este cambio era, no obstante, sustancial, pues además de mantenerse los límites a la potestad revocatoria que ya estaban contenidos en el proyecto, se añadía la necesidad de un título o motivo para el ejercicio de la potestad: las causas tasadas que serían incorporadas al texto definitivo de la disposición que comentamos.

Pero si examinamos toda la argumentación que se contiene en este Dictamen del Consejo de Estado sobre el Anteproyecto de la LGT, observamos que la Institución camina en una dirección que no siempre consideramos correcta: la búsqueda de una especificidad en lo tributario que justifique su apartamiento del derecho en general, creándose así un ordenamiento propio normalmente inspirado en la tutela de “interés fiscal” – una de las concreciones del interés público- cuyo enclave constitucional le proporciona una posición de superioridad en caso de colisión con otros valores jurídicos.

Así, en relación con el artículo 154 de la LGT, antes visto, nos dice que “*el mantenimiento de la vía del artículo 154 de la Ley General Tributaria encontraba un apoyo y acreditaba su razón de ser en la singularidad de los procedimientos tributarios como reflejo de la naturaleza propia de la relación jurídico-tributaria y manifestación de los principios que rigen su ordenación normativa, siempre que -como se ha dicho antes- no comportasen su desconexión con el resto del*

ordenamiento. Y de esta singularidad resultaba igualmente la no aplicación de la revocación del artículo 105 de la Ley 30/1992 en el ámbito tributario.”

Y, si no era cierto esto último, tampoco lo era que *“la Ley General Tributaria, que dedica todo un capítulo a la «revisión de actos en materia tributaria» (en sentido amplio), no contempla en ninguno de sus preceptos la posibilidad de revocación de los actos tributarios de gravamen, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito administrativo general”,* pues hemos visto que el artículo 8 de la LGT sí mencionaba la revocación.

Estas afirmaciones no deben ocultar que en el citado dictamen también se afirma que “esa especificidad del ámbito tributario no impide hablar de una cierta ósmosis entre ambos sectores del ordenamiento. Y así se ha ido modulando la aplicación del sistema de revisión de oficio en el campo tributario respetando su singularidad, pero sin llegar al extremo de incomunicar el bloque normativo tributario ni vedar sus enlaces lógicos y sistemáticos con el resto del ordenamiento ni dificultar (respetando las particularidades que, a la par, sean estrictamente necesarias y estén justificadas) la armónica y razonable articulación de sus características y de los principios comunes al régimen jurídico y al procedimiento de las Administraciones Públicas.”

Ahora bien, a nuestro entender, esta afirmación no es coincidente con lo declarado por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 5 de febrero de 2007 (recurso de casación 238/2002) cuando (Fundamento de Derecho Cuarto) dice: *“...no tiene sentido que permitiendo el art. 105 de la Ley 30/92, en su redacción ordinaria, que las Administraciones Públicas puedan revocar en cualquier momento sus actos de gravamen o desfavorables, siempre que tal revocación no sea contraria al ordenamiento jurídico, no rijan respecto de los actos tributarios por el hecho de que se hubieren dictado en dicha materia.*

No cabe olvidar que la Constitución contempla un procedimiento administrativo común en el artículo 149.1, 18 de aplicación a todas las Administraciones Públicas que fue regulado en la Ley 30/1992, y que la expresión ha sido interpretada por el Tribunal Constitucional (sentencia, entre otras, de 29 de Noviembre de 1988), en el sentido de que el precepto reserva en exclusiva al Estado la determinación de los principios o normas que, por un lado, definen la estructura general de “iter” procedimental que ha de seguirse para la realización de la actividad jurídica de la Administración y, por otro, la forma de elaboración, los requisitos de validez y eficacia, los modos de revisión y los medios de ejecución de los actos administrativos, incluyendo las garantías generales de los particulares en el seno del procedimiento.

Partiendo de esta concepción del procedimiento administrativo común nada obsta para que sea admisible la existencia de determinados procedimientos administrativos especializados por razón de la materia, como admite la disposición adicional quinta al reconocer la vigencia de los procedimientos tributarios regulados en la Ley General Tributaria, que sólo pueden justificarse en cuanto establecen particularidades añadidas al procedimiento administrativo común y que vienen impuestas por razón del objeto de dicho procedimiento, cosa muy distinta a verdaderos procedimientos especiales.”

Pues bien, como resultado de lo anterior y de una enmienda presentada en el Senado, la redacción del artículo 219 de la LGT quedó definitivamente cerrada en la forma en que continúa hoy vigente.

En relación a esto último, C. García Novoa que ha señalado que *«La infracción manifiesta de ley ha sido el último presupuesto incorporado en la tramitación parlamentaria del art. 219 de la LGT/2003, como consecuencia de la aprobación de la Enmienda 354 presentada en el Senado. La propia enmienda se justificaba como una mejora técnica para permitir la revocación de actos tributarios que infringen el ordenamiento jurídico y que tradicionalmente se venía considerando que podían dar lugar a la revisión de oficio al margen del sistema general de recursos y reclamaciones. A*

pesa de esta intención manifiesta, es posible afirmar que lo que se pretende en la práctica, como señala Palao Taboada, es reinstaurar en materia tributaria la figura de la revisión de oficio de actos anulables que la LGT/1963 contenía en su artículo 154, a). [...]

Es decir, la modificación que se introduce en el Senado no proporciona argumentos para defender la interpretación postulada por la Administración y parte de la doctrina, pues quien relaciona el contenido de esta enmienda y de la nueva redacción del texto legal con el artículo 154 de la vieja LGT no es la justificación de la propia enmienda ni la literalidad del dictamen del Consejo de Estado ya que en ambos casos, como hemos visto, se alude a la "infracción del ordenamiento jurídico".

4. La interpretación sistemática de la LGT

Según acabamos de exponer, discrepamos de quienes defienden que la interpretación de la LGT de 2003 debe hacerse teniendo en cuenta que ha seguido los pasos de la Ley de 1963 ya que ha adoptado una redacción idéntica a la del artículo 154 a) de la anterior Ley. Por ello, afirman, debemos limitar la aplicación de la revocación prevista en el artículo 219 a los casos en que exista una infracción manifiesta de la Ley, es decir, de ley formal y vicio sustantivo, y no por cualquier otro vicio de ilegalidad.

No obstante nuestra discrepancia no es radical ni conduce, como enseguida veremos, a aceptar que cualquier vicio de legalidad pueda ser causa de revocación de un acto tributario, pues los propios términos empleados en la Ley, impiden una conclusión semejante. Nos referimos a la exigencia de que la infracción sea "manifiesta" y de "ley". Es decir, una infracción de cierta gravedad, pues otro tipo de vicios, los que no sean graves, pueden subsanarse por el transcurso de los breves plazos fijados para su impugnación en las vías ordinarias.

Así, la necesidad de que la infracción sea "manifiesta" debe entenderse como lo hace la SAN de 4 de diciembre de 2003, dictada en el recurso 136/2001:

«Pues bien, en orden a la apreciación de la concurrencia de la existencia de la pretendida infracción manifiesta que exige el artículo 154 a) de la LGT, el TS tiene reiteradamente declarado (SSTS de 13 de octubre de 1988, y más recientemente, de 18 de septiembre de 1998) que la infracción manifiesta de la Ley significa que ésta aparezca vulnerada de manera «clara, patente, indubitada, de forma que la contradicción con el mandato legal aflore por sí, sin necesidad de complejas interpretaciones, exégesis o análisis...» pues «como es patente, tal concepto indeterminado sólo puede referirse a los supuestos de desconocimiento de preceptos elementales del ordenamiento o a la ausencia total de fundamentación adecuada en el acto...»»

Y, de otra parte, que el carácter manifiesto de la infracción lo ha de ser en el momento en el que se dictó el acto, y no en los casos en los que haya habido inobservancia de una sentencia o criterio jurisprudencial aplicable cuando la misma hubiese sido dictada con posterioridad. En este sentido, la Audiencia Nacional, en Sentencia de 9 de junio de 1997, niega la revisión por infracción manifiesta de ley, porque:

«[...] no pueden ser objeto de revisión liquidaciones giradas en un momento en que la interpretación de las normas aplicables resultaba discutida, toda vez que ante tal supuesto procede ejercer las acciones impugnatorias ordinarias previstas en el ordenamiento jurídico, al no concurrir el requisito de ser «manifiesta»

la infracción de la Ley... lo que hasta el momento es discutido, oscuro, y en ningún caso puede integrarse en el concepto «manifiesto», a partir de la sentencia dictada en interés de ley, se hace claro y preciso mediante la integración de lo que ha de ser el contenido de la norma jurídica.»

Y, en lo que se refiere a la exigencia de que la infracción lo sea de “ley” –con minúsculas-, aunque en la LGT encontremos casos que pudieran justificar cualquier interpretación, ya hemos visto que de los antecedentes de la disposición no se puede deducir que solamente se haga referencia a “Ley” en sentido formal, sino más bien lo contrario, a lo que debemos añadir la argumentación que expondremos a continuación.

No obstante, antes de entrar en el “nudo gordiano” del debate, hemos de dejar noticia de otra cuestión no resuelta plenamente que se refiere a los casos en los que el acto esté viciado por haber infringido normas comunitarias y, consecuentemente, a si es posible promover su revocación por entender que es una forma de infracción manifiesta de ley.

A este respecto debemos comenzar señalando que el tema ha sido normalmente abordado en relación con los actos de aplicación de los tributos que se hubiesen dictado en base a disposiciones nacionales que después se han declarado no conformes al Derecho comunitario (cuestión tratada en paralelo al problema de la posible infracción manifiesta de ley en aquellos otros casos en los que la invocación de la misma se realizaba sobre la base de la nulidad o inconstitucionalidad de las normas que le servían de amparo) y, más concretamente cuando la norma que se considera infringida es una directiva comunitaria, habiéndose declarado entonces, en las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 13 de octubre y 10 de noviembre de 1995 (citadas por Manuel de Vicente-Tutor Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina en La revocación por ingresos indebidos ante el incumplimiento del derecho comunitario por el legislador español), que:

“la infracción manifiesta de ley sería aquella que se refiere a la norma contenida en la Directiva 83/183/CEE y su supuesta vulneración por el acto que contenía la liquidación tributaria combatida. Ahora bien esto nos lleva en primer lugar a analizar si la infracción de una norma contenida en una Directiva puede, en principio, ser estimada como manifiesta. La Sala entiende que, sin perjuicio de no excluir por completo la posibilidad contraria para casos muy determinados y dada la enorme variedad de hipótesis planteables en el Derecho comunitario, la respuesta en principio ha de ser negativa... (pues)... en el caso de las Directivas ha de realizarse, en primer lugar una labor interpretativa sobre su aplicabilidad directa que, como es sabido, deriva del cumplimiento de una serie de características establecidas por el Tribunal de Justicia de las Comunidades, labor discursiva que ya enturbia la condición de «manifiesta» que puede atribuirse a su infracción... Por último el propio hecho de que la Ley española aplicable al caso... contuviera un mandato diferente, luego declarado contrario a la norma comunitaria, obstaculiza asimismo que pueda considerarse «manifiesta» la infracción de ésta que supuestamente realiza el acto que aplicó dicha ley del ordenamiento interno”.

Una argumentación distinta pero con el mismo resultado es la que expresa la Audiencia Nacional, en la reciente sentencia de 25 de febrero de 2013 (Ponente el Ilmo. Sr. D. ANGEL RAMON AROZAMENA LASO), cuando dice:

“Cuarto. Es cierto que la Sentencia del Tribunal de las Comunidades de 6 de octubre de 2005 declaró contraria a la Sexta Directiva la Ley española... Ahora bien, 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 exige el artículo 219 de la LGT en su redacción actual - que coincide con la anterior en este punto -, 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 las UE vengan 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.

Por otra parte, en el presente caso, la liquidación es anterior a la sentencia, por ello nunca podría concurrir el requisito de “manifiesta”, pues al producirse la liquidación existía una interpretación de la Sexta Directiva realizada por el Legislador español en su transposición, que, errónea o no, era posible desde el punto de vista de la lógica jurídica. No existía al tiempo de la liquidación un pronunciamiento judicial en relación a la errónea interpretación recogida por la Ley española por lo que no podemos admitir que la liquidación estuviese infringiendo “manifiestamente” la norma, cuando el sentido de la misma aún no había sido clarificado.

No puede por ello fundar un recurso al amparo del artículo 154 a) de la LGT anterior ni del 219 de la LGT actual, sin perjuicio de las acciones que pudieran ejercitarse en responsabilidad patrimonial por actos del Estado Legislador.”

5. Nuestra posición

A nuestro juicio, y como en parte ya adelantábamos anteriormente, una infracción reglamentaria puede considerarse comprendida en la causa de revocación a que nos referimos al tener cabida en los términos empleados por el legislador en el precitado artículo 219 de la LGT. Ello en contra de quienes consideran que la expresión contenida en el citado artículo tiene su origen en el artículo 154 de la LGT de 1963, en la que, el vicio del acto se consideraba causa de anulabilidad del mismo, a lo que debería añadirse que la mención a la ley respondía también al reconocimiento de un hecho: la posición jerárquicamente superior que ocupa la Ley en el ordenamiento jurídico. Por tanto, el artículo 219 de la LGT, al ser heredero de la anterior disposición, tomaría también su fundamento en el rango que ocupan las normas infringidas, pues el legislador no ha querido que cualquier infracción del ordenamiento pueda dar lugar a la apertura de un procedimiento de revocación, sino que ha reservado esta solución para aquellas que fuesen infracciones manifiestas y lo fuesen de la Ley.

En apoyo de esta interpretación –que sostiene que la norma infringida había de ser necesariamente una ley formal- se cita generalizadamente lo declarado por el Tribunal Supremo desde su sentencia de 13 de octubre de 1988, referida naturalmente al artículo 154 de la LGT de 1963, si bien es posible defender con mejor acierto una interpretación diferente, cuyo razonamiento pasamos a exponer.

Recordemos que el artículo 154 de la LGT de 1963, declaraba:

“Serán revisables por resolución del Ministro de Hacienda y, en caso de delegación, del Director general del Ramo, en tanto no haya prescrito la acción administra, los actos dictados en vía de gestión tributaria, cuando se encontraren en cualquiera de los siguientes casos:

- a) Los que, previo expediente en que se haya dado audiencia al interesado, se estime que infringen manifiestamente la Ley; (...).”*

Y, por su parte la STS antes citada interpretaba la norma diciendo que:

“La infracción manifiesta de la Ley significa que ésta aparezca vulnerada de manera clara, patente, indubitada, de forma que la contradicción con el mandato legal aflore por sí, sin necesidad de complejas interpretaciones, exégesis o análisis. Como tiene dicho esta Sala, en Sentencia de 23 de octubre de 1971, conviene establecer que la revisión que autoriza el artículo 154 de la Ley General Tributaria, es una facultad concedida a la Administración, que, por su carácter excepcional, frente al principio de seguridad jurídica, habrá de ser ejercitada con estricta sujeción a los supuestos que en el mencionado precepto se contienen, lo que hace que deba limitarse a los actos dictados en vía de gestión tributaria, y dejando fuera del alcance de su apartado a) los actos de gestión que adolezcan de ilegalidad ordinaria, concepto en el que tiene cabida cualquier infracción del ordenamiento jurídico, llamada a perder eficacia anulatoria mediante la firmeza del acto, y queda reservado al ámbito del supuesto legal, para la que se denomina ilegalidad manifiesta, que únicamente comprende el quebrantamiento claro y patente de un precepto positivo con categoría de ley formal y alcance sustantivo, porque es entonces de tal sentido la infracción cometida, que la convalidación no puede ser ya una consecuencia inseparable de la firmeza del acto.” (Sentencia de 13 de octubre de 1988).

Es decir, estando fuera de duda el sentido del artículo 154 de la LGT que es el precedente del actual 219, debemos aceptar que la interpretación del primero es igualmente válida para la posterior disposición.

Ahora bien, de lo antes expuesto -de su propia literalidad- se deduce claramente que la principal motivación del Tribunal Supremo al interpretar aquella disposición no es otra que la de establecer sólidos pilares en defensa de la posición del contribuyente y de la seguridad jurídica que actúa en su protección, pues la norma interpretada venía a atribuir a la Administración una facultad *“excepcional, frente al principio de seguridad jurídica”*, consistente nada menos que en la capacidad de anular, *“en tanto no hubiese prescrito la acción administrativa”*, sus propios actos de gestión.

Consciente la propia LGT del grave significado de esta disposición, establecía en garantía del contribuyente limitaciones a esta facultad tales como el necesario trámite de audiencia, la reserva de la competencia a una *“resolución del Ministro de Hacienda y, en caso de delegación, del Director general del Ramo”* y su aplicación exclusivamente a los *“actos dictados en vía de gestión tributaria”* (Recordemos que, en 1963, el Ministro de Hacienda ocupaba la posición jerárquicamente suprema en la vía económico administrativa, por lo que no hubiese existido inconveniente en extender esta facultad anulatoria a las resoluciones de los tribunales económico administrativos).

Por estas razones, la interpretación dada por el Tribunal Supremo al mencionado artículo era evidentemente restrictiva, siendo una consecuencia de este enfoque el hecho de limitar a la *“infracción manifiesta de ley formal”* el vicio del acto que pudiera ser causa de su anulación.

Pues bien, trasplantar los criterios empleados en la sentencia citada –o en cualquier otra con la misma referencia- al actual artículo 219 de la LGT no resulta a nuestro juicio procedente por una razón esencial: la facultad que ahora, en la nueva LGT, se atribuye a la Administración sólo puede ejercerse en beneficio de los interesados. Así lo dispone expresamente este precepto:

*“1. La Administración tributaria podrá revocar sus actos **en beneficio de los interesados** cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación*

jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados."

Y ello porque, a diferencia de la LGT de 1963, en la nueva Ley General Tributaria se diferencia el régimen de revisión de los actos administrativos cuando ésta sea en beneficio del contribuyente (artículo 219) y cuando pudiera ser en su perjuicio.

Es más, la nueva regulación es consciente de que no son ya necesarias las cautelas y garantías que se habían incorporado en 1963, y, en coherencia con ello, rebaja el rango de la competencia para revocar desde el Ministro a los propios órganos que tienen encomendadas funciones de gestión o aplicación de los tributos (art. 10 del RD 520/2005).

De otra parte, debemos añadir a lo anterior que la doctrina común relativa a los vicios en que pueden incurrir los actos administrativos justifica que el ordenamiento jurídico excluya de toda protección a aquellas actuaciones administrativas a las que se imputen vicios de especial gravedad, razón por la que admite que sea la propia Administración, actuando de oficio, y estableciendo dilatados periodos de tiempo para ello, quien pueda revisar la legalidad del acto. En este contexto se debe entender también el artículo 219 de la LGT y, concretamente, que se considere revocable un acto en función de la gravedad del vicio que se le imputa, gravedad que no es una sola cuestión afectante al rango de la norma infringida sino también a la forma abierta y manifiesta en la que el acto singular contradice el contenido de la norma, si bien, no de todas las normas, sino de aquellas que puedan subsumirse en el concepto empleado por la LGT cuando se refiere a la "ley".

Por otra parte, y al efecto de realizar una adecuada interpretación de las normas en juego, hemos de acudir a los criterios fijados tanto en la propia Ley General tributaria como en el Código civil.

A este efecto, comenzaremos afirmando que la propia expresión "ley", empleada en el artículo 219.1 LGT, incluso entendida en el sentido más restrictivo posible, no puede aceptarse que sólo comprenda los actos normativos emanados de las Cortes Generales (o Cámaras legislativas autonómicas) con rango de Ley, pues no debiera excluirse de su ámbito a normas con distinto origen pero con el mismo rango. Sería el caso del Decreto-Ley o de los Textos Refundidos y Textos Articulados dictados por el Gobierno cuya infracción manifiesta debiera también ser causa de revocación.

Precisamente estas dos últimas manifestaciones normativas - Textos Refundidos y Textos Articulados- no son sino consecuencias de una alteración del principio de jerarquía que preside normalmente las relaciones entre la Ley y el reglamento, y que responden a concreciones de la técnica de la delegación legislativa que son, a su vez, instrumentos al servicio de la colaboración entre la ley y el reglamento, actuando éste como una prolongación de la primera. Delegación legislativa que puede hacerse de dos maneras: bien con atribución anticipada al reglamento que se dicte del rango normativo de la Ley delegante (el caso de los Decretos Legislativos), o bien sin esa atribución de rango, de suerte que la norma que se dicta continúa con su rango reglamentario pero sin perder su carácter de prolongación de la Ley.

Se trata, como reconoce la doctrina y el propio Tribunal Constitucional, de la función que tienen asignada los "reglamentos ejecutivos" cuyo papel es el de colaborar con la Ley, incluso en los ámbitos reservados a ésta, bien sea por razones técnicas, bien para optimizar el cumplimiento de los fines de la propia Ley y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad (STC 185/1995, FJ, 6c). En efecto, los reglamentos ejecutivos –distintos de los independientes- aparecen cuando la ley no agota la

regulación de una materia y requiere ser completada indispensablemente por el reglamento y, a este efecto, hace una llamada o remisión expresa a la potestad reglamentaria. Estos reglamentos, por otra parte y como garantía de su adecuación a la Ley, requieren dictamen del Consejo de Estado, son competencia del Gobierno, etc.

Muy especialmente, en el ámbito tributario, se reconoce la necesidad de esta colaboración del reglamento como complemento de la Ley incluso en el ámbito de materias reservadas pues, por razones técnicas, la Ley puede remitirse al reglamento para la fijación de algunos de sus elementos (En el caso de la STC 221/1992, se trataba de la base imponible), siendo los elementos de cuantificación especialmente adecuados para que esta colaboración sea especialmente intensa (STC 233/99), etc. Y, con fundamento en esta necesaria colaboración, las leyes tributarias hacen remisiones al reglamento con el fin de que sean estas normas las que, sin alterar su rango, cumplan la función reguladora que materialmente podría o debería haber desempeñado la Ley. Tal es el caso de los reglamentos que puedan dictarse, previa llamada expresa, en las materias que el artículo 8 de la LGT declara reservadas a Ley – o con preferencia de Ley, según la doctrina comúnmente aceptada-, pues no cabe duda de que en tales casos, el reglamento está desempeñando materialmente la función de la Ley que lo reclama.

En tercer lugar, porque esta interpretación del artículo 219 de la LGT aporta una mayor garantía y seguridad al contribuyente en sus relaciones con la Administración, pues, como es sabido, en nuestro ordenamiento, una ley puede dictarse o no, así como dictarse de forma incompleta, etc., incluso modificarse por otra ley para ampliar su objeto o para reducirlo, para elevar de rango a un reglamento, para deslegalizar una materia, etc. Todo ello sería a la postre determinante de la variabilidad del ámbito de la revocación en materia tributaria de forma que, un acto revisable el día uno de un mes, dejaría de serlo el día 2 por haber desaparecido la cobertura que transitoriamente le daba una ley, aunque permaneciera vigente un reglamento anterior con un contenido idéntico al de la anterior ley, pues a partir de ese momento el acto viciado habría dejado de infringir una “ley” para vulnerar solo un reglamento. Una interpretación en el mismo sentido y con el mismo fundamento es la que ha realizado la Sala Primera del Tribunal Supremo en la delimitación del recurso de casación donde la LEC hace mención a la infracción de normas, y el alto Tribunal ha entendido que las normas a que se refiere y que han de resultar infringidas excluyen las disposiciones administrativas y solo se admiten las legales, salvo que aquéllas estén dictadas con autorización o remisión de la misma Ley (STS 633/2009, de 30 de septiembre, y las que en ella se citan).

Finalmente, debemos añadir que en la misma orientación que hemos expuesto, se han expresado antes otros autores que han estudiado el tema con atención. Es el caso de J. Rodríguez Márquez para quien: *“Lo que viene a hacer la LGT/2003 es consolidar una «especialidad» del Derecho Tributario en materia de revocación, al limitar su aplicación a las infracciones más graves... En cualquier caso, esta aplicación restrictiva es una concesión a quienes opinan que su aplicación en el ámbito fiscal debe ser restrictiva.*

Pero esa aplicación restrictiva carece de justificación, si tenemos en cuenta la necesidad de aproximar lo establecido en la LGT de 2003 a las líneas maestras de la LRJAP y PAC, tal y como ha puesto de relieve el Informe de 2001 de la Comisión para la Reforma de la LGT”.

Y, en el mismo sentido César García Novoa quien había ya revelado que en el año 2003, con la nueva LGT, las cautelas que se fijaron en 1963 en el artículo 154 carecen de sentido porque antes la revocación se podía hacer en un sentido desfavorable al contribuyente mientras que bajo la vigencia de la nueva Ley esto no es ya posible.

Para terminar, no podemos olvidar la sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de julio de 1997 (Ponente: Ilma. Sra. Concepción Mónica Montero) a la que nos remite Clemente Checa ("Los procedimientos especiales de revisión" en *La Nueva Ley General Tributaria* Thomson – Civitas. Se remite a esta sentencia que fue comentada en *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria 1997- II. Págs 1497*).

La sentencia se dicta en aplicación de la DA 2º de RD 1163/1990 -ya citado anteriormente- que se refería a la devolución de ingresos indebidos. Esta era la disposición invocada por la parte actora para instar la devolución de unas tasas puesto que las liquidaciones que se habían pagado se habían dictado con infracción de lo manifestado en una sentencia del TS, dictada en un recurso extraordinario de apelación en interés de Ley que interpretaba una disposición del Decreto 137/1960.

En el caso, pues, se aprecian dos dificultades para aceptar la revocación de aquellos actos: no había infracción de "Ley" y era dudoso que fuera "manifiesta", al menos hasta que se conoce la sentencia del TS.

Ambas dificultades se van a resolver en la sentencia de la Audiencia Nacional.

Dice esta sentencia que aunque la norma vulnerada sea ciertamente una norma reglamentaria, pues se trataba del Decreto 137/1960, la materia que en él se regulaba era una materia –la base imponible- posteriormente reservada a ley por obra de la propia LGT, por lo que dicho Decreto debe ser considerado como si fuera una Ley y ello por aplicación del principio de preferencia de Ley que se fijaba en el artículo 10 de la LGT de 1963.

Y, por otra parte, que si bien la infracción de la doctrina del TS no puede ser considerada como infracción de Ley <estrictu sensu>, pues en nuestro ordenamiento la jurisprudencia no es fuente del derecho, la doctrina fijada en un recurso extraordinario de apelación que tiene como finalidad declarar cuál es la doctrina legal respecto de una cuestión discutida, se integra en la norma interpretada de forma que, a partir del momento en el que se dicta la sentencia en interés de Ley, la Administración no puede separarse de aquella interpretación incurriendo en caso contrario en infracción manifiesta de Ley.

Ciertamente que el contenido de la sentencia no es extrapolable a cualquier supuesto en el que la norma infringida tenga rango reglamentario, pero tampoco es esa la posición que defendemos nosotros ahora, siendo coincidentes en cambio en cuanto al hecho de que puede y debe aceptarse la revocación por infracción manifiesta de Ley, cuando la infracción afecte a normas reglamentarias que hayan venido a colaborar directamente con la Ley o se ocupen de materias sobre las que se haya establecido una preferencia de Ley.



