



**UNIVERSITAT
ROVIRA i VIRGILI**

La revocación tributaria en el ámbito local

Raquel Arenas Sánchez

**TESIS DOCTORAL
2022**



UNIVERSITAT
ROVIRA i VIRGILI

Departamento de Derecho Privado, Procesal y Financiero

Raquel Arenas Sánchez

La revocación tributaria en el ámbito local

TESIS DOCTORAL

Dirigida por el Doctor Joan Pagès i Galtés

Tarragona-2022

logotip URV



FAIG CONSTAR que aquest treball, titulat “La revocación tributaria en el ámbito local .”, que presenta Raquel Arenas Sánchez per a l'obtenció del títol de Doctor, ha estat realitzat sota la meva direcció al Departament de dret privat, processal i financer. d'aquesta universitat.

HAGO CONSTAR que el presente trabajo, titulado “La revocación tributaria en el ámbito local”, que presenta Raquel Arenas Sánchez para la obtención del título de Doctor, ha sido realizado bajo mi dirección en el Departamento de dret privat, processal i financer de esta universidad.

I STATE that the present study, entitled “La revocación tributaria en el ámbito local .”, presented by Raquel Arenas Sánchez for the award of the degree of Doctor, has been carried out under my supervision at the Department de dret privat, processal i financer of this university.

Tarragona, 29.06.2022

El/s director/s de la tesi doctoral
El/los director/es de la tesis doctoral
Doctoral Thesis Supervisor/s

A handwritten signature in blue ink, consisting of several overlapping lines that form a stylized, abstract shape.

Joan Pagès i Galtés

]

Mi agradecimiento a Josep
y a los miembros de las comunidades universitarias
URV, UNISA y USAL que han facilitado mi trabajo

Con especial reconocimiento al director de esta tesis,
el Dr. Joan Pagès i Galtés

Taxes are the price we pay for civilized society
(Oliver Wendell, 1904)

*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos
de acuerdo con su capacidad económica
mediante un sistema tributario justo
inspirado en los principios de igualdad y progresividad
que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*
(Artículo 31.1 CE, 1978)

ÍNDICE

ABREVIATURAS	12
INTRODUCCIÓN.....	17
PRIMERA PARTE. CONSIDERACIONES PREVIAS.....	25
Capítulo 1. Presunción de validez de los actos administrativos	25
1.1. Concepto de acto administrativo.....	25
1.2. Elementos del acto administrativo	26
1.3. Características de los actos administrativos.....	28
Capítulo 2. Aspectos basilares de la revisión de los actos administrativos	29
2.1. Fundamento y concepto de revisión.....	29
2.2. Revisión en vía administrativa y revisión en vía jurisdiccional.....	30
Capítulo 3. El municipio.....	31
3.1. El municipio como administración pública territorial.....	31
3.2. Organización municipal	32
3.3. Actividad administrativa de los municipios.....	33
3.4. Los actos tributarios de los municipios.....	33
Capítulo 4. Corolario	34
SEGUNDA PARTE. MARCO NORMATIVO Y NORMAS COMUNES DE LA REVISIÓN TRIBUTARIA LOCAL EN VIA ADMINISTRATIVA.....	35
Capítulo 1. Marco normativo.....	35
1.1. Normativa administrativa.....	35
1.2. Normativa tributaria	35
Capítulo 2. Normas comunes.....	41
2.1. Planteamiento	41
2.2. Medios de revisión	41
2.3. Capacidad y representación.....	45
2.4. Prueba.....	47
2.5. Notificaciones.....	49
2.6. Plazos de resolución	52
2.7. Motivación	53
2.8. Presentación de escritos por vía electrónica.....	54
Capítulo 3. Corolario	55
TERCERA PARTE. INSTITUTOS DE LA REVISIÓN TRIBUTARIA LOCAL	58
Capítulo 1. Planteamiento.....	58
Capítulo 2. Recurso de reposición	59
2.1. Concepto y normativa	59

2.2. Objeto y naturaleza.....	60
2.3. Legitimación.....	63
2.4. Competencia.....	64
2.5. Iniciación.....	67
2.6. Suspensión del acto impugnado	68
2.7. Tramitación	69
2.8. Resolución.....	70
Capítulo 3. Reclamación económico-administrativa	70
3.1. Evolución y normativa actual.....	70
3.2. Objeto y naturaleza.....	72
3.3. Legitimación.....	73
3.4. Competencia.....	74
3.5. Procedimiento.....	74
Capítulo 4. Procedimientos especiales de revisión	76
4.1. Naturaleza y regulación.....	76
4.2. Revisión de actos nulos de pleno derecho.....	77
4.3. Declaración de lesividad de actos anulables	92
4.4. Revocación: remisión.....	94
4.5. Rectificación de errores.....	95
4.6. Devolución de ingresos indebidos.....	100
Capítulo 5. Recurso extraordinario de revisión	118
5.1. Concepto y naturaleza	118
5.2. Su procedencia contra actos tributarios de los municipios de régimen común.....	119
5.3. Objeto del recurso	122
5.4. Motivos de impugnación.....	122
5.5. Legitimación.....	123
5.6. Competencia.....	123
5.7. Interposición y tramitación.....	124
5.8. Resolución.....	124
Capítulo 6. Corolario	125
CUARTA PARTE. ANTECEDENTES, CONCEPTO Y NATURALEZA DE LA REVOCACIÓN TRIBUTARIA.....	129
Capítulo 1. Planteamiento.....	129
Capítulo 2. Antecedentes	130
2.1. Incorporación de la revocación al ordenamiento jurídico español.....	130
2.2. Incorporación del instituto de la revocación a la Ley General Tributaria.....	134
Capítulo 3. Concepto	139

3.1. Definición de revocación	139
3.2. La revocación en la doctrina administrativa	140
3.3. Revocación en la normativa tributaria	141
3.4. Definición de revocación tributaria adoptada	142
Capítulo 4. Naturaleza	142
4.1. Planteamiento	142
4.2. Instituto al servicio de la depuración de ilegalidades.....	142
4.3. Instituto de aplicación imperativa	143
Capítulo 5. Relación de la revocación con los demás medios de revisión en vía administrativa.....	144
5.1. Relación de la revocación con el recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa	144
5.2. Relación de la revocación con la nulidad de pleno derecho	146
5.3. Relación de la revocación con la declaración de lesividad	148
5.4. Relación de la revocación con la rectificación de errores.....	149
5.5. Relación de la revocación con la devolución de ingresos indebidos	150
5.6. Relación de la revocación con el recurso extraordinario de revisión.....	150
Capítulo 6. Corolario	152
QUINTA PARTE. REQUISITOS OBJETIVOS DE LA REVOCACIÓN.....	153
Capítulo 1. Delimitación.....	153
1.1. Comparativa entre las legislaciones tributaria y administrativa.....	153
1.2. Actos tributarios revocables y no revocables.....	155
1.3. Exclusión de revocación de las resoluciones económico-administrativas	157
1.4. ¿Podrán ser revocadas las resoluciones del recurso de reposición local?	159
1.5. Son revocables los actos definitivos y los actos de trámite.....	160
1.6. Son revocables los actos firmes y los actos que no hayan adquirido firmeza	160
1.7. Supuestos de revocación	161
Capítulo 2. Infracciones manifiestas de la ley	161
2.1. Planteamiento	161
2.2. El requisito de que la infracción ha de ser manifiesta.....	163
2.3. El requisito de que la infracción ha de ser de ley.....	165
2.4. Supuestos significativos analizados por la doctrina.....	166
Capítulo 3. Circunstancias sobrevenidas que ponen de manifiesto la improcedencia del acto	167
3.1. Planteamiento	167
3.2. Supuestos significativos enjuiciados por el Tribunal Supremo	168
3.3. Supuestos significativos analizados por la doctrina.....	170
Capítulo 4. Supuestos en los que se ha generado indefensión al contribuyente	172

4.1. Delimitación	172
4.2. Supuestos destacados de indefensión legitimadora de la revocación tributaria	174
Capítulo 5. Norma de cobertura ilegal, inconstitucional o contraria al Derecho de la Unión Europea	176
5.1. Planteamiento	176
5.2. Nulidad del reglamento que ampara una situación tributaria.....	179
5.3. Nulidad de una ley declarada inconstitucional.....	184
5.4. Norma declarada contraria al Derecho de la Unión Europea.....	190
Capítulo 6. Corolario	193
SEXTA PARTE. REQUISITOS SUBJETIVOS DE LA REVOCACIÓN.....	197
Capítulo 1. Iniciativa para la revocación	197
Capítulo 2. Órgano competente para la revocación.....	205
2.1. Órgano competente para iniciar el procedimiento	205
2.2. Órgano competente para tramitar el procedimiento	206
2.3. Órgano con funciones de asesoramiento jurídico	207
2.4. Órgano competente para resolver el procedimiento.....	208
Capítulo 3. Corolario	210
SÉPTIMA PARTE. PROCEDIMIENTO PARA LA REVOCACIÓN	211
Capítulo 1. Planteamiento.....	211
Capítulo 2. Inicio del procedimiento	212
2.1. Inicio exclusivamente de oficio.....	213
2.2. Órgano competente para iniciar el procedimiento: remisión	214
2.3. Notificación del acuerdo de inicio del procedimiento	214
Capítulo 3. Tramitación del procedimiento	214
3.1. Órgano competente para tramitar el procedimiento: remisión.....	215
3.2. Suspensión de la ejecución del acto a revocar	215
3.3. Trámite de audiencia a los interesados.....	215
3.4. Informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico.....	216
Capítulo 4. Resolución del procedimiento.....	216
4.1. Órgano competente para resolver: remisión.....	216
4.2. Resolución expresa del procedimiento.....	217
4.3. Plazo para notificar la resolución	217
4.4. Efectos de la resolución.....	219
Capítulo 5. Corolario	220
OCTAVA PARTE. LÍMITES PARA LA REVOCACIÓN.....	221
Capítulo 1. Planteamiento.....	221
Capítulo 2. Límite temporal de la revocación: el plazo de prescripción	222

Capítulo 3. Límites materiales de la revocación.....	226
3.1. Límites generales de la revisión y límites específicos de la revocación	226
3.2. Imposibilidad de revocación versus limitación de efectos.....	227
3.3. La revocación no podrá constituir dispensa o exención no permitida por las normas tributarias.....	229
3.4. La revocación no podrá ser contraria al principio de igualdad	231
3.5. La revocación no podrá ser contraria al interés público.....	233
3.6. La revocación no podrá ser contraria al ordenamiento jurídico.....	234
3.7. La revocación no podrá ser contraria a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes	236
Capítulo 4. Corolario	238
NOVENA PARTE. CONTROL DE LA REVOCACIÓN.....	239
Capítulo 1. Planteamiento.....	239
Capítulo 2. Control administrativo de la potestad revocatoria	241
2.1. Control por órgano consultivo.....	242
2.2. Recurso ordinario	243
2.3. Procedimientos especiales y recurso extraordinario de revisión.....	244
Capítulo 3. Control jurisdiccional de la potestad revocatoria.....	245
3.1. Control judicial del inicio del procedimiento.....	246
3.2. Control judicial de la resolución del procedimiento	248
3.3. Vulneración del principio de igualdad: amparo constitucional.....	250
Capítulo 4. Corolario	250
DÉCIMA PARTE. LA AUTOTUTELA DE LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA ITALIANA.....	253
Capítulo 1. Planteamiento.....	253
Capítulo 2. Revisión de los actos tributarios	255
Capítulo 3. La autotutela de la administración financiera	258
3.1. Autotutela administrativa	260
3.2. Autotutela tributaria	263
Capítulo 4. Corolario	272
DECIMOPRIMERA PARTE. CONCLUSIONES	274
BIBLIOGRAFIA	305

ABREVIATURAS

c.: circolare

CE: Constitución Española (BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978).

CEAL: Carta Europea de Autonomía Local. Hecha en Estrasburgo el 15 de octubre de 1985 y ratificada por el Reino de España en el Instrumento de 20 de enero de 1988 (BOE núm. 47, de 24 de febrero de 1989).

CDFUE: Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (DOUE C 364, de 18.12.2000, p.1)

CJA: *Comissió Jurídica Assessora de Catalunya.*

d.: decreto

d.l.: decreto legge

d.lgs.: decreto legislativo

d.P.R.: decreto del Presidente della Repubblica

IAE: Impuesto sobre actividades económicas.

IBI: Impuesto sobre bienes inmuebles.

ICIO: Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

IIVTNU: Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

IVMDH: Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos.

FD: Fundamento de derecho.

FJ: Fundamento jurídico.

l.: legge

LFTC: Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (BOE núm. 84, de 7 de abril de 1988).

LGP: Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (BOE núm. 284, de 27 de noviembre de 2003).

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

LOEAC: Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña (BOE núm. 172, de 20 de julio 2006).

LOTIC: Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (BOE núm. 121, de 21 de mayo 1982).

LPAC: Ley 39/2015, de 1 de octubre, de procedimiento administrativo común de las administraciones públicas (BOE núm. 236, de 2 de octubre de 2015).

LRBRL: Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (BOE núm. 80, de 3 de abril de 1985).

LRJCA: Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE núm. 167, de 14 de julio de 1998).

LRJPAC: Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE núm. 285, de 27 de noviembre de 1992).

LRJPAPC: Ley 26/2010, de 3 de agosto, de régimen jurídico y de procedimiento de las administraciones públicas de Cataluña (BOE núm. 203, de 21 de agosto de 2010).

LRJSP: Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE núm. 236, de 2 de octubre de 2015).

Núm.: número.

n.: numero

Pág.: página.

Págs.: páginas.

Res.: Resolución

RAFSPME: Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos (BOE núm. 77, de 31 de marzo de 2021).

RDCDC: Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente (BOE núm. 292, de 4 de diciembre de 2009).

RFALHN: Real Decreto 128/2018, de 16 de marzo, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional (BOE núm. 67, de 17 de marzo 2018).

RGAT: Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE núm. 213, de 5 de septiembre de 2007).

RGR: Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (BOE núm. 210, de 2 de septiembre de 2005).

RGRVA: Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (BOE núm. 126, de 27 de mayo 2005).

RIAE: Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto (BOE núm. 57, de 8 de marzo de 1995).

RLCI: Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (BOE núm. 97, de 24/04/2006).

ROFRJEL: Real Decreto 2568/1986, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales (BOE núm. 305, de 22 de diciembre de 1986).

RSCL: Decreto de 17 de junio de 1955 por el que se aprueba el Reglamento de Servicios de las Corporaciones locales (BOE núm. 196, de 15 de julio de 1955).

ROASEL: Decreto 179/1995, de 13 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de obras, actividades y servicios de los entes locales (DOGC núm. 2066, de 23 de Junio de 1995).

SAN: Sentencia de la Audiencia Nacional

SSTC: Sentencias del TC

SSTS: Sentencias del TS

STC: Sentencia del TC

STS: Sentencia del TS

TC: Tribunal Constitucional

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea hecho en Roma el 25 de marzo de 1957 (DOUEC, 10 de noviembre 1997).

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

TRLMC: Decreto Legislativo 2/2003, de 28 de abril, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley municipal y de régimen local de Cataluña (DOGC núm. 3887, de 20 de mayo de 2003).

TRLRHL: Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE núm. 59, de 9 de marzo 2004).

TS: Tribunal Supremo

TUE: Tratado de la Unión Europea de 7 de febrero de 1992 firmado en Maastricht (DOUEC, 10 de noviembre de 1997).

INTRODUCCIÓN

A la vista de la frecuencia con la que grandes empresas proveedoras de productos de primera necesidad, y no tanto, promocionan sus ventas entre los ciudadanos, al parecer con gran éxito, con el señuelo de los «días sin IVA»,¹ seguramente no será desacertado concluir que nuestra sociedad no anda muy sobrada de conciencia tributaria.

Y no cabe duda de que a esa situación contribuyen decisivamente posiciones doctrinales y jurisprudenciales que admiten que, en un estado de Derecho en el que rige el principio de legalidad, la Administración tributaria se limite a «tomar razón de una petición de revocación», por ejemplo, por infracción manifiesta de ley, y proceda a guardarla en un armario al socaire de que es un procedimiento que puede iniciarse exclusivamente de oficio,² siendo decisión discrecional de esa Administración iniciarlo o no.

Es más, en un marco jurídico como el que nos hemos dado, resulta difícil maridar expresiones como «*tax compliance*» o «principio de buena administración» con la ya vetusta «discrecionalidad administrativa».

Pues bien, con este trabajo nos gustaría aportar razones que puedan contribuir a fomentar la conciencia tributaria. Y la idea que nos guía en ese afán es la de la justicia tributaria. No en términos de nivel de presión fiscal admisible, porque nuestro trabajo no se orienta al estudio del principio de corresponsabilidad fiscal ni tampoco del principio de no confiscatoriedad, sino al de tributación con arreglo a la capacidad económica individual.

¹ Anuncios vistos el 16/05/2022 en:

https://www.google.com/search?q=dias+sin+iva+2022&rlz=1C1CHBF_esES876ES876&oq=dias+sin+iva&aqs=chrome..69i57j0i27112.17596j0j15&sourceid=chrome&ie=UTF-8.

<https://www.expansion.com/fueradeserie/moda-y-caprichos/2022/01/28/61f3c923468aeb85598b45b9.html>

Anuncio visto el 03/06/2022

<https://www.xataka.com/cazando-gangas/mejores-ofertas-dia-iva-corte-ingles-edicion-especial-cazando-gangas-junio-2022>

² *Vid.* en este sentido J.E. LÓPEZ CANDELA, 2018, pág. 14.

Y es que no hay que olvidar que, de conformidad con el art. 31.1 de la CE, los ciudadanos no solo tienen el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también el derecho de hacerlo, no de cualquier manera, sino únicamente «con arreglo a la ley» y exclusivamente «de acuerdo con su capacidad económica».³ Para ese fin, uno de los instrumentos que pone a su disposición el ordenamiento jurídico es la posibilidad (y trataremos de determinar si también el derecho) de acceder a la revisión de los actos tributarios que les afectan de forma particular.

De esta forma, el objetivo de esta tesis doctoral es el análisis legal, jurisprudencial y doctrinal de las principales cuestiones prácticas que plantea la revisión tributaria en municipios de régimen común y el estudio del procedimiento especial de revocación en este ámbito.

Mi interés en el estudio de la revocación surgió en el momento de pasar a prestar servicios en la administración tributaria local procedente de la administración tributaria estatal, y tiene su causa en la visualización de la reducción comparativa de las garantías de los contribuyentes de cara al control de la legalidad de la actividad tributaria municipal.

La preocupación por esta situación la manifestó de forma clara la Comisión de expertos para la revisión del sistema de financiación local en su informe de 26 de julio de 2017, en el que dijo: “[...] en aquellos Municipios no considerados de gran población, el administrado solo podrá acudir a la reposición como vía previa y gratuita antes de interponer el recurso contencioso-administrativo, una vía esta última que incorpora la exigencia de costes adicionales (con la obligatoriedad de acudir por medio de abogado y procurador, y en determinados casos para las personas jurídicas abonando tasas judiciales) lo que podría suponer un freno al acceso de la justicia para la defensa de sus intereses legítimos tensionando el principio constitucional de tutela judicial efectiva”.

También la doctrina científica, de forma recurrente, denuncia la insuficiencia del actual sistema de revisión de los tributos locales y propone alternativas para superar esta situación. Como muestra, nos hacemos eco en este momento del trabajo "Los procedimientos de revisión de los tributos en el ámbito local: situación y perspectivas de reforma" que A. González Pelayo publicó en la revista *Tributos Locales*, núm. 150, abril-mayo 2021, páginas 103-111.

Por otra parte, a lo largo de los últimos años diferentes pronunciamientos del TJUE, del TC y del TS que afectan a la normativa estatal reguladora de los tributos municipales, así como la propia actividad legislativa en la materia, han situado la revisión tributaria en vía administrativa como tema de plena actualidad. Recordemos, como ejemplo, los pronunciamientos de esos tribunales en relación con las tasas exigidas a empresas de telefonía o en relación con la denominada «plusvalía municipal». Pero también la normativa aprobada con carácter retroactivo para declarar exentos en este último tributo los incrementos de valor que se manifiesten como consecuencia de ejecuciones hipotecarias y daciones en pago de la vivienda habitual de personas físicas.

Pues bien, en este trabajo analizamos si la revocación tributaria puede jugar un papel significativo en el sistema de garantías de los particulares ante la administración tributaria local, en particular, en municipios de régimen común. Y este análisis del régimen de la

³ Vid. STC núm. 126/2019, de 31 de octubre (BOE núm. 293, de 6 de diciembre de 2019). F.J. 5º. b).

revocación tributaria lo hemos completado con el estudio del instituto de la autotutela de la administración financiera en la legislación italiana.

En su elaboración se ha seguido una metodología fundamentalmente dogmática. Es decir, como punto de partida, hemos intentado buscar aquellos aspectos en que la doctrina se muestra pacífica, para así, con una base sólida, analizar aquellos otros que son todavía objeto de discusión.⁴ Eso nos permite concretar si el objeto de discusión tiene una raíz esencialmente doctrinal en el sentido de que el instituto jurídico de que se trate no ha alcanzado aún unos perfiles claros y precisos en el ámbito de la doctrina científica o si, por el contrario, tiene una raíz positiva, en el sentido de que la discusión se centra en una defectuosa técnica normativa empleada por el legislador o en una discutible interpretación jurisprudencial de la normativa aplicable.

De acuerdo con esta premisa metodológica, la investigación se ha realizado utilizando los siguientes recursos:

- Fondo bibliográfico del Centro de recursos para el aprendizaje y la investigación (CRAI), Campus Cataluña.
- Bases de datos *on line* de normativa, jurisprudencia y doctrina administrativa.
- Fondo bibliográfico de la Università degli Studi di Salerno.
- Acceso a páginas oficiales de normativa y jurisprudencia en Italia.
- Fondo bibliográfico de la Universidad de Salamanca.

La metodología esencialmente dogmática se ha complementado con la experiencia práctica que he tenido la fortuna de adquirir a lo largo de mi carrera como funcionaria de la inspección de la hacienda estatal, y mi paso por el área tributaria de un municipio de poco más de 140.000 habitantes. De hecho, la investigación soporte de la redacción de la presente tesis se ha desarrollado entre los años 2018 a 2022, compaginándola con el desarrollo de mi actividad profesional como funcionaria municipal.

El estudio sigue la sistemática del título V de la LGT, integrando sus normas con las especialidades propias de la normativa reguladora de las haciendas locales y el régimen supletorio de la normativa administrativa general, considerando las acotaciones que la jurisprudencia y la doctrina administrativa han realizado en la materia, todo, bajo el análisis doctrinal de los autores.

⁴ Así, J. PAGÈS, 2022, pág. 60, nos explica que “En el ámbito jurídico, los conceptos dogmáticos son los que se corresponden a términos sobre los que la doctrina ha llegado a un consenso sobre su contenido y delimitación, de tal manera que sirven para describir e interpretar con base sólida la normativa vigente”. En este sentido, J.J. FERREIRO LAPATZA, 1998, pág. 130, partiendo de PAULICK, llama la atención sobre la necesidad de “[...] contar como punto de partida con la inestimable ayuda de una ciencia jurídica multiseccular y, dentro de ella, con los conceptos e instituciones que, insensibles a los caprichos momentáneos de doctrina, jurisprudencia, legislador y administrados, han permanecido y permanecen, ya que sirven para describir y regular con claridad relaciones sociales ciertas y reales, en el centro del ordenamiento jurídico en general y del ordenamiento tributario en particular”. De este modo, pues, para avanzar en el estudio dogmático de los conceptos jurídicos el mejor camino es partir de la dogmática previa. Tan sólo así nos podremos dotar de una sólida base para enjuiciar la regulación positiva, interpretándola y proponiendo las reformas que en su caso se estimen convenientes. Se trata, en suma, de la recomendación que hace FERREIRO a todos los estudiosos del Derecho: “[...] ver el camino recorrido, reconocer y subrayar los puntos seguros y aclararnos a nosotros mismos las ideas antes de hacer propuestas que, en todo caso, deben mirar a simplificar y aclarar y no confundir más y a complicar el contenido de nuestro sistema jurídico-tributario”.

El trabajo se estructura en once partes. En la primera, con carácter introductorio se han aportado unas breves notas con el fin de delimitar el concepto de acto administrativo, los atributos que lo caracterizan y su revisión, hasta situar el análisis en la actividad administrativa tributaria de los municipios denominados de régimen común. En la segunda parte, estructurada en tres capítulos, se estudian el marco normativo y las normas comunes de la revisión tributaria local en vía administrativa. La tercera parte, dedicada a los procedimientos especiales de revisión tributaria, el recurso de reposición, las reclamaciones económico-administrativas y el recurso extraordinario de revisión, se estructura en seis capítulos.

En las partes cuarta a novena se estudia la revocación tributaria. La cuarta parte, estructurada en seis capítulos, estudia los antecedentes, el concepto y la naturaleza del procedimiento especial de revocación tributaria. La quinta parte, estructurada en seis capítulos, estudia los requisitos objetivos de la revocación. La sexta parte, estructurada en tres capítulos, estudia los requisitos subjetivos de la revocación. La séptima parte, estructurada en cinco capítulos, estudia el procedimiento para la revocación. La octava parte, estructurada en cuatro capítulos, estudia los límites para la revocación. Y la novena parte, estructurada en cuatro capítulos, estudia el control de la revocación.

En la décima parte se estudia el instituto de la autotutela de la administración financiera en Italia.

Y, por último, en la decimoprimer parte se formulan las conclusiones.

INTRODUZIONE

Vista la frequenza con cui le grandi aziende che forniscono beni di prima necessità (e non solo) promuovono le loro vendite tra i cittadini, apparentemente con grande successo, con il richiamo dei "giorni senza IVA", non è certo poco saggio concludere che la nostra società non è molto coinvolta nella consapevolezza fiscale.

E non c'è dubbio che le posizioni dottrinali e giurisprudenziali contribuiscono in modo decisivo a tale situazione che ammettono che, in uno Stato di diritto in cui governa il principio di legalità, le autorità fiscali si limitano a «confermare una richiesta di *revocación*», ad esempio per violazione manifesta della legge, e procedere a conservarlo in un armadio per il socaire che è una procedura che può essere avviata esclusivamente d'ufficio, essendo una decisione discrezionale di tale Amministrazione di avviarla o meno.

Inoltre, in un quadro giuridico come quello che ci siamo dati, è difficile combinare espressioni come "adempimento fiscale" o "principio di buona amministrazione" con l'ormai obsoleta "discrezionalità amministrativa".

Con questo lavoro vorremmo fornire ragioni che possano contribuire a promuovere la consapevolezza fiscale. E l'idea che ci guida in questo entusiasmo è quella della giustizia fiscale. Non in termini di livello di pressione fiscale ammissibile, perché il nostro lavoro

non è orientato allo studio del principio di corresponsabilità fiscale né al principio di non confisca, ma a quello della tassazione secondo la capacità economica individuale.

E non va dimenticato che, ai sensi dell'articolo 31.1 della Costituzione spagnola, i cittadini non solo hanno il dovere costituzionale di contribuire al mantenimento della spesa pubblica, ma anche il diritto di farlo esclusivamente "in conformità con la legge" ed "in conformità con la loro capacità economica". A tal fine, uno degli strumenti messi a disposizione dall'ordinamento giuridico è la possibilità (e cercheremo di determinare se anche il diritto) di accedere al riesame degli atti fiscali che li riguardano in modo particolare.

In questo modo, l'obiettivo di questa tesi di dottorato è l'analisi giuridica, giurisprudenziale e dottrinale delle principali questioni pratiche sollevate dalla revisione fiscale *en municipios de régimen común* e lo studio della procedura speciale di *revocación* in questo settore.

Il mio interesse per lo studio della *revocación* è sorto quando, dopo avere prestato servizio nell'amministrazione fiscale statale, ho iniziato il mio lavoro presso l'amministrazione fiscale locale, e ho potuto constatare una riduzione delle garanzie dei contribuenti in relazione alla legalità dell'attività fiscale comunale.

La preoccupazione per questa situazione è stata chiaramente espressa dalla Commissione di esperti per la revisione del sistema di finanziamento locale quando nella sua relazione del 26 luglio 2017 ha affermato: "[...] in quei *municipios no considerados de gran población*, l'amministrato può ricorrere alla *reposición* solo come via preventiva e libera prima di presentare il ricorso contenzioso-amministrativo, modo quest'ultimo che incorpora il requisito dei costi aggiuntivi (con l'obbligo di rivolgersi ad un avvocato ad un procuratore, e in alcuni casi per le persone giuridiche che pagano le spese di giudizio) che potrebbe essere un freno all'accesso alla giustizia per la difesa dei loro legittimi interessi, minando il principio costituzionale della tutela giurisdizionale effettiva".

Anche la dottrina, in più di un'occasione, ha denunciato l'insufficienza dell'attuale sistema di revisione delle imposte locali e ha proposto alternative per superare questa situazione. Ad esempio, è possibile segnalare il contributo "Le procedure per la revisione delle tasse a livello locale: situazione e prospettive di riforma" che A. González Pelayo ha pubblicato sulla rivista *Tributos Locales*, numero 150, aprile-maggio 2021, pagine 103-111.

D'altra parte, negli ultimi anni diverse pronunce della CGUE, del TC e della Corte Suprema che riguardano i regolamenti statali che regolano le imposte comunali, nonché l'attività legislativa stessa in materia, hanno posto la *revisión tributaria en vía administrativa* come argomento di piena attualità. Ricordiamo, a titolo di esempio, le pronunce di tali giudici in relazione ai canoni richiesti alle compagnie telefoniche o in relazione al cosiddetto «*plusvalía municipal*». Ma anche i regolamenti approvati retroattivamente per dichiarare esenti da quest'ultima imposta gli aumenti di valore della residenza abituale delle persone fisiche che si manifestano a seguito di pignoramenti e dazioni in pagamento.

In tale contesto, in questo lavoro di tesi analizziamo se la *revocación* delle imposte può svolgere un ruolo significativo nel sistema di garanzie delle persone fisiche nei confronti dell'amministrazione fiscale locale, in particolare, nei *municipios de régimen común*. E

questa analisi del regime di *revocación tributaria* l'abbiamo completata con lo studio dell'istituto di autotutela dell'amministrazione finanziaria nella legislazione italiana.

Nell'elaborazione del lavoro è stata utilizzata una metodologia fondamentale dogmatica. Come punto di partenza, abbiamo cercato di individuare quegli aspetti in cui la dottrina è pacifica, ricostruendo una solida base al fine di analizzare le tematiche che sono, invece, ancora oggetto di discussione. Ciò consente di specificare se l'oggetto della discussione ha una natura essenzialmente dottrinale, nel senso che l'istituto giuridico in questione non ha ancora raggiunto profili chiari e precisi nel campo della dottrina, o se, al contrario, ha una radice positiva, nel senso che la discussione si concentra su una tecnica normativa difettosa utilizzata dal legislatore o su un'interpretazione giurisprudenziale discutibile della normativa applicabile.

In conformità con questa premessa metodologica, la ricerca è stata condotta utilizzando le seguenti risorse:

- Fondo bibliografico del Centro risorse per l'apprendimento e la ricerca (CRAI), Campus Cataluña.
- Banche dati online di regolamenti, giurisprudenza e dottrina amministrativa.
- Raccolta bibliografica dell'Università degli Studi di Salerno.
- Accesso alle pagine ufficiali dei regolamenti e della giurisprudenza in Italia.
- Collezione bibliografica dell'Università di Salamanca.

La metodologia essenzialmente dogmatica è stata completata dall'esperienza pratica, che ho avuto la fortuna di acquisire nel corso della mia carriera di funcionaria de la *inspección de la hacienda estatal* e della mia attività svolta nell'area fiscale di un comune di poco più di 140.000 abitanti. Infatti, a supporto della stesura di questa tesi, la ricerca è stata condotta tra il 2018 e il 2022, coniugandola con lo sviluppo della mia attività professionale di funzionaria comunale.

Lo studio segue la sistematica del Titolo V della *Ley General Tributaria*, integrando le sue disposizioni con le specialità dei regolamenti che disciplinano le finanze locali e il regime integrativo dei regolamenti amministrativi generali, considerando i limiti che la giurisprudenza e la dottrina amministrativa hanno individuato in materia, il tutto sotto l'analisi dottrinale.

L'opera è strutturata in undici parti. Nella prima parte, a carattere introduttivo, sono state fornite brevi note al fine di delimitare il concetto di atto amministrativo, gli attributi che lo caratterizzano e la sua revisione, fino a collocare l'analisi nell'attività amministrativa tributaria dei *municipios de régimen común*. Nella seconda parte, strutturata in tre capitoli, vengono studiati il quadro normativo e le regole comuni de *la revisión tributaria en vía administrativa*. La terza parte, dedicata a *los procedimientos especiales de revisión, al recurso de reposición, a las reclamaciones económico-administrativas e al recurso extraordinario de revisión*, è strutturata in sei capitoli.

Nella quarta parte, e fino alla nona, viene studiata la *revocación tributaria*. La quarta parte, strutturata in sei capitoli, esamina il contesto, il concetto e la natura della procedura speciale di *revocación*. La quinta parte, strutturata in sei capitoli, studia i requisiti oggettivi della *revocación*. La sesta parte, strutturata in tre capitoli, studia i requisiti soggettivi della *revocación*. La settima parte, strutturata in cinque capitoli, esamina la

procedura di *revocación*. L'ottava parte, strutturata in quattro capitoli, studia i limiti per la *revocación*. E la nona parte, strutturata in quattro capitoli, studia il controllo della *revocación*.

La decima parte studia l'istituto di autotutela dell'amministrazione finanziaria in Italia.

Infine, nell'undicesima parte, verranno tratte le conclusioni del lavoro di tesi.

PRIMERA PARTE. CONSIDERACIONES PREVIAS

CAPÍTULO 1. PRESUNCIÓN DE VALIDEZ DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

1.1. Concepto de acto administrativo

La clásica definición de ZANOBINI⁵ caracteriza el acto administrativo como “cualquier declaración de voluntad, deseo, juicio o conocimiento realizada por un sujeto de la Administración Pública en ejercicio de una potestad administrativa”. Es esta una acepción amplia de acto administrativo que incluye los reglamentos. Junto a ella, la acepción estricta, promovida por un sector de la doctrina en el que destacan GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ,⁶ circunscribe el acto administrativo a los derivados de la función administrativa, es decir, sin incluir los reglamentos,⁷ ya que estos derivan de la función normativa de la Administración.

Pues bien, en el presente trabajo seguiremos esta acepción estricta de acto administrativo, al ser la que ha venido a asumirse por la jurisprudencia.⁸ De este modo, cabe definir el acto administrativo como cualquier declaración de voluntad, deseo, juicio o conocimiento realizada por un sujeto de la Administración Pública en ejercicio de una potestad administrativa, con exclusión de los reglamentos.⁹

⁵ *Cfr.* G. ZANOBINI, 1954, pág. 245.

⁶ *Cfr.* E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T.R. FERNANDEZ RODRÍGUEZ, 1983, pág. 504: “Acto administrativo sería así la declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la Administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria”.

⁷ Dejamos apuntado que las ordenanzas fiscales tienen esta naturaleza. Son reglamentos y, por tanto, no se incluyen dentro del concepto estricto de acto administrativo (*cfr.*, partiendo de doctrina precedente, J. PAGÈS i GALTÈS, 2006.b, pág. 12).

⁸ *Vid.* en este sentido R. ENTRENA CUESTA, 1981, pág. 202, cuando cita las SSTs de 27 de enero de 1968, de 29 de abril de 1970, de 2 de marzo de 1973, de 1 julio de 1975, destacando, por ilustrativa, la sentencia de 30 de abril de 1984.

⁹ *Cfr.* J.M. TRAYTER JIMÉNEZ, 2017, pág. 322, donde puede leerse que la definición de acto administrativo dada por G. ZANOBINI fue adaptada, con algún matiz, a nuestro ordenamiento jurídico por

1.2. Elementos del acto administrativo

Una vez hemos concretado la definición de acto administrativo, pasaremos a considerar sus elementos o requisitos. Es decir, aquellas circunstancias que, como dice GONZÁLEZ PÉREZ,¹⁰ deben darse en un acto para que produzca todos sus efectos, esto es, para que el acto no resulte inválido, o válido pero irregular.

Si bien no existe unanimidad plena en la doctrina en esta materia, sí hay consenso en que el acto administrativo viene integrado por los elementos subjetivo, objetivo, causal, teleológico y formal.

1.- Elemento subjetivo. Por definición, el acto administrativo debe ser dictado por un sujeto de la Administración Pública.¹¹ Tienen esta consideración la Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas, las Entidades que integran la Administración Local, así como los organismos públicos y las entidades de derecho público vinculados o dependientes de las administraciones públicas.¹² Ahora bien, las distintas administraciones públicas actúan a través de sus órganos y es aquí donde se sitúa uno de los requisitos de validez de los actos administrativos: se han producir por el órgano que tenga atribuida la competencia para dictarlos [artículo 34 de la LPAC].¹³

2.- Elemento objetivo. El elemento objetivo del acto administrativo se refiere a su contenido, que se ajustará a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico¹⁴ y será determinado y adecuado a sus fines [artículo 34 de la LPAC]. Debe ser posible, ya que son nulos de pleno derecho los actos de las administraciones públicas que tengan un contenido imposible [artículo 47.1.c) de la LPAC]; y debe ser lícito, ya que también son nulos de pleno derecho los actos de las administraciones públicas que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta [artículo 47.1.d) de la LPAC],

E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T.R. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, siendo también asumida por la jurisprudencia (*cf.* STS de 17 de noviembre de 1980, *Ar.*1981/169). Ese matiz no es otro que la exclusión del reglamento como integrante del concepto estricto de acto administrativo. Y es que, mientras el acto administrativo en sentido estricto es una mera aplicación del ordenamiento jurídico, el reglamento es fuente del ordenamiento jurídico.

¹⁰ *Cfr.* J. GONZÁLEZ PÉREZ, 2002, pág. 205.

¹¹ Al faltar este elemento subjetivo tendremos que, por ejemplo, una autoliquidación tributaria (definida legalmente en el art. 120 de la LGT) no es acto administrativo y, por tanto, no podrá ser objeto de revisión, sin perjuicio de la solicitud de rectificación que pueda instar la persona interesada o de la comprobación que pueda realizar de oficio la Administración tributaria, eventuales procedimientos, ambos, que, en todo caso, han de finalizar con un acto administrativo que sí será susceptible de revisión. Precisamente por no tratarse de un acto tributario es por lo que no podrá ser objeto de revisión una autoliquidación asistida, tan habitual en la práctica tributaria municipal, pues, ontológicamente, no dejamos de estar ante un acto del obligado tributario respecto del cual la Administración tan solo presta una mera labor de asistencia, sin asumir su contenido. Y, a *sensu contrario*, no podrá calificarse de autoliquidación la practicada por el Ayuntamiento ante la falta de presentación por parte del contribuyente [*cf.* Res. del *Consell Tributari* de Barcelona de 18 de enero de 2016 -expediente núm. 459/12- (en *Tributos Locales*, núm. 124, 2018, págs. 149 a 151)].

¹² *Cfr.* artículo 2 de la LRJSP.

¹³ *Cfr.* AA.VV., 2017, pág. 60, con cita de doctrina precedente, donde se define la competencia como la parcela de la potestad que corresponde a cada órgano o el conjunto de facultades, funciones y potestades que el ordenamiento jurídico atribuye a un órgano. Así, se dice, la competencia constituye un elemento esencial del órgano, ya que tiene el carácter de presupuesto y límite de su actividad.

¹⁴ Porque, tal y como dispone el artículo 103 CE: "*1. La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa [...] con sometimiento pleno a la ley y al Derecho*".

mientras que, en tanto no se establezca explícitamente su nulidad radical, son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder [artículo 48.1 de la LPAC].

3.- Elemento causal. La causa constituye el porqué del acto, la razón que justifica que un acto se dicte.¹⁵ GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ¹⁶ precisan que la causa del acto es su adecuación a los fines propios de la potestad que se ejercita.¹⁷

4.- Elemento teleológico. El fin del acto administrativo, elemento de rango constitucional a que se refiere el artículo 106 de la CE,¹⁸ es la consecución del interés público.¹⁹ Este elemento vincula a la Administración pública de tal manera que el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico constituye desviación de poder²⁰ [artículo 70 de la LJCA], vicio legal que determina la anulabilidad del acto administrativo [artículo 48.1 de la LPAC]. La causa y el fin se exteriorizan mediante la motivación del acto administrativo.²¹

5.- Elemento formal. Por último, en cuanto a la forma como elemento de validez del acto administrativo, distinguimos con GARRIDO FALLA y FERNÁNDEZ PASTRANA²² entre forma de integración y forma de exteriorización de la voluntad administrativa. La primera se refiere al procedimiento administrativo, exigencia constitucional y legal establecida en los artículos 105 de la CE y 34 de la LPAC.²³ Respecto de la segunda,

¹⁵ Como ejemplo, el incumplimiento de una obligación tributaria es el elemento de hecho que justifica la regularización de esta obligación por la administración competente.

¹⁶ Cfr. E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T.R. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, 1983, pág. 512.

¹⁷ Así, en el ejemplo que hemos citado relativo a la regularización de la obligación tributaria, la potestad que se ejercita es la tributaria, cabiendo también el ejercicio de la potestad sancionadora si concurren los requisitos legales exigibles al *ius puniendi*.

¹⁸ El artículo 106 de la CE establece que "*1. Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican*". Este mandato constitucional es objeto de desarrollo en la LRJCA.

¹⁹ Así, en el caso de la potestad tributaria, su finalidad esencial es generalizar la contribución al sostenimiento de los gastos públicos con arreglo a la capacidad económica individual, tal y como se desprende del artículo 31.1 de la CE ("*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*").

²⁰ Este vicio plantea numerosas cuestiones. Piénsese, por citar un ejemplo, en el tema del principio de progresividad aplicado al reparto del coste de los servicios entre los usuarios. Si no se configura como forma de introducir progresividad en el reparto del coste total real o previsible del servicio entre los usuarios, ¿cabría calificar de desviación de poder la cuantificación de la tasa por servicios urbanísticos como porcentaje del coste de la obra? ¿No supondría una medida recaudatoria antes que una contraprestación por el servicio prestado? De ahí la trascendencia jurídica que tiene la memoria económico-financiera de las tasas y precios -tanto públicos como privados- por servicios y actividades, pues sirve para que los tribunales puedan controlar la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos establecida al máximo nivel normativo por el artículo 9.3 de la CE (cfr. J. PAGÈS i GALTÈS, 1999, pág. 70).

²¹ El artículo 35 de la LPAC hace una enumeración, no exhaustiva, de los actos que deben ser objeto de motivación.

²² Cfr. F. GARRIDO FALLA y J.M. FERNÁNDEZ PASTRANA, 1993, pág.147.

²³ De acuerdo con el artículo 105 de la CE, "*La ley regulará: [...] c) El procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado*". Por su parte, el artículo 34 de la LPAC establece que "*1. Los actos administrativos que dicten las Administraciones Públicas, bien de oficio o a instancia del interesado, se producirán por el órgano competente ajustándose a los requisitos y al procedimiento establecido*". En este sentido, la propia Exposición de Motivos de la LPAC define el procedimiento administrativo como "*conjunto ordenado de trámites y actuaciones formalmente realizadas, según el cauce legalmente previsto, para dictar un acto administrativo o expresar la voluntad de la Administración*".

como regla general, los actos administrativos se producirán por escrito a través de medios electrónicos, a menos que su naturaleza exija otra forma más adecuada de expresión y constancia [artículo 36 de la LPAC].

1.3. Características de los actos administrativos

Como manifestación del interés general al que sirve la Administración, el ordenamiento jurídico ha dotado a sus actos de ciertos atributos que pueden resumirse en tres características legales de los mismos: legitimidad, ejecutoriedad y revisión de oficio.

1.- Legitimidad. Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que estos dispongan otra cosa (artículo 39 de la LPAC). Es la legitimidad del acto administrativo, que mantiene su real o aparente validez en tanto no sea modificado o anulado.²⁴

2.- Ejecutoriedad. Por otra parte, los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán inmediatamente ejecutivos, salvo que: a) se produzca la suspensión de la ejecución del acto; b) se trate de la resolución de un procedimiento de naturaleza sancionadora contra la que se pueda interponer algún recurso en vía administrativa, incluido el potestativo de reposición; c) una disposición establezca lo contrario; o bien, d) se necesite aprobación o autorización superior (artículo 98 de la LPAC). Las Administraciones Públicas, a través de sus órganos competentes en cada caso, podrán proceder, previo apercibimiento, a la ejecución forzosa de los actos administrativos, salvo en los supuestos en que se suspenda la ejecución de acuerdo con la Ley, o cuando la Constitución o la Ley exijan la intervención de un órgano judicial (artículo 99 de la LPAC). La ejecutoriedad del acto administrativo es una concreción del atributo de ejecución forzosa o autotutela ejecutiva²⁵ que ostenta la Administración cuando no actúe como particular, pues si así lo hiciera, al igual que los particulares, debería acudir a la vía judicial para ejecutar sus actos.

Tratándose de ingresos públicos, es decir, los ingresos cuya titularidad corresponde a un ente público, no todos gozan de los atributos que ordinariamente disfruta la actuación administrativa, pues el ordenamiento jurídico solo las reserva a aquellos ingresos públicos que considera que deben estar singularmente protegidos. Aquí es donde aparece la clásica distinción entre ingresos de derecho público e ingresos de derecho privado. En efecto, como explica PAGÈS partiendo de doctrina precedente,²⁶ “Atendiendo a su régimen jurídico los ingresos públicos son de derecho público (si la Administración cuenta con facultades exorbitantes a la hora de su realización, cual es el caso destacado de la vía de apremio) o de derecho privado (si la Administración no tiene más facultades que las que tienen los particulares a la hora de realizar el ingreso)”.²⁷

²⁴ Un aspecto diferente a la legalidad de los actos administrativos es el de su eficacia, que “[...] quedará demorada cuando así lo exija el contenido del acto o esté supeditada a su notificación, publicación o aprobación superior” (artículo 39.2 de la LPAC).

²⁵ Los medios de ejecución forzosa aparecen regulados en los artículos 100 a 105 de la LPAC.

²⁶ Cfr. J. PAGÈS i GALTÈS, 2012, pág. 48.

²⁷ El mismo autor prosigue diciendo que: “Ordinariamente los ingresos derivados de obligaciones *ex lege* se suelen configurar como de derecho público, dado que su coactividad los hace más proclives al impago, lo cual justifica que se dote a la Administración de unas facultades exorbitantes para proceder a su exacción; mientras que los ingresos derivados de obligaciones *ex contractu* se suelen configurar como de derecho privado, dado que su voluntariedad los hace más proclives al pago, lo cual justifica que la Administración

3.- Revisión de oficio. Por último, las Administraciones Públicas podrán revisar sus propios actos mediante alguno de los procedimientos especiales que contempla el ordenamiento jurídico.²⁸

En unas ocasiones, es el caso de la revisión de actos anulables en perjuicio de los interesados, con el concurso de los órganos jurisdiccionales tras seguirse el procedimiento administrativo de declaración de lesividad (que se inicia exclusivamente de oficio). En otras ocasiones, es el caso de la revisión de actos nulos de pleno derecho (que puede iniciarse de oficio o a instancia de parte para restringir o ampliar la esfera jurídica de los destinatarios de esos actos), con el concurso de un órgano consultivo (Consejo de Estado u órgano autonómico equivalente) antes de ser dictada la resolución. Y, en fin, en otras ocasiones la Administración puede revisar directamente sus propios actos; así ocurre en el procedimiento de rectificación de errores materiales (que puede iniciarse de oficio o a instancia de parte) y en el procedimiento de revocación de actos anulables en beneficio de los interesados (que se inicia exclusivamente de oficio).

Todo ello sin olvidar que las Administraciones públicas también tienen reconocida la potestad de revisar sus propios actos en vía de recurso administrativo, ordinario o extraordinario.²⁹

Pasemos acto seguido a examinar más detenidamente la revisión de actos administrativos.

CAPÍTULO 2. ASPECTOS BASILARES DE LA REVISIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

2.1. Fundamento y concepto de revisión

El fundamento de la revisión de los actos tributarios, como especie de los actos administrativos en general, ha sido explicado por FERREIRO de esta manera simple y clara: “En el más amplio sentido de estos términos, gestionar o aplicar los tributos significa no sólo determinar las concretas obligaciones que derivan de las normas que los establecen y ejecutar tales obligaciones, sino también procurar que la determinación y ejecución de estas obligaciones se realice conforme al mandato de la ley, evitando y corrigiendo en lo posible toda desviación”. “Para facilitar la determinación de las concretas obligaciones tributarias y su ejecución, el ordenamiento jurídico dota a los actos administrativos tributarios, como a todos los actos administrativos, de una presunción de

ostente parejas facultades en su exacción que las contempladas para los particulares. Sin embargo, tanto en teoría como en la práctica, todo depende de lo que se contemple en cada ordenamiento jurídico, de tal manera que también pueden existir prestaciones coactivas, como son los tributos, que se arbitren como ingresos de derecho privado, y prestaciones voluntarias que se arbitren como ingresos de derecho público”.

²⁸ Con carácter general, aparecen regulados en los artículos 106 a 111 de la LPAC. Por lo que respecta al ámbito tributario, su normativa general se contiene en los artículos 216 a 221 de la LGT.

²⁹ En este aspecto particular, el de la revisión de los actos administrativos en vía de recurso, ciertamente no existe unanimidad doctrinal sobre su compatibilidad o no con el derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24 de la CE. Y no es un tema menor. Así lo muestran experiencias comparadas como la italiana, donde la preeminencia de ese principio ha llevado a la desaparición en su ordenamiento jurídico del recurso administrativo previo a la vía judicial (dejamos constancia de ello en la parte décima de este trabajo). Incluso en nuestro ordenamiento, como tendremos ocasión de analizar en la parte tercera de este estudio, el Tribunal Supremo ha declarado no preceptivo el recurso de reposición local cuando el único motivo de impugnación del acto tributario cuestionado sea la inconstitucionalidad de la norma de cobertura.

legalidad. Los actos administrativos tributarios se presumen legítimos, y en virtud de esta presunción son inmediatamente ejecutables”. “Para procurar que los actos administrativos de aplicación de los tributos se ajusten a Derecho, el ordenamiento jurídico dispone que la presunción de legalidad a la que hemos aludido no es indestructible. Los actos administrativos tributarios pueden ser objeto de revisión, es decir, pueden ser sometidos de nuevo a examen para en su caso corregirlos o enmendarlos”.³⁰

Visto el fundamento de la revisión, hemos de concretar, a continuación, su concepto. Y en esta tarea lo primero que advertimos es que ni la normativa tributaria ni la administrativa general nos dan una definición positiva de revisión.

Por ello, acudimos a la acepción común que nos da el Diccionario,³¹ para el que revisar es «Someter una cosa a un nuevo examen para corregirla, enmendarla o repararla».

Por otra parte, situados en la doctrina de los autores, consideramos suficientemente clara la definición aportada por GONZÁLEZ PÉREZ³² cuando conceptúa la revisión de un acto o disposición como «la acción de volver sobre los mismos, a efectos de su modificación o desaparición del mundo del derecho».

Esta línea conceptual también ha sido acogida por la jurisprudencia. Así, en Sentencia de 26 de marzo de 1998, el Tribunal Supremo nos dice que «la revisión de los actos administrativos consiste en someterlos a un nuevo examen para ratificarlos, corregirlos, enmendarlos o anularlos, si son contrarios a Derecho, es decir, volver a verlos».³³

2.2. Revisión en vía administrativa y revisión en vía jurisdiccional

Delimitado el concepto de revisión, atendiendo a la regulación contenida en la normativa administrativa general, así como en la tributaria, podemos diferenciar dos ámbitos para la revisión de los actos administrativos, la revisión en vía administrativa y la revisión en vía jurisdiccional. Así lo explica PAGÈS.³⁴ En este sentido, el artículo 6 de la LGT establece que “*El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tienen carácter reglado y son impugnables en vía administrativa y jurisdiccional en los términos establecidos en las leyes*”.

1.- Revisión en vía administrativa. Aun cuando teóricamente puede ser llevada a cabo por una Administración distinta de la que ha dictado el acto, lo cierto es que cuando nos situamos en el ámbito local esta posibilidad es susceptible de pugnar con el principio de autonomía local reconocido en el artículo 140 de la CE. Por eso rige la regla de que la revisión administrativa de los actos dictados por un ente local sea efectuada por ese

³⁰ Cfr. J.J. FERREIRO LAPATZA, 2000, pág. 193.

³¹ Vid. *Diccionario de la Real Academia Española*. En similar sentido, vid. la definición del *Diccionari de l'Institut d'Estudis Catalans*, según el cual revisar es "examinar o reexaminar (algo) para corregir los errores", o "examinar (algo) para comprobar si han sido cumplidos los requisitos necesarios".

³² Cfr. J. GONZÁLEZ PÉREZ, 2002, pág. 509.

³³ Vid. FD 4 de la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 1998 (dictada en el recurso de apelación núm. 1609/1992).

³⁴ “Desde un punto de vista subjetivo, atendiendo al sujeto competente para verificar la revisión del acto administrativo, podemos diferenciar entre la revisión por un órgano administrativo y la revisión por un órgano judicial, lo cual da lugar a la distinción entre la denominada «revisión en vía administrativa» y la denominada «revisión en vía judicial»”. Cfr. J. PAGÈS I GALTÉS, 2004, pág. 409.

mismo ente local. Son dos los tipos básicos de procedimientos de revisión administrativa arbitrados por el ordenamiento jurídico:

a) El primero, la revisión previo recurso de los interesados, que impugnan los actos que entienden contrarios al ordenamiento jurídico en tanto en cuanto no hayan devenido firmes en vía administrativa.³⁵

b) El segundo, los procedimientos especiales de revisión,³⁶ a través de los que se trata de depurar el ordenamiento jurídico de actos administrativos cuya existencia se estime intolerable desde el punto de vista de la legalidad y del interés público, en general, por lo que se considera beneficioso para ese interés la atribución a la Administración de la potestad de dejar sin efectos los actos administrativos que impliquen una infracción grave del ordenamiento jurídico.³⁷ Estos procedimientos incluyen desde la declaración de nulidad de pleno derecho hasta la rectificación de errores materiales a los que ya nos hemos referido.³⁸

2.- Revisión en vía jurisdiccional, a través del recurso contencioso-administrativo.³⁹

CAPÍTULO 3. EL MUNICIPIO

3.1. El municipio como administración pública territorial

El municipio es la entidad básica de la organización territorial y elemento primario de participación ciudadana en los asuntos públicos. Disfruta de autonomía, tiene personalidad jurídica y plena capacidad para el ejercicio de las funciones públicas que tiene encomendadas, para representar los intereses de la colectividad respectiva y para gestionar los servicios públicos cuya titularidad asuma (artículo 46 del TRLMC en relación con el artículo 1 de la LRBRL).⁴⁰ En cuanto entes locales que son, los municipios se rigen por lo dispuesto en la LRBRL,⁴¹ el TRLMC y todas las demás disposiciones específicas y complementarias, así como por el reglamento orgánico y las ordenanzas propias de cada ente (artículo 6 del TRLMC).⁴²

³⁵ El sistema de recursos administrativos en el régimen común aparece regulado en los artículos 112 a 126 de la LPAC. Por lo que respecta al ámbito tributario, su normativa general se contiene en los artículos 222 a 248 de la LGT.

³⁶ Es lo que tradicionalmente se denomina revisión de oficio, si bien, en el caso de algunos de estos procedimientos también los interesados están explícitamente legitimados para promoverlos, como hemos avanzado.

³⁷ Cfr. C. CHECA GONZALEZ, 2004, pág. 792, con referencia expresa al Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva LGT, de 23 de enero de 2003.

³⁸ Con carácter general, aparecen regulados en los artículos 106 a 111 de la LPAC. Por lo que respecta al ámbito tributario, su normativa general se contiene en los artículos 216 a 221 de la LGT.

³⁹ Artículos 25 y siguientes de la LRJCA. Por lo que respecta al ámbito tributario, el artículo 249 de la LGT establece respecto a las reclamaciones económico-administrativas que: "*Las resoluciones que pongan fin a la vía económico-administrativa serán susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional correspondiente.*"

⁴⁰ Decreto Legislativo 2/2003, de 28 de abril, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley municipal y de régimen local de Cataluña (TRLMC) y artículo 1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL). Recordemos que la autonomía de los municipios está garantizada por la Constitución (artículo 140 de la CE).

⁴¹ De acuerdo con el artículo 149 de la CE: "*1. El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias: [...] 18ª. Las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas [...]*".

⁴² El artículo 160.1 de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña (LOEAC) otorga a la Generalitat la competencia exclusiva en materia de régimen local.

Como administración pública que son, los municipios sirven con objetividad los intereses públicos que les son encomendados y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, descentralización, desconcentración, coordinación y participación, con pleno sometimiento a la ley y al derecho, correspondiendo a los tribunales de justicia controlar la legalidad de las disposiciones, los acuerdos y los actos de las entidades locales (artículos 6 de la LRBRL y 7 del TRLMC). Si comparamos los principios de la actuación de la administración municipal con los principios de actuación de la administración en general,⁴³ observamos que la normativa de régimen local no menciona el principio de jerarquía. Esto determina que las relaciones entre los diferentes órganos municipales tiendan a regirse por el principio de competencia orgánica, no por el principio de jerarquía.⁴⁴

Por lo que se refiere a las materias en que el ordenamiento jurídico atribuye competencias a los municipios, éstos tienen reconocidas, entre otras, la potestad reglamentaria y de autoorganización, la tributaria y la financiera, la sancionadora y la de revisión de sus actos y acuerdos. También les corresponde la presunción de legitimidad y la ejecutividad de sus actos (artículos 4 de la LRBRL y 8 del TRLMC).⁴⁵

3.2. Organización municipal

Junto con el territorio y la población, la organización y las competencias municipales constituyen los elementos de identificación de los municipios. Además del régimen singular predicable de los sistemas de concierto y convenio del País Vasco y Navarra, de los sistemas especiales de las ciudades de Madrid y Barcelona, así como los de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, la normativa local vigente determina la existencia de tres regímenes orgánicos de los municipios: el de los municipios que funcionan en régimen de Concejo Abierto, el de los municipios que voluntaria u obligatoriamente se han acogido al régimen de los municipios de gran población y el del resto de municipios, que denominamos de régimen común. Es en este último régimen organizativo en el que situamos el centro nuestro estudio.

En el régimen organizativo común, la administración corresponde al ayuntamiento, integrado por el alcalde o alcaldesa y los concejales (artículos 19 de la LRBRL y 47 del TRLMC). Sin perjuicio de la existencia de otros órganos de gobierno previstos en la normativa de régimen local (artículos 20 de la LRBRL y 48 y 49 del TRLMC), son órganos administrativos titulares de competencias administrativas municipales el pleno⁴⁶ y el alcalde o alcaldesa.⁴⁷

Respetando el principio de autonomía local, incorpora el régimen de las relaciones entre las instituciones de la Generalitat y los entes locales, así como las técnicas de organización y de relación para la cooperación y la colaboración entre los entes locales y entre éstos y la Administración de la Generalitat, incluyendo las distintas formas asociativas, mancomunadas, convencionales y consorciales.

⁴³ El artículo 103 de la CE enumera los principios de actuación de la Administración en general así: "1. *La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho*".

⁴⁴ *Vid.* en este sentido el Dictamen de la CJA 358/2013, donde se recalca que el pleno municipal no es superior jerárquico del alcalde o alcaldesa, sino que cada uno de estos órganos tienen sus propias competencias.

⁴⁵ El atributo de ejecutividad de los actos de los entes locales también se reconoce en los artículos 51 de la LRBRL y 171 del TRLMC.

⁴⁶ *Vid.* los artículos 22 de la LRBRL y 52 del TRLMC.

⁴⁷ *Vid.* los artículos 21 y 23 de la LRBRL y 53 y 56 del TRLMC.

3.3. Actividad administrativa de los municipios

Los municipios tienen que ajustar su actuación a la legislación del Estado reguladora del procedimiento administrativo común⁴⁸ y a la legislación autonómica sobre procedimiento administrativo,⁴⁹ sin perjuicio de la aplicación de las normas especiales que establezcan las leyes sectoriales.⁵⁰

Los acuerdos que adopten tienen que ser publicados o notificados en la forma prescrita por la ley.⁵¹ Al igual que los actos del resto de administraciones públicas, los actos de las Entidades locales son inmediatamente ejecutivos, salvo en aquellos casos en que una disposición legal establezca lo contrario o cuando se suspenda su eficacia de acuerdo con la Ley (artículos 51 de la LRBRL y 171 del TRLMC).

En cuanto a la revisión, contra los actos y acuerdos municipales que pongan fin a la vía administrativa, los interesados podrán ejercer las acciones que procedan ante la jurisdicción competente, pudiendo interponer con carácter previo y potestativo recurso de reposición (artículos 52 de la LRBRL y 172 del TRLMC).

Finalmente, los entes locales pueden revisar sus disposiciones, actos o acuerdos en los términos establecidos por la legislación reguladora del procedimiento administrativo común sin perjuicio de supuestos específicos establecidos por la legislación básica de régimen local.⁵² Les es igualmente aplicable la legislación reguladora del procedimiento administrativo común en materia de invalidez de los actos y acuerdos y de silencio administrativo (artículos 53 de la LRBRL y 173 del TRLMC).

3.4. Los actos tributarios de los municipios

Decíamos antes que los municipios gozan de autonomía y plena capacidad para el ejercicio de las funciones públicas que tienen encomendadas (artículos 140 de la CE, 1 de la LRBRL y 46 del TRLMC). Ahora bien, la efectividad de esta autonomía requiere la dotación de recursos financieros suficientes, fundamentalmente en forma de tributos propios y de participación en los del Estado y en los de las Comunidades Autónomas (artículo 142 de la CE y artículo 105 de la LRBRL).⁵³

Es en este marco, donde tanto la norma constitucional (artículo de la 133 de la CE)⁵⁴ como la normativa de régimen local (artículo 106 de la LRBRL)⁵⁵ reconocen potestad

⁴⁸ Lo que, esencialmente, nos remite a la LPAC.

⁴⁹ Lo que, esencialmente, nos remite en el caso de Cataluña a la Ley 26/2010, de 3 de agosto, de régimen jurídico y de procedimiento de las administraciones públicas de Cataluña (LRJPAPC).

⁵⁰ Como es el caso de la normativa tributaria.

⁵¹ En el caso de la normativa catalana, así lo dice explícitamente el artículo 177 del TRLMC.

⁵² El artículo 53 de la LRBRL se refiere a los artículos 65, 67 y 110 de la misma norma.

⁵³ El artículo 2 del TRLRHL enumera los recursos de las entidades locales.

⁵⁴ El artículo 133 de la CE establece que "1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. 2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes. [...]".

⁵⁵ De acuerdo con el artículo 106 de la LRBRL: "1. Las Entidades locales tendrán autonomía para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas locales y en las Leyes que dicten las Comunidades Autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquélla. 2. La potestad reglamentaria de las Entidades locales en materia tributaria se ejercerá a través de Ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos propios y de Ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección. Las Corporaciones locales podrán emanar disposiciones

tributaria a los municipios para establecer tributos a través de las ordenanzas fiscales (potestad derivada) y para exigirlos ejerciendo las funciones de gestión, liquidación, inspección y recaudación.

Pues bien, los actos tributarios municipales derivados del ejercicio de estas funciones también podrán ser revisados en vía administrativa y en vía jurisdiccional.

Dado que el objeto del presente trabajo se enmarca en la revisión en vía administrativa de los actos tributarios municipales, temática que tratamos con mayor detenimiento en los siguientes partes, simplemente avancemos en esta que la revisión de los actos tributarios municipales se rige por la normativa local contenida en la LRBRL y en el TRLRHL, siendo de aplicación supletoria la normativa general tributaria contenida en la LGT y teniendo cabida, a su vez, la aplicación supletoria de la normativa administrativa citada en el apartado 3.3 anterior.⁵⁶

CAPÍTULO 4. COROLARIO

Del contenido analizado en esta parte del trabajo destacamos:

Por causa de la consecución del interés público a que debe dirigirse la actuación de la Administración, el ordenamiento jurídico presume válidos los actos administrativos, sin perjuicio de la posibilidad de ser removidos cuando se demuestra que han sido dictados con infracción del ordenamiento jurídico; y ese control de legalidad puede verificarse tanto en vía administrativa y como en vía judicial.

A partir de esa idea, siendo el objeto de este estudio la revisión administrativa de los actos tributarios de los municipios de régimen común, y, en particular, del instituto de la revocación, dedicaremos la parte segunda del mismo al análisis del marco normativo y las normas comunes de la revisión tributaria local en vía administrativa.

interpretativas y aclaratorias de las mismas. 3. Es competencia de las Entidades locales la gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios, sin perjuicio de las delegaciones que puedan otorgar a favor de las Entidades locales de ámbito superior o de las respectivas Comunidades Autónomas, y de las fórmulas de colaboración con otras Entidades locales, con las Comunidades Autónomas o con el Estado, de acuerdo con lo que establezca la legislación del Estado”.

⁵⁶ Cfr. J. PAGÈS i GALTÈS, 2016, págs. 2 y 3.

SEGUNDA PARTE.

MARCO NORMATIVO Y NORMAS COMUNES DE LA REVISIÓN TRIBUTARIA LOCAL EN VIA ADMINISTRATIVA

CAPÍTULO 1. MARCO NORMATIVO

1.1. Normativa administrativa

Recordemos que la potestad de revisión de oficio es atribuida a los entes locales, con carácter general, por el artículo 53 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local (LRBRL).⁵⁷ De acuerdo con este precepto, los entes locales pueden revisar sus actos y acuerdos en los términos establecidos por la legislación reguladora del procedimiento administrativo común.

Pues bien, con carácter general, la revisión en vía administrativa de la actuación de la Administración encuentra su regulación en el título V de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de procedimiento administrativo común de las administraciones públicas (LPAC), norma dictada al amparo del artículo 149.1. 18.^a de la CE, que atribuye al Estado, entre otras, la competencia exclusiva sobre las bases del procedimiento administrativo común.

Pero, a la vez que regula el régimen general de la revisión en vía administrativa, la LPAC, en su disposición adicional primera,⁵⁸ reconoce la existencia de especialidades normativas por razón de materia. Así, con respecto a la revisión en vía administrativa de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera establece que se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en la propia LPAC.

1.2. Normativa tributaria

⁵⁷ En Cataluña, también el artículo 173 del Texto refundido de la Ley Municipal y de Régimen Local de Cataluña, aprobado por el Decreto legislativo 2/2003, de 28 de abril (LMRLC).

⁵⁸ En Cataluña, también la disposición adicional decimosegunda de la Ley 26/2010, de 3 de agosto, de régimen jurídico y de procedimiento de las administraciones públicas de Cataluña (LRJPAPC).

a) Aplicación preferente de la normativa tributaria

Esa normativa específica en materia tributaria a la que se refiere la LPAC se contiene, básicamente, en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), ley que establece los principios y normas jurídicas generales del sistema tributario español y se declara aplicable a todas las administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1. 1.^a, 8.^a, 14.^a y 18.^a de la Constitución.⁵⁹

En este sentido, la LGT considera Administración tributaria la integrada por los órganos y entidades de derecho público que ejerzan las funciones reguladas en sus títulos III (la aplicación de los tributos⁶⁰), IV (la potestad sancionadora) y V (revisión en vía administrativa),⁶¹ y declara que los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones (a los que nos referiremos en lo sucesivo como actos tributarios) tienen carácter reglado y son impugnables en vía administrativa y jurisdiccional en los términos que establecen las leyes.⁶²

La propia LGT reconoce que las entidades locales ejercen las competencias relativas a la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora derivada de dicha aplicación, así como la función revisora en vía administrativa de los actos dictados en el ejercicio de aquellas, con el alcance y en los términos previstos en la normativa que sea aplicable y su sistema de fuentes.⁶³ Y abunda en esta idea afirmando que la normativa aplicable a los tributos y restantes ingresos de derecho público de las entidades locales en materia de recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas es la prevista en las disposiciones reguladoras de las haciendas locales, añadiendo que las entidades locales, dentro del ámbito de sus competencias, pueden desarrollar lo dispuesto en la LGT mediante la aprobación de las ordenanzas fiscales correspondientes.⁶⁴

Pues bien, la normativa aplicable en materia de revisión tributaria local a que se refiere la LGT está constituida, esencialmente, por el artículo 14 del Texto refundido de la ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de

⁵⁹ Vid. el artículo 1.1 de la LGT.

⁶⁰ La LGT de 2003 introdujo la expresión "aplicación de los tributos", que delimita en su artículo 83 de la forma siguiente: "1. La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. 2. Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria. 3. La aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título. 4. Corresponde a cada Administración tributaria determinar su estructura administrativa para el ejercicio de la aplicación de los tributos". Desapareció así la denominación genérica (todavía presente en la normativa local, como ocurre en el artículo 110 de la LRBRL) de "gestión tributaria" a la que se refería el artículo 90 de la LGT de 1963 cuando establecía que "Las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten, y estarán encomendadas a órganos diferentes"; gestión para la liquidación y recaudación que concretaba en "los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos".

⁶¹ Vid. el artículo 5.1 de la LGT.

⁶² Vid. el artículo 6 de la LGT.

⁶³ Vid. el artículo 5.3 de la LGT.

⁶⁴ Vid. la disposición adicional cuarta de la LGT.

marzo (TRLRHL),⁶⁵ en relación con los artículos 108 y 110 de la LRBRL, normas que establecen el régimen de los procedimientos especiales de revisión (con remisión a la LGT) y del recurso de reposición local.

Así, en relación con los procedimientos especiales de revisión, dispone el artículo 14.1 del TRLRHL que *“se estará a lo dispuesto en el artículo 110 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local y en los párrafos siguientes: a) La devolución de ingresos indebidos y la rectificación de errores materiales en el ámbito de los tributos locales se ajustarán a lo dispuesto en los artículos 32 y 220 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. b) No serán en ningún caso revisables los actos administrativos confirmados por sentencia judicial firme”*.

En este sentido, dispone el artículo 110 de la LRBRL que *“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 artículos 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”*.⁶⁶

Por otra parte, en relación con el recurso de reposición establece el artículo 14.2 del TRLRHL que *“Contra los actos de aplicación y efectividad de los tributos y restantes ingresos de derecho público de las entidades locales, sólo podrá interponerse el recurso de reposición que a continuación se regula. [...]”*.⁶⁷ Y delimita el objeto de este recurso diciendo que son impugnables todos los actos dictados por las entidades locales en vía de gestión de sus tributos propios, sin perjuicio de los supuestos en los que la ley prevé la

⁶⁵ El artículo 1.1 del TRLRHL establece que *“Tienen la consideración de bases del régimen jurídico financiero de la Administración local, dictadas al amparo del artículo 149.1.18.ª de la Constitución, los preceptos contenidos en esta ley, con excepción de los apartados 2 y 3 del artículo 186, salvo los que regulan el sistema tributario local, dictados en virtud de lo dispuesto en el artículo 133 de la Constitución y los que desarrollan las participaciones en los tributos del Estado a que se refiere el artículo 142 de la Constitución; todo ello sin perjuicio de las competencias exclusivas que corresponden al Estado en virtud de lo dispuesto en el artículo 149.1.14.ª de la Constitución”*.

⁶⁶ En J. PAGÈS i GALTÈS, 2016, pág. 4, se explica así el contenido de este artículo:

"a) El primer inciso del apartado 1 del art. 14 se remite al art. 110, párrafo primero, de la LRBRL para los procedimientos especiales de revisión. Concretamente se refiere a:

a.1) La «declaración de nulidad de pleno derecho». El art. 110, párrafo primero, de la LRBRL se remite a su vez al art. 153 de la LGT de 1963, debiendo entenderse que la remisión hoy se efectúa al art. 217 de la vigente LGT de 2003 que es donde se regula la declaración de nulidad de pleno derecho.

a.2) La revisión de actos dictados en vía de gestión tributaria. El art. 110, párrafo primero, de la LRBRL se remite a su vez al art. 154 de la LGT que es donde se contemplaba la revisión de oficio de determinados actos anulables, habiendo de entender que la remisión hoy se efectúa al art. 219 de la LGT de 2003 que es donde se regula la «revocación».

a.3) La «declaración de lesividad». El art. 110, párrafo segundo, de la LRBRL se limita a recoger idéntica norma que la prevista en el art. 159 de la LGT de 1963, el cual ha sido sustituido por el art. 218 de la LGT de 2003, cuyo contenido es más detallado, por lo que debe entenderse, con las debidas adaptaciones, que lo preceptuado en el mismo es de aplicación directa en el ámbito local”.

⁶⁷ Esta misma previsión se contiene en el artículo 108 de la LRBRL cuando establece que *“Contra los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales, y de los restantes ingresos de Derecho Público de las entidades locales, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias, se formulará el recurso de reposición específicamente previsto a tal efecto en la Ley reguladora de las Haciendas Locales. Dicho recurso tendrá carácter potestativo en los municipios a que se refiere el título X de esta ley”*.

posibilidad de formular reclamaciones económico-administrativas contra actos dictados en vía de gestión de los tributos locales. En tales casos, cuando los actos hayan sido dictados por una entidad local, el recurso de reposición será previo a la reclamación económico-administrativa.

Es el supuesto previsto por el artículo 91 del TRLRHL para los actos de gestión y de inspección censal del IAE dictados por los ayuntamientos en virtud de delegación de la Administración del Estado, respecto de los que establece que el conocimiento de las reclamaciones que se interpongan contra ellos corresponderá a los Tribunales Económico-Administrativos del Estado.⁶⁸ Pero también en el ámbito de la gestión catastral los ayuntamientos pueden dictar actos por delegación de la Administración del Estado, la impugnación de los cuales sigue el mismo recorrido que los anteriores.⁶⁹

⁶⁸ Tal y como establece el artículo 91 del TRLRHL, “1. La formación de la matrícula del Impuesto, la calificación de las actividades económicas, el señalamiento de las cuotas correspondientes y, en general, la gestión censal del tributo se llevará a cabo por la Administración tributaria del Estado. [...]. //Tratándose de cuotas municipales, las funciones a que se refiere el párrafo primero de este apartado, podrán ser delegadas en los ayuntamientos, diputaciones provinciales, cabildos o consejos insulares y otras entidades reconocidas por las leyes y comunidades autónomas que lo soliciten, en los términos que reglamentariamente se establezca. [...] 3. La inspección de este impuesto se llevará a cabo por los órganos competentes de la Administración tributaria del Estado, sin perjuicio de las delegaciones que puedan hacerse en los ayuntamientos, diputaciones provinciales, cabildos o consejos insulares y otras entidades locales reconocidas por las leyes y comunidades autónomas que lo soliciten, y de las fórmulas de colaboración que puedan establecerse con dichas entidades, todo ello en los términos que se disponga por el Ministro de Hacienda. 4. En todo caso el conocimiento de las reclamaciones que se interpongan contra los actos de gestión censal dictados por la Administración tributaria del Estado a que se refiere el párrafo primero del apartado 1 de este artículo, así como los actos de igual naturaleza dictados en virtud de la delegación prevista en el párrafo tercero del mismo apartado, corresponderá a los Tribunales Económico-Administrativos del Estado.//De igual modo, corresponderá a los mencionados Tribunales Económico-Administrativos el conocimiento de las reclamaciones que se interpongan contra los actos dictados en virtud de la delegación prevista en el apartado 3 de este artículo que supongan inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos del impuesto”. En este aspecto el desarrollo reglamentario del TRLRHL se ha llevado a cabo por el Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto.

⁶⁹ El Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, contiene la normativa básica en la materia. De su contenido destacamos los siguientes puntos: i) Competencias: “La formación y el mantenimiento del Catastro Inmobiliario, así como la difusión de la información catastral, es de competencia exclusiva del Estado. Estas funciones, que comprenden, entre otras, la valoración, la inspección y la elaboración y gestión de la cartografía catastral, se ejercerán por la Dirección General del Catastro, directamente o a través de las distintas fórmulas de colaboración que se establezcan con las diferentes Administraciones, entidades y corporaciones públicas [...]” (Artículo 4). ii) Obligatoriedad de la incorporación y tipos de procedimientos: “1. La incorporación de los bienes inmuebles en el Catastro Inmobiliario, así como de las alteraciones de sus características, que conllevará, en su caso, la asignación de valor catastral, es obligatoria y podrá extenderse a la modificación de cuantos datos sean necesarios para que la descripción catastral de los inmuebles afectados concuerde con la realidad. 2. Dicha incorporación se realizará mediante alguno de los siguientes procedimientos: a) Declaraciones, comunicaciones y solicitudes. b) Subsanción de discrepancias y rectificación. c) Inspección catastral. d) Valoración [...]” (artículo 11). iii) Régimen jurídico: “1. Los procedimientos a que se refiere el artículo anterior tendrán naturaleza tributaria y se regirán por lo dispuesto en esta ley, siendo de aplicación supletoria las disposiciones de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, así como sus disposiciones de desarrollo [...] 3. Los actos resultantes de los procedimientos de incorporación serán motivados con referencia a los hechos y fundamentos de derecho [...] 4. Los actos citados en el apartado anterior son susceptibles de ser revisados en los términos establecidos en el título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, [...]” (artículo 12).

Señalar por último en relación con el recurso de reposición que tiene carácter potestativo en municipios de gran población,⁷⁰ para los que la vía administrativa finaliza con la resolución de las reclamaciones económico-administrativas previstas en el artículo 137 de la LRBRL, que remite a la regulación de la LGT.⁷¹

Es de significar, por otra parte, que la normativa local no contiene referencia alguna al recurso extraordinario de revisión regulado en el Título V de la LGT dentro del Capítulo IV (dedicado a las reclamaciones económico-administrativas, en concreto, en su sección 2ª, relativa al procedimiento general económico-administrativo, y, más específicamente, en la subsección 2ª, que establece el régimen de los recursos en vía económico-administrativa), recurso que podrán interponer los interesados contra actos tributarios firmes de la Administración tributaria y contra resoluciones firmes de los órganos

La Ley del Catastro Inmobiliario ha sido desarrollada por el Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (RLCI). De ese desarrollo destacamos los siguientes aspectos: i) Atribución y ejercicio de las funciones inspectoras: “1. Las funciones propias de la Inspección catastral estarán atribuidas a los órganos que se determinen por orden del Ministro de Economía y Hacienda. 2. Los ayuntamientos y las entidades públicas que ejerzan la gestión tributaria del Impuesto sobre Bienes Inmuebles desempeñarán funciones propias de la Inspección catastral cuando lleven a cabo actuaciones de inspección conjunta en los términos y condiciones establecidos en la Sección 5.ª de este capítulo o cuando, conforme a lo previsto en el artículo 64, las hubieran asumido mediante convenio. Tales actuaciones afectarán exclusivamente a los bienes inmuebles situados íntegramente en el ámbito territorial de cada ayuntamiento o entidad” (artículo 48). ii) Régimen jurídico de los convenios: “1. En virtud del convenio de colaboración, la entidad colaboradora podrá asumir en régimen de delegación de competencias, de encomienda de gestión, o mixto, el ejercicio de alguna de las funciones a que se refiere el apartado 3 de este artículo, sin perjuicio de la posibilidad de avocación en los supuestos de delegación, o del ejercicio concurrente de la función convenida en los supuestos de encomienda, siempre que ello no sea contrario al convenio ni afecte a la eficacia del servicio. 2. El convenio de colaboración no comportará la transferencia de medios materiales ni personales, ni contraprestación económica de ningún tipo entre las partes. 3. Podrá ser objeto de los convenios a que se refiere este capítulo el ejercicio de las siguientes funciones: a) Tramitación de expedientes relativos a cambios en la titularidad catastral de los inmuebles, excepto aquellos que deban ser objeto de comunicación. b) Colaboración en el tratamiento de la información suministrada por los notarios y registradores de la propiedad. c) Tramitación de declaraciones relativas a modificaciones en la descripción catastral de los inmuebles. d) Tramitación de expedientes de subsanación de discrepancias. e) Actuaciones de inspección catastral, exceptuadas las funciones recogidas en los párrafos e), f), y g) del artículo 47. No obstante, la delegación de funciones inspectoras sólo alcanzará a las actuaciones de investigación. f) Colaboración en el proceso de notificación y atención al público derivados de los procedimientos de valoración colectiva o de otros procedimientos catastrales. g) Recepción de documentación y asistencia e información a los ciudadanos en materia de gestión y de difusión de la información catastral. h) Elaboración y mantenimiento de cartografía, ortofotografías y otros soportes gráficos. i) Elaboración de ponencias de valores. j) Procedimientos simplificados de valoración colectiva. k) Colaboración en el desarrollo de las funciones del observatorio catastral del mercado inmobiliario. l) Cualesquiera otras que se acuerden. 4. Las resoluciones que se adopten en virtud de delegación indicarán expresamente esta circunstancia y se considerarán dictadas por el órgano delegante, por lo que se informará expresamente a los interesados de que el régimen de impugnación de los actos dictados por la entidad colaboradora es el previsto en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario [...]” (Artículo 64).

⁷⁰ Vid. el título X de la LRBRL.

⁷¹ A la vez, cabe apuntar que los artículos 160 y 161 del TRLRHL imponen, respectivamente, la existencia de regímenes financieros especiales para los municipios de Madrid y Barcelona. Respecto a este último, J. PAGÈS i GALTÈS, 2016, págs. 5 y 6, explica que el «régimen especial del municipio de Barcelona», ha sido desarrollado por la Ley 1/2006, de 13 de marzo, del Régimen especial de Barcelona, cuyo artículo 46 contempla que contra los actos de la Administración municipal de aplicación de los tributos locales y otros ingresos de derecho público que sean de competencia municipal, cabrá interponer recurso de alzada ante el alcalde o alcaldesa. Se trata de un recurso que sustituye al de reposición, tanto es así que la regulación del recurso de alzada que compete realizar al Ayuntamiento de Barcelona mediante Ordenanza deberá respetar el régimen jurídico que el artículo 14 del TR de la LRHL prevé para el recurso de reposición.

económico-administrativos cuando concurra alguna de las circunstancias que relaciona el artículo 244 de la LGT.⁷² También la LPAC regula esta forma de revisión administrativa en sus artículos 125 y 126.

A nuestro modo de ver, siguiendo a PAGÈS,⁷³ no ha de plantear problemas la procedencia de este recurso cuando se trate del régimen especial de los municipios de gran población regulado en el título X de la LRBRL, pues su artículo 137 hace remisión a la normativa estatal reguladora de las reclamaciones económico-administrativas, dentro de la cual se encuentra el citado recurso. Más problemática podría presentarse la aplicación del recurso extraordinario de revisión cuando se trate de municipios de régimen común, pues aquí no se hace remisión alguna a la normativa reguladora de las reclamaciones económico-administrativas.

Aun así, la delimitación del ámbito de aplicación de la LGT que contiene su artículo 1 y su situación en el sistema de fuentes que contiene el artículo 7 de la propia norma, además de la supletoriedad del derecho administrativo común que reconocen este último artículo y la disposición adicional primera de la LPAC, respaldarán jurídicamente, en nuestra opinión, la interposición de un recurso extraordinario de revisión contra actos tributarios municipales firmes y contra resoluciones igualmente firmes del recurso de reposición que regula el artículo 14.2 del TRLRHL, siempre que concurra en ellos alguna de las circunstancias del artículo 244.1 de la LGT.

Adviértase que una interpretación distinta comportaría que, ante situaciones sustancialmente idénticas, el derecho de los interesados a defenderse mediante la interposición del citado recurso dependería de si el municipio de imposición se rige por el régimen de gran población o por el régimen común. Y esta opción no nos parece compatible con el principio *pro actione*, proclive a que se interprete la normativa en el sentido más favorable a la acción de los interesados, que, en este supuesto, entendemos, no es otro que el de reconocerles la posibilidad de interponer recurso extraordinario de revisión.⁷⁴

b) Aplicación supletoria de la normativa administrativa

Finalmente, otro aspecto a determinar en el examen del marco normativo en materia de revisión de actos tributarios es la aplicabilidad con carácter supletorio de la LPAC en este ámbito. En este sentido, cabe recordar que la disposición adicional primera de la LPAC⁷⁵ establece expresamente su aplicación supletoria, entre otros, a las actuaciones y

⁷² Actos tributarios firmes de la Administración tributaria (y resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos relativos a los mismos) entre los que se sitúan los actos municipales catastrales y censales dictados por delegación de la Administración del Estado en tributos de gestión compartida (IBI e IAE).

⁷³ *Cfr.* J. PAGÈS i GALTÈS, 2020.a, págs. 196 y 197.

⁷⁴ *Vid.* en este sentido J. PAGÈS i GALTÈS, 2020.a, pág.198, cuando afirma que “la interpretación conjunta de los principios de igualdad (*cf.* art. 31.3 CE) y del derecho a la defensa y tutela judicial efectiva (*cf.* art. 24.1 CE) impulsan a interpretar que el [recurso] extraordinario de revisión regulado por los artículos 244 de la LGT y 125 de la LPAC también cabe en materia tributaria en los municipios de régimen común pues, de otra manera, se estaría imponiendo una discriminación entre los ciudadanos que, atentando a su derecho a la defensa, carece de justificación material”.

⁷⁵ Y en el mismo sentido, *vid.* la Ley 26/2010, de 3 de agosto, de régimen jurídico y de procedimiento de las administraciones públicas de Cataluña (LRJPAPC), que en su disposición adicional duodécima dispone: “Los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria, la aplicación de los tributos, y también la revisión de actos dictados en esta materia, se rigen por la normativa específica. Si no hay ninguna norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de esta ley”.

procedimientos de aplicación de los tributos y su revisión en vía administrativa, así como a las actuaciones y procedimientos sancionadores en materia tributaria, siendo de notar que no hace referencia a esa aplicación supletoria para la revisión en vía administrativa de las sanciones en materia tributaria. Sin embargo, si acudimos al artículo 7 de la LGT cuando, al regular el sistema de fuentes del ordenamiento tributario, declara supletorias las disposiciones generales del derecho administrativo, cualquier duda sobre la aplicación supletoria de la LPAC a la revisión de las sanciones tributarias debe quedar despejada.

CAPÍTULO 2. NORMAS COMUNES

2.1. Planteamiento

Definido el marco legal de la revisión de los actos tributarios municipales, comenzamos el análisis del título V de la LGT («Revisión en vía administrativa»), articulado en cuatro capítulos: (I) dedicado a las normas comunes, (II) que regula los procedimientos especiales de revisión, (III) que regula el recurso de reposición, y (IV) dedicado a las reclamaciones económico-administrativas. En esta materia la LGT ha sido objeto de desarrollo por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA).

El capítulo I del título V de la LGT (artículos 213 a 215) contiene las normas comunes de la revisión en vía administrativa de actos y resoluciones de naturaleza tributaria. Enumera los medios para la revisión, remite a las normas generales de aplicación de los tributos referidas a capacidad, representación, prueba y notificaciones, y obliga expresamente a motivar las resoluciones y determinados actos de trámite de los procedimientos especiales de revisión, los recursos y las reclamaciones económico-administrativas.

Por su parte, el capítulo I del RGRVA (artículos 1 a 3) determina el ámbito de aplicación del reglamento y dicta normas relativas al contenido de la solicitud o del escrito de iniciación, así como la acreditación de la representación.⁷⁶

2.2. Medios de revisión

La LGT enumera en su artículo 213 los medios para la revisión administrativa de los actos, actuaciones y resoluciones tributarios.⁷⁷

Lo que no hace la LGT es regular en un artículo independiente el ámbito de los distintos procedimientos de revisión, a pesar de la recomendación en este sentido del Consejo de

⁷⁶ También regula (en el artículo 2 bis) la suspensión del procedimiento de revisión en caso de procedimiento amistoso en el marco del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre (doble imposición internacional).

⁷⁷ No cabe duda de que el artículo 213 de la LGT reconoce implícitamente el derecho de los obligados tributarios a instar la revisión de los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias. Aun así, sin duda, hubiera sido deseable su inclusión expresa en el elenco de los derechos y garantías de los obligados tributarios que enumera el artículo 34 de la LGT. *Vid.* en este sentido J. M. MARTÍN RODRÍGUEZ, 2021, págs. 351 a 378.

Estado en su informe sobre el anteproyecto de ley.⁷⁸ Y esta situación ha generado dudas como la que hace referencia a la posibilidad de revocar las resoluciones de los órganos económico-administrativos cuando no sean firmes, aspecto que analizamos en la quinta parte de este trabajo.

Dicho lo anterior, de forma esquemática puede afirmarse que el artículo 213 de la LGT contempla tres situaciones o fases distintas de las actuaciones de la Administración tributaria, anudando a cada una de estas situaciones las posibilidades revisoras existentes en vía administrativa. Así, en el primer apartado se refiere a los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y a los actos de imposición de sanciones tributarias. El segundo aborda las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa. El tercero, finalmente, alcanza a cualquiera de los actos, actuaciones y resoluciones económico-administrativas que hayan sido confirmados por sentencia judicial firme”.⁷⁹

a) Revisión administrativa de actos tributarios

Tal y como establece el artículo 213.1 de la LGT, “*Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse, conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, mediante: a) Los procedimientos especiales de revisión. b) El recurso de reposición. c) Las reclamaciones económico-administrativas.*”.

Se confirma, por tanto, que la LGT reproduce para los actos tributarios el esquema de la revisión administrativa general. Por un lado, los procedimientos especiales de revisión. Por el otro, la revisión previo recurso de la persona interesada, con la especialidad que suponen en el ámbito tributario las reclamaciones económico-administrativas que, sin embargo, únicamente constituyen un sistema de revisión en materia de tributos municipales cuando se trata de actos catastrales o censales dictados en virtud de delegación de competencias de la Administración del Estado en tributos de gestión compartida (IBI e IAE) o, finalmente, cuando nos situamos en municipios de gran población. Y con la especialidad adicional en municipios de régimen común, ante la inexistencia de la vía económico-administrativa (con las excepciones antes señaladas),⁸⁰ del carácter obligatorio del recurso de reposición como presupuesto procesal para acudir

⁷⁸ Efectivamente, el Consejo de Estado, en su informe 1403/2003, de 23 de mayo, sobre el Anteproyecto de LGT, incluyó la siguiente recomendación: “El artículo 213 enumera los medios de revisión y en sus apartados 2 y 3 delimita el ámbito de aplicación de los distintos procedimientos por referencia a su objeto, atendiendo como regla general a la firmeza, ya sea en vía administrativa ya sea por haber recaído sentencia judicial firme. El anteproyecto ganaría en claridad si los apartados 2 y 3 del actual artículo 213 diesen lugar a un artículo independiente, relativo al ámbito de los distintos procedimientos de revisión”.

⁷⁹ Cfr. E. ROLDAN CENTENO y S. MEÑO GALINDO, 2010, pág. 246.

⁸⁰ Cfr. P. GALINDO MORELL, 2009, pág. 59, donde puede leerse que contra los actos de gestión censal del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) y del impuesto sobre actividades económicas (IAE) cuando son llevados a cabo por las entidades locales por delegación del Estado, así como contra la resolución de los recursos de reposición interpuestos contra aquellos actos, deberá seguir formulándose, con carácter previo a la vía jurisdiccional, reclamación económico-administrativa ante los órganos económico-administrativos estatales detallados en el artículo 228.2 de la LGT.

a la vía contencioso-administrativa,⁸¹ de manera que es la resolución del recurso de reposición la que pone fin a la vía administrativa.⁸²

A diferencia de la normativa administrativa general (artículo 113 de la LPAC), el artículo 213 de la LGT no incluye entre los medios de revisión de los actos tributarios el recurso extraordinario de revisión, que sí se regula en el artículo 244 de la propia norma dentro del capítulo IV del título V dedicado a las reclamaciones económico-administrativas. Es esta, sin duda, una de aquellas ocasiones en que la LGT, olvidando su carácter general, ajusta su contenido a la revisión de los actos tributarios dictados por la Administración del Estado. Pues bien, ya hemos expresado en el capítulo primero de esta parte del trabajo nuestra opinión favorable a la procedencia del recurso extraordinario de revisión también contra actos tributarios dictados por aquellos municipios en los que no existe órgano económico-administrativo, y a los argumentos allí expresados en ese sentido nos remitimos.

b) Procedimientos especiales de revisión y resoluciones de los órganos económico-administrativos

De acuerdo con el artículo 213.2 de la LGT,

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

Las resoluciones de los órganos económico-administrativos podrán ser declaradas lesivas conforme a lo previsto en el artículo 218 de esta ley”.

Resulta fácil reconocer en el primer párrafo de este artículo su antecedente en el artículo 55 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, en el que se decía: *“Fuera de los casos de nulidad de pleno derecho y recurso extraordinario de revisión, las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos no podrán ser revocadas ni modificadas en vía administrativa, de oficio ni a instancia de parte, cualquiera que sea la causa que para ello se alegue”.*⁸³

⁸¹ Vid. la disposición adicional cuarta de la LGT y el artículo 14.2 del TRLRHL.

⁸² Así resulta del artículo 114.1.c de la LPAC en relación con el artículo 52.2.a de la LRBRL, el artículo 172.2.a del TRLMRLC y el artículo 210 del Reglamento de organización, funcionamiento y régimen de las entidades locales, aprobado por Real Decreto 2568/1986, de 26 de noviembre. No obstante, dejamos apuntado, que la STS de 21 de mayo de 2018 (Ar. 2383, comentada en *Civitas-REDF*, núm. 180, 2018, pág. 230), considera que el recurso de reposición no es obligatorio cuando se discute exclusivamente la inconstitucionalidad o la ilegalidad de las normas que dan cobertura a los actos de aplicación y efectividad de los tributos y restantes ingresos de derecho público de las entidades locales, ya que sobre estas cuestiones no pueden pronunciarse por carecer de competencias para ello y, por eso, resulta desproporcionado considerar el recurso de reposición como obligatorio para acudir a la vía judicial (un comentario sobre esta doctrina judicial, puede verse en J. CALVO VÉRGEZ, 2019, págs. 494 a 500).

⁸³ Norma derogada por la disposición derogatoria única del RGRVA.

Cabe recordar, por otra parte, que el artículo 161.Uno de Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, incluía el error manifiesto de hecho entre los motivos del recurso extraordinario de revisión (*“El recurso extraordinario de revisión podrá interponerse por los interesados o por la representación del*

Y tanto en el texto aprobado como en su antecedente, nada parece oponerse a la posibilidad de revocar las resoluciones de los órganos económico-administrativos cuando no sean firmes.⁸⁴ Otra cosa es que el artículo 219 de la LGT no incluya en su texto ninguna referencia al respecto.

c) Imposibilidad de revisar actos y resoluciones confirmados por sentencia judicial firme

Por último, establece el artículo 213.3 de la LGT que cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme, no serán revisables en ningún caso⁸⁵ los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ni las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas.

Este límite se establece específicamente para el ámbito local por el TRLRHL (artículo 14.1.b, primer párrafo) cuando dispone que “*No serán en ningún caso revisables los actos administrativos confirmados por sentencia judicial firme*”.

Ahora bien, tratándose de actos tributarios dictados por municipios de régimen común, para que sean confirmados por sentencia judicial firme se requiere que previamente hayan sido impugnados en vía administrativa mediante el recurso de reposición local (y, tratándose de actos de gestión catastral o censal en tributos de gestión compartida, mediante reclamación económico-administrativa). Por tanto, la imposibilidad de revisión que establece el artículo 213.3 de la LGT se refiere exclusivamente a los procedimientos especiales de revisión.

En todo caso, el límite indicado hace referencia a la “*res iudicata*” material en sentido estricto. Esto implica que no se podrá revisar en vía administrativa un acto o resolución por motivos ya analizados en un proceso contencioso-administrativo en el que se haya dictado sentencia confirmando el acto (es decir, desestimando el motivo de su impugnación), cuando dicha sentencia sea firme.⁸⁶

Estado contra los actos de gestión y las resoluciones de reclamaciones económico-administrativas firmes, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: a) Que al dictarlas se hubiera incurrido en manifiesto error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente. [...]”, motivo que en la LGT vigente es el objeto del procedimiento que regula en su artículo 220.

⁸⁴ Y así parece que lo hubiera entendido en su momento el Consejo de Estado. En este sentido, cabe recordar que el Consejo de Estado en su Informe sobre el Anteproyecto de LGT, en la recomendación tercera sobre el artículo 219 de ese texto, dijo que “sería conveniente excluir expresamente del objeto de la revocación, para delimitar con mayor claridad el ámbito de aplicación de esta figura, las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos y los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa. No es ésta una previsión nueva, pues ya la recoge el artículo 55 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo; y la establece también el apartado 2 del artículo 213 del anteproyecto con un alcance más general. Sin embargo, su reiteración en la regulación específica de la revocación contribuye a delimitar con mayor claridad el ámbito de aplicación de esta figura”.

⁸⁵ Se entiende, en vía administrativa pues, amén de los recursos extraordinarios previstos en la LRJCA, también caben los recursos ante el TC y el TJUE.

⁸⁶ *Vid.* la STS 21/2022 (sala de lo civil), de 17 de enero de 2022 (dictada en el recurso extraordinario por infracción procesal núm. 1740/2019). En el apartado 2.2 del F.D. SEGUNDO de dicha sentencia puede leerse que la cosa juzgada material crea una situación de plena estabilidad que no sólo permite actuar en consonancia con lo resuelto, sino que trasciende con eficacia al futuro, impidiendo reproducir la misma cuestión y volver sobre lo que inmoviblemente estatuyeron los organismos jurisdiccionales. Ahora bien, como dice el TS, la apreciación de la excepción de cosa juzgada material requiere la identidad de sujetos,

2.3. Capacidad y representación

En materia de capacidad y representación en el ámbito de la revisión en vía administrativa tributaria, por remisión del artículo 214 de la LGT resultan aplicables las normas establecidas en los artículos 44 a 47 de la LGT. Destacamos en este punto los siguientes aspectos:

a) Capacidad y representación legal

Tienen capacidad de obrar en el orden tributario, además de las personas que la ostenten conforme a derecho, los menores de edad y los incapacitados en las relaciones tributarias derivadas de las actividades cuyo ejercicio les esté permitido por el ordenamiento jurídico sin asistencia de la persona que ejerza la patria potestad, tutela, curatela o defensa judicial. Se exceptúa el supuesto de los menores incapacitados cuando la extensión de la incapacidad afecte al ejercicio y defensa de los derechos e intereses de que se trate. Por las personas que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales.

Por las personas jurídicas actuarán las personas que ostenten, en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación, por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado.

Por otra parte, por los entes a los que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la LGT⁸⁷ actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente y, de no haberse designado representante, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes.

b) Representación voluntaria

Los obligados tributarios con capacidad de actuar pueden hacerlo por medio de un representante, que usualmente suele ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario.⁸⁸

No obstante, para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea

la identidad de objeto y la identidad de causa de pedir. Un comentario a esta sentencia puede verse en R. REVUELTA ROMO y J. A. GUERRERO GÓMEZ, 2022.

⁸⁷ Establece el artículo 35.4 de la LGT que “*Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición*”.

⁸⁸ Cabe precisar que tradicionalmente la normativa ha dejado amplia libertad al obligado tributario para que elija su representante, precisando incluso de forma explícita que también puede ser una persona jurídica (cfr. artículo 111.1 del RD 1065/2007 y artículo 5.2 de la LPAC). Es más, según el Dictamen 190/2020, de 23 julio, de la *Comissió Jurídica Assessora*, también puede actuar como representante una Administración pública si esta función se encuentra dentro de sus competencias, tal y como a su juicio acontece con la *Agència Tributària de Catalunya*, considerando que puede representar a los obligados tributarios ante la Agencia Tributaria del Estado y ante la Tesorería de la Seguridad Social por los tributos y cotizaciones sociales estatales que deban satisfacer.

necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los títulos III a VII de la LGT,⁸⁹ la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente.⁹⁰ A estos efectos, serán válidos los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración Tributaria para determinados procedimientos. En todo caso, para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación.

Cuando en el marco de la colaboración social en la gestión tributaria, o en los supuestos que se prevean reglamentariamente, se presente por medios telemáticos cualquier documento ante la Administración tributaria, el presentador actuará con la representación que sea necesaria en cada caso. La Administración tributaria podrá requerir, en cualquier momento, la acreditación de dicha representación.

Sobre este particular conviene tener presente que la LPAC ha previsto en sus artículos 5 y 6 la posibilidad de acreditar la representación por comparecencia electrónica en el registro electrónico de apoderamientos de la Administración pública competente. Aun así, ordinariamente la representación se acreditará por medio de poder notarial o por poder “*apud acta*”, aunque también se suele aceptar que al escrito del representante se adjunte escrito de representación con la firma del interesado y una copia de su DNI que sirva para contrastar su identidad.⁹¹

Por otra parte, cuando, de acuerdo con lo previsto en el apartado 7 del artículo de la 35 de la LGT,⁹² concurren varios titulares en una misma obligación tributaria, se presumirá otorgada la representación a cualquiera de ellos, salvo que se produzca manifestación expresa en contrario. La liquidación que resulte de dichas actuaciones deberá ser notificada a todos los titulares de la obligación.

La falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre que se acompañe aquél o se subsane el defecto dentro del plazo de 10 días, que deberá conceder al efecto el órgano administrativo competente. En ese mismo plazo el interesado podrá ratificar la actuación realizada por el representante en su nombre y aportar el documento acreditativo de la representación para actuaciones posteriores.

⁸⁹ Hace referencia a: título III “*La aplicación de los tributos*”, título IV “*La potestad sancionadora*”, título V “*Revisión en vía administrativa*”, título VI “*Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública*” y título VII “*Recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario*”.

⁹⁰ Vid. el artículo 46.2 de la LGT.

⁹¹ Vid. en este sentido los Dictámenes de la CJA 301/2017, 138/2018, 285/2018, 21/2019, 76/2019.

Respecto de la acreditación de la representación de las personas interesadas, vid. los artículos 32 a 36 del Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos.

⁹² Establece el artículo 35.7 de la LGT que “[l]a concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa. Las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior. Cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido”.

Por último, a los efectos de sus relaciones con la Administración Tributaria, los obligados tributarios que no residan en España deberán designar un representante cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria. La designación anterior deberá comunicarse a la Administración Tributaria en los términos que la normativa señale.

2.4. Prueba

En materia de prueba referida a la revisión en vía administrativa de los actos tributarios, el artículo 214 de la LGT remite a las normas que establecen los artículos 105 a 108 de la LGT. Pero es este un tema, el de la prueba, no exento de polémica y de problemas cuya resolución resulte sencilla.⁹³

De la normativa en vigor destacamos a continuación los siguientes aspectos:

a) Carga de la prueba

La normativa tributaria recoge el clásico aforismo *affirmanti incumbit probatio*. Quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, cumpliendo los obligados tributarios su deber de probar si designan de manera concreta los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria (artículo 105 de la LGT).

b) Normas sobre medios y valoración de la prueba

Son de aplicación las normas que sobre medios y valoración de la prueba contienen el Código Civil⁹⁴ y la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil,⁹⁵ salvo que otra cosa se disponga por ley (artículo 106 de la LGT).

c) Valor probatorio de las diligencias extendidas por funcionario público

⁹³ Cfr. A. PITA GRANDAL, 1998, pág. 19. De la profusión de doctrina y jurisprudencia en la materia a lo largo de los años da buena cuenta J.M. MACARRO OSUNA, 2021, págs. 187 a 222, para fundamentar así su opinión recogida en las págs. 219 y 220, a la que nos adherimos: “El derecho al uso de los medios de prueba en la defensa jurídica es un derecho fundamental de configuración legal, cuyo contenido ha sido definido por el Tribunal Constitucional y que ha sido también reconocido por el TJUE y se encuentra regulado en el art. 47 CDFUE. Tanto el TC como el TJUE han profundizado en este derecho, condicionando la existencia de una vulneración del mismo a que se produzca una indefensión sustancial efectiva. La aplicación de este derecho en materia tributaria es muy diferente, ya que el TC ha determinado que las exigencias del art. 24 CE no son trasladables automáticamente a los procedimientos administrativos, con la excepción del procedimiento sancionador, al que sí resultan aplicables directamente los derechos contenidos en tal artículo. Esto no quiere decir que no exista un derecho a la prueba ni a la libre elección de medios de prueba en los procedimientos tributarios, sino que este responde a su configuración legal específica. En el caso de los procedimientos tributarios, este derecho presenta particularidades relevantes, dentro de las que es destacable la falta de alteridad, siendo la Administración tributaria, sujeto activo de la obligación tributaria, la que debe resolver dichos procedimientos. Su posición de parte activa deberá ser secundaria, primando su función de garante del principio de legalidad y del cumplimiento efectivo del deber de contribuir. Pese a que el art. 105 LGT establezca el principio dispositivo de aportación de pruebas, en el que cada parte debe demostrar lo que interese a su derecho, consideramos que la actuación de la Administración tributaria no debe responder al interés recaudatorio, sino al estricto cumplimiento del deber de contribuir y a la búsqueda de la capacidad económica real. Esto implica que la Administración, si bien no tiene el deber jurídico expreso de recabar y aportar los hechos que le resulten desfavorables, no puede ignorarlos, debiendo contar con todos los datos de que disponga. Además, el principio dispositivo de la aportación de prueba debe ponderarse con los de buena fe y de facilidad probatoria [...]”.

⁹⁴ Artículos 1216 a 1230 del Código Civil.

⁹⁵ Artículos 281 a 386 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y procedimientos tributarios tienen naturaleza de documentos públicos⁹⁶ y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario. Los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se consideran ciertos y solo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de haber incurrido en error de hecho (artículo 107 de la LGT).⁹⁷

d) Presunciones en materia tributaria

Las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, salvo en los casos en que una norma con rango de ley lo prohíba.⁹⁸ La Administración tributaria podrá considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un registro fiscal o en otros de carácter público, salvo prueba en contrario.

Los datos y los elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y otros documentos presentados por los obligados tributarios se consideran ciertos para ellos y solo pueden ser rectificadas por éstos mediante prueba en contrario.

Por otra parte, los datos incluidos en declaraciones o respuestas a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de la LGT que deban ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se consideran ciertas, pero han de ser contrastadas cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad. Para ello se puede exigir al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas.

Por último, tratándose de presunciones no establecidas por las normas, para que sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano (artículo 108 de la LGT). Son las denominadas “presunciones *homini*”.⁹⁹

e) Momento en que la prueba tiene que ser aportada

La LGT no contiene una disposición similar al artículo 118 de la LPAC para limitar el momento en que la prueba tiene que ser aportada. Dice este artículo que “[e]n la resolución de los recursos no se deben tener en cuenta hechos, documentos o alegaciones del recurrente cuando, habiéndolos podido aportar en el trámite de alegaciones no lo

⁹⁶ De acuerdo con el artículo 1216 del Código Civil son documentos públicos “los autorizados por un Notario o empleado público competente, con las solemnidades requeridas por la ley”.

⁹⁷ Respecto de las actas extendidas por la inspección de los tributos, dispone el artículo 144 de la LGT que tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario, y añade que los hechos aceptados por los obligados tributarios en las mismas se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho.

⁹⁸ Una prohibición de esta naturaleza, la establecida en el artículo 110.4 del TRLRHL respecto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, fue declarada inconstitucional y nula en STC 59/2017, de 11 de mayo (BOE núm. 142, de 15 de junio de 2017) en la medida en que impedía a los sujetos pasivos poder acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica [FJ 5.b)].

⁹⁹ Cfr. D. MARÍN-BARNUEVO FABO, 1996, pág. 93.

haya hecho. Tampoco se puede solicitar la práctica de pruebas cuando su falta de realización en el procedimiento en que se dictó la resolución recurrida sea imputable al interesado".

Efectivamente, en el ámbito tributario, únicamente el artículo 96.4 del RGAT contiene una norma similar relativa a la aportación de documentos de prueba,¹⁰⁰ pero solo en relación a los procedimientos de aplicación de los tributos, no a la revisión de los actos tributarios. Por tanto, como ha declarado el Tribunal Supremo,¹⁰¹ es posible probar en vía revisora cuando no se hizo, pudiendo haberlo hecho, en el procedimiento de aplicación de los tributos; con una única excepción, que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente. Y es que, como afirma el alto tribunal, de no permitirse esa aportación, se reduciría la utilidad de los procedimientos revisores al hacerlos una mera continuación de los procedimientos actuados.

2.5. Notificaciones

Se puede conceptuar la notificación tributaria como el acto por el que se comunica y da a conocer a las personas particularmente interesadas en un acto tributario el contenido del mismo. El acto de notificación tributaria es de naturaleza tributaria, procedimental e instrumental para la recepción de otro acto previo, respecto del cual es accesorio y distinto.¹⁰²

Pues bien, en materia de notificaciones relativas a los procedimientos especiales de revisión y recursos en vía administrativa de actos tributarios, el artículo 214 de la LGT remite a las normas de los artículos 109 a 112 de la LGT. Normas que, en este tema, envían al régimen de notificaciones previsto en las normas administrativas generales,¹⁰³ sin perjuicio de las especialidades establecidas respecto del lugar para la práctica de las notificaciones, las personas legitimadas para recibir las notificaciones y la notificación por comparecencia.

¹⁰⁰ En este sentido, dispone el artículo 96.4 del RGAT que “Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución”.

Cfr. E. PUJALTE MÉNDEZ-LEITE, 2016, pág. 7, cuando recuerda que en el texto del anteproyecto de Ley de modificación de la Ley 58/2003 que fue objeto de información pública y que finalmente se convirtió en la Ley 34/2015, se incluía un apartado 6 del artículo 106 que decía literalmente que «Una vez realizado el trámite de audiencia, o en su caso, el de alegaciones, no podrá incorporarse al expediente ni ser tenida en cuenta más documentación acreditativa de los hechos en el procedimiento de aplicación de los tributos o en la resolución de recursos y reclamaciones, salvo que el obligado tributario demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite». Es decir, como afirma el autor, se incluía con rango legal una limitación de aportación de pruebas documentales relativamente coincidente en este ámbito con lo previsto en el último inciso del párrafo segundo del apartado 1 del artículo 118 de la Ley 39/2015. Esta norma finalmente no vio la luz en el proyecto de Ley que se remitió por el Consejo de Ministros a las Cortes Generales ni en el texto que se aprobó por el legislador, muy posiblemente, en su opinión, por entenderse por los redactores del anteproyecto que esta era cuestión que afectaba muy directamente al derecho de defensa y al derecho a aportar documentos previsto en el artículo 34.1.1) [en su redacción definitiva, artículo 34.1.r] de la Ley 58/2003 y de ahí que no la incluyesen en el Proyecto de Ley que se remitió al Congreso de los Diputados.

¹⁰¹ Entre otras, en sentencia de 21 de febrero de 2019 (dictada en el recurso de casación núm. 1985/2017) y en sentencia 10 de septiembre de 2018 (dictada en el recurso de casación núm. 1246/2017).

¹⁰² Cfr. J. PAGÈS i GALTÉS, 2002, pág. 372; M. VILLCA POZO, 2022, pág. 146.

¹⁰³ Artículos 40 a 46 de la LPAC.

Recordemos que la entrada en vigor de la LPAC el 2 de octubre de 2016¹⁰⁴ supuso la incorporación de dos novedades relevantes en este ámbito.

a) La primera afecta a la notificación por comparecencia, incrementando, en nuestra opinión, la seguridad jurídica y los derechos de los obligados tributarios. Esta modalidad de notificación resulta procedente cuando no sea posible efectuar la notificación en papel al interesado o su representante no obligados a relacionarse con la Administración de forma electrónica por causas no imputables a la Administración tributaria y aquella haya sido intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud suya.

Pues bien, en esta materia el artículo 42 de la LPAC ha establecido respecto del primer intento de notificación infructuoso que *"se debe repetir por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes. En caso de que el primer intento de notificación se haya efectuado antes de las quince horas, el segundo intento se efectuará después de las quince horas y viceversa, y hay que dejar en todo caso al menos un margen de diferencia de tres horas entre ambos intentos de notificación"*. Se incrementan, así las posibilidades de que las personas interesadas en el procedimiento reciban la notificación en papel.

Con todo, sin duda, más efectivo para la tutela de los derechos de las personas interesadas habría de ser, a nuestro entender, el efecto en la Administración del pronunciamiento del Tribunal Constitucional en su sentencia 160/2020, de 16 de noviembre (dictada en el recurso de amparo núm. 2303-2017), en la que reconoce la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (en su vertiente de derecho a una resolución fundada en derecho) por una sentencia basada en una percepción errónea en la práctica de unas notificaciones defectuosas y en su capacidad para interrumpir el plazo de prescripción. Para ello, el Tribunal recurre a su doctrina del error patente. En dicha sentencia se insiste en el carácter excepcional y subsidiario de la notificación por comparecencia, lo que implica que la Administración Tributaria deberá desplegar toda actividad necesaria tendente a localizar al obligado tributario en domicilios alternativos antes de la publicación de los edictos en el BOE.¹⁰⁵ Obligación derivada, por otra parte, del principio de buena administración.

¹⁰⁴ Conforme a la disposición final séptima de la LPAC, esta Ley entrará en vigor al cabo de un año de su publicación. Si tenemos en cuenta que se publicó el día 2 de octubre de 2015, parece claro que su entrada en vigor fue el 2 de octubre de 2016. Ahora bien, lo cierto es que esta fecha ha sido cuestionada al considerarse que resulta aplicable el artículo 30.5 de la LPAC, según el cual, "cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente". De tal manera que, como que el día 2 de octubre de 2016 fue domingo y, por tanto, inhábil, se podría concluir que la entrada en vigor de la LPAC fue el 3 de octubre de 2016. Es este el criterio defendido por J.M. MENÉNDEZ ALONSO, 2016, pág. 2507, que no compartimos por considerar que la regla del artículo 30.5 LPAC está pensada para los actos administrativos y no para las disposiciones normativas, opinión que nos lleva a defender que la entrada en vigor de la LPAC fue el 2 de octubre de 2016, aunque este día fuera inhábil. Así se considera, entre otros, por R. FALCÓN Y TELLA, 2016, pág. 13.

¹⁰⁵ Cfr. M. GARCÍA CARACUEL, 2021. Y es que, como afirma la autora, en el procedimiento tributario, las notificaciones son instrumento de garantía al servicio del principio de contradicción y del derecho de defensa. Si se incumple la obligación de notificar de forma adecuada, no es admisible que la Administración resulte beneficiada de dicha insuficiencia (págs. 307 y 308).

Por su relevancia, reproducimos a continuación parcialmente el contenido del FJ 4 de la STC 160/2020, de 16 de noviembre (BOE, núm. 332, de 22 de diciembre de 2020) cuando establece que "no puede calificarse de razonable una interpretación que prime los defectos en la actuación de la administración, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de notificar con todos los requisitos legales y perjudicando paralelamente al particular afectado por el acto administrativo, quien fue privado del conocimiento del procedimiento tributario en la fase de pago voluntario, siendo después, sin embargo,

b) La segunda novedad no ha estado exenta de polémica.¹⁰⁶ Es la introducción de la notificación electrónica obligatoria cuando se trata de las personas y entidades previstas en el artículo 14 de la LPAC (personas jurídicas, entidades sin personalidad jurídica, quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria,

localizado en su domicilio real en la fase de apremio y ejecución de la deuda, todo ello como consecuencia de la falta de diligencia de la administración al no realizar una notificación debida desde el momento inicial [...] El órgano judicial actuante, en efecto, ignoró que dichas notificaciones debían ser calificadas de defectuosas porque las mismas no se llevaron a cabo con la diligencia que la administración debía desplegar para hacer posible la notificación personal a la interesada”. “No puede considerarse que haya existido falta de diligencia de la propia recurrente, pues es lo cierto que [...] en diversos registros y documentos constaba a la administración su real domicilio (DNI, empadronamiento, declaraciones IRPF, etc.). [...] la falta de conocimiento de la operación de revisión de la administración le impidió a la recurrente alegar y contradecir en periodo voluntario de pago, incluso abonar la deuda sin devengo de los recargos que aumentaron su carga tributaria, tal y como se deriva de los importes reseñados en la liquidación provisional e, incrementado, en las providencias de apremio”. “La validez que otorga la sentencia recurrida a la notificación defectuosa condicionó la motivación que funda la respuesta judicial y, de modo particular, el criterio equivocado que sienta la sentencia recurrida sobre la prescripción alegada, considerándola interrumpida en plazo y por ende conformes a la ley los actos dictados, vulnerando así el derecho de la demandante a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) [...]”. Para B. SESMA SÁNCHEZ, 2021, págs. 158-178, la sentencia permite considerar: a) que es posible recurrir en amparo por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva cuando un pronunciamiento judicial contiene un razonamiento equivocado por haber incurrido el órgano en error patente en la determinación y selección del material de hecho o del presupuesto sobre el que se asiente su decisión, produciendo efectos negativos en la esfera jurídica del ciudadano; b) que el error notorio e incontrovertible en el caso enjuiciado fue desconocer que la notificación edictal es claramente subsidiaria, no solo de la intentada en el domicilio señalado por el interesado, sino también respecto del domicilio fiscal, lo que impone el deber de la administración de desplegar una mínima diligencia para consultar sus bases y registros fiscales, o en los datos deducidos de otras declaraciones, un domicilio idóneo para practicar la notificación personal antes de acudir a la notificación por edictos; c) que a la luz de esta doctrina será necesario «reinterpretar» tanto el artículo 48.3 de la LGT, que impone a los obligados tributarios el deber de comunicar el domicilio fiscal, como el artículo 112 de la LGT, que regula la notificación por comparecencia, a los efectos de considerar que esta vía solo es lícita cuando la Administración ha sido diligente en la búsqueda e indagación del domicilio fiscal del interesado, al margen de que hubiera señalado otro a efectos de notificaciones, para lo que tiene a su alcance el acceso a registros y declaraciones y documentación presentada por el interesado; d) que el «principio de buena administración» referido a la diligencia exigible a la Administración para perseguir la notificación del acto se consolida como parámetro de enjuiciamiento para examinar el derecho a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de derecho a obtener una resolución fundada en derecho; y e) que queda por ver cómo se articulan garantías similares ante la generalización de las notificaciones electrónicas obligatorias, donde parece evidente que existe una merma de garantías y derechos de los obligados tributarios (sistema de avisos, circunstancias imprevistas, sucesos de difícil prueba...).

¹⁰⁶ Cf. R. FALCON Y TELLA, 2016, págs. 14 y 15. A juicio del autor, la obligación de relacionarse por vía electrónica con la Administración parece exagerada al menos en relación con aquellas entidades que no se han constituido a través de un acto expreso (comunidad hereditaria, herencias yacentes y otros supuestos de indeterminación transitoria del titular como el patrimonio del ausente). Apunta también, pág. 15, la discutible constitucionalidad de la notificación electrónica en la que la Administración se limita a poner a disposición del interesado, en el buzón asociado a la «dirección electrónica habilitada», el acto de que se trate, y es el interesado el que tiene la carga de acceder a su buzón. Con todo, lo más grave, señala, es que la notificación se entiende realizada no solo cuando se accede al documento sino también por el mero transcurso de 10 días naturales sin acceder a la dirección electrónica, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la «imposibilidad técnica o material del acceso». En el mismo sentido se había pronunciado T.R. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, 2015, págs. 361 a 367, para quien la nueva regulación supone el traslado de la carga de la notificación desde la Administración al contribuyente ya que, afirma, si bien es verdad que el artículo 41.6 de la nueva Ley dice que las Administraciones Públicas enviarán un aviso al dispositivo electrónico y/o a la dirección de correo electrónico del interesado que este haya comunicado informándole de la puesta a disposición, no lo es menos que el propio precepto se ocupa de desactivar su contenido garantizador al añadir que la falta de práctica de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida.

o quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración).

Pues bien, la práctica de la notificación por medios electrónicos ha sido desarrollada por los artículos 42 a 45 del RAFSPME.¹⁰⁷ Destacamos de esta regulación la previsión del artículo 43.2 en el sentido de que cuando el interesado sea un sujeto obligado a relacionarse por medios electrónicos y la Administración emisora de la notificación no disponga de datos de contacto electrónicos para practicar el aviso de su puesta a disposición, en los procedimientos iniciados de oficio la primera notificación que efectúe la Administración, organismo o entidad se realizará en papel, advirtiéndole al interesado que las sucesivas se practicarán en forma electrónica por comparecencia en la sede electrónica que corresponda, y dándole a conocer que puede identificar un dispositivo electrónico, una dirección de correo electrónico o ambos para el aviso de la puesta a disposición de las notificaciones electrónicas posteriores.¹⁰⁸ Sin duda, esta previsión contribuirá a mejorar la situación inicial planteada por el artículo 41.6 de la LPAC.¹⁰⁹

2.6. Plazos de resolución

Por remisión expresa del artículo 214 de la LGT al artículo 104.2 de la misma Ley, a los efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

A efectos del plazo de duración de los procedimientos se debe tener presente que los períodos de interrupción justificada que se especifican reglamentariamente,¹¹⁰ las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria,¹¹¹ y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan de acuerdo con lo previsto en la LGT¹¹² no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

Por otra parte, con carácter supletorio, para computar los plazos tributarios tendremos que acudir al artículo 30 de la LPAC, que, como novedad respecto de la normativa anterior y vigencia a partir del día 2 de octubre de 2016, introdujo la no consideración de los sábados

¹⁰⁷ Es el Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos (RAFSPME).

¹⁰⁸ Vid. el comentario sobre este aspecto en L. COTINO HUESO, 2021, pág. 129. El autor, sin dejar de reconocer las mejoras introducidas, destaca la conflictividad en la materia y la insuficiencia de la regulación.

¹⁰⁹ De acuerdo con el artículo 41.6 de la LPAC, “*Con independencia de que la notificación se realice en papel o por medios electrónicos, las Administraciones Públicas enviarán un aviso al dispositivo electrónico y/o a la dirección de correo electrónico del interesado que éste haya comunicado, informándole de la puesta a disposición de una notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo correspondiente o en la dirección electrónica habilitada única. La falta de práctica de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida*”.

¹¹⁰ Vid. el artículo 103 del RGAT.

¹¹¹ Vid. el artículo 104 del RGAT.

¹¹² Vid. como ejemplo, el artículo 150.3 de la LGT.

como días hábiles y el cómputo de plazos por horas, y determinó expresamente el día final en el cómputo de plazos fijados en meses o años.¹¹³

En este punto, finalmente, consideramos relevante poner de manifiesto una diferencia sustancial de los procedimientos tributarios respecto del procedimiento administrativo común. Nos referimos a la fecha de inicio en el cómputo del plazo de duración de los procedimientos iniciados de oficio (*dies a quo*) pues, como regla general, mientras en los procedimientos administrativos será la fecha del acuerdo de iniciación, en los procedimientos tributarios será la fecha de notificación de tal acuerdo.¹¹⁴

2.7. Motivación

La obligación de motivación de los actos administrativos tiene por finalidad que los interesados conozcan los motivos que conducen a la resolución de la Administración, su «*ratio decidendi*» con el fin de poder recurrirlos, en su caso, y facilitar el control jurisdiccional de la actuación impugnada. Es consecuencia de los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad enunciados en el art. 9.3 CE en conexión con los artículos 24.2 CE (derecho fundamental a la tutela judicial efectiva) y 103, en relación con el principio de legalidad de la actuación administrativa.¹¹⁵

Pues bien, de acuerdo con el artículo 215 de la LGT, las resoluciones de los procedimientos especiales de revisión, recursos y reclamaciones en vía administrativa serán motivadas, con sucinta referencia a hechos y fundamentos de derecho. También se han de motivar los actos dictados en estos procedimientos relativos a las siguientes cuestiones: a) la inadmisión de escritos de cualquier clase presentados por los interesados, b) la suspensión de la ejecución de los actos impugnados, la denegación de la suspensión y la inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión, c) la abstención de oficio para conocer o seguir conociendo del asunto por razón de la materia, d) la procedencia o

¹¹³ Según dispone el artículo 30 de la LPAC, "4. Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o la desestimación por silencio administrativo. El plazo concluye el mismo día en que se produjo la notificación, la publicación o el silencio administrativo el mes o el año de vencimiento. Si el mes de vencimiento no hay un día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes".

¹¹⁴ Así lo establece el artículo 104 de la LGT: "1. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, a menos que esté establecido por una norma con rango de ley o esté previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses. El plazo se contará: a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio. b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación. Queda excluido de lo dispuesto en este apartado el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro". De esta forma, la norma tributaria se separa de la prevista por el artículo 21 de la LPAC cuando, al regular la obligación de resolver, establece: "1. La Administración está obligada a dictar resolución expresa y notificarla en todos los procedimientos cualquiera que sea su forma de iniciación [...] 2. El plazo máximo en el que debe notificarse la resolución expresa será el fijado por la norma reguladora del procedimiento correspondiente. Este plazo no podrá exceder de seis meses, salvo que una norma con rango de ley establezca uno mayor o así lo prevea el derecho de la Unión Europea. 3. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen el plazo máximo, éste será de tres meses. Este plazo y los previstos en el apartado anterior se contarán: a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha del acuerdo de iniciación. b) En los iniciados a solicitud del interesado, desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en el registro electrónico de la Administración u organismo competente para su tramitación [...]."

¹¹⁵ Cfr. M.J. DOMINGO ZABALLOS y E. COSTA CASTELLA, 2010, pág. 732.

improcedencia de la recusación, la denegación de la recepción a prueba o de cualquier diligencia de ésta y la caducidad de la instancia, e) las que limiten derechos subjetivos de los interesados en el procedimiento, y f) la suspensión del procedimiento o las causas que impidan su continuación.

Es decir, además de la resolución que pone fin al procedimiento, en el ámbito de la revisión tributaria en vía administrativa también se han de motivar los actos de trámite a que se refiere el citado artículo 215 de la LGT.

2.8. Presentación de escritos por vía electrónica

El artículo 2 del RGRVA determina el contenido de la solicitud o escrito de iniciación a instancia de la persona interesada de los procedimientos de revisión en vía administrativa.

Deberán contener los siguientes extremos:

- a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio del interesado. En el caso de que se actúe por medio de representante, se deberá incluir su identificación completa.
- b) Órgano ante el que se formula el recurso o reclamación o se solicita el inicio del procedimiento.
- c) Acto administrativo o actuación que se impugna o que es objeto del expediente, fecha en que se dictó, número del expediente o clave alfanumérica que identifique el acto administrativo objeto de impugnación y demás datos relativos a este que se consideren convenientes, así como la pretensión del interesado.
- d) Domicilio que el interesado señala a los efectos de notificaciones.
- e) Lugar, fecha y firma del escrito o la solicitud.
- f) Cualquier otro establecido en la normativa aplicable.

Si la solicitud o el escrito de iniciación no reúne los requisitos anteriores, y sin perjuicio de las normas especiales de subsanación que contiene el propio reglamento, se requerirá al interesado para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos con indicación de que la falta de atención a dicho requerimiento determinará el archivo de las actuaciones y se tendrá por no presentada la solicitud o el escrito.

Por otra parte, con la entrada en vigor de la LPAC la obligación de relacionarse con la Administración por medios electrónicos establecida en el artículo 14 de la LPAC se extendió a la presentación de solicitudes de revisión, recursos y reclamaciones, suscitándose la polémica sobre la aplicación o no a este ámbito del artículo 68.4 de la LPAC, ubicado en el título IV de esa norma (“De las disposiciones sobre el procedimiento administrativo común”) y relativo a la subsanación y mejora de la solicitud, cuando establece que *“Si alguno de los sujetos a que se refiere el artículo 14.2 y 14.3 presenta su solicitud presencialmente, las administraciones públicas han de requerir al interesado para que la subsane a través de su presentación electrónica. A estos efectos, se considerará como fecha de presentación de la solicitud aquella en que se haya llevado a cabo la enmienda”*, previsión que ha sido reiterada en el párrafo tercero del artículo 14.1 del RAFSPME. De esta forma, si la fecha de enmienda es posterior a la fecha límite en

función del plazo establecido a efectos de presentar la solicitud, el recurso o la reclamación, la consecuencia será que estos tendrán el carácter de extemporáneos.¹¹⁶

Pues bien, el Tribunal Supremo, en sentencia 1 de julio de 2021 (dictada en el recurso núm. 1928/2020), se ha pronunciado en el sentido de afirmar que el artículo 68.4 de la Ley 39/2015 regula un trámite procedimental de subsanación específico respecto de las solicitudes que se hubieren presentado ante la Administración de forma presencial, que resulta estrictamente aplicable a los procedimientos iniciados a solicitud del interesado y no a los procedimientos iniciados de oficio por la Administración, ni a los procedimientos de revisión de los actos administrativos.

Con todo, en nuestra opinión, la interpretación del artículo 68.4 de la LPAC en el sentido de entender como fecha de presentación la fecha de subsanación de la solicitud presentada por otros medios por una persona o entidad obligada a relacionarse con la Administración por medios electrónicos, privando, así, de efectos jurídicos a la solicitud inicial, choca frontalmente con el reconocimiento de efectos jurídicos que realiza la LGT en su artículo 199.1, segundo párrafo, cuando tipifica como infracción tributaria “*presentar autoliquidaciones, declaraciones, documentos relacionados con las obligaciones aduaneras u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios*”. Y es que es de advertir que:

- (i) La consecuencia del incumplimiento de la obligación de presentar por vía telemática documentos con trascendencia tributaria no es tenerlos por no presentados, sino incoar expediente sancionador por infracción tributaria.
- (ii) Por tanto, la presentación de documentos con trascendencia tributaria por medio distinto al electrónico previsto por la normativa no impide que produzcan efectos jurídicos y, por ende, que se tengan por presentados.
- (iii) Siendo que esta interpretación se acomoda al principio *pro actione* que, en el ámbito de la revisión administrativa, se refuerza por el principio constitucional de interdicción de la indefensión recogido en el artículo 24.1 CE.

CAPÍTULO 3. COROLARIO

Del contenido analizado en esta parte del trabajo destacamos:

¹¹⁶ En contra de la aplicación de este criterio a las solicitudes de revisión se ha manifestado parte de la doctrina, por todos, R. FALCÓN y TELLA, 2016, pág. 16, para quien hay que entender que la presentación por vía telemática hecha en el plazo de diez días conferido al efecto tiene como consecuencia la subsanación, que es para lo que se requiere. Y ello, aunque haya transcurrido ya el plazo para recurrir, o para presentar el escrito de que se trate, que puede ser también la opción por un determinado régimen especial, o la renuncia al mismo. Si se interpretase que hay que atender a la fecha de la subsanación, en el sentido de que la reclamación o recurso se entiende presentado el día en que se realiza la presentación telemática, la consecuencia no sería la subsanación, sino la extemporaneidad, y ello supondría una vulneración de la tutela judicial efectiva. Cuestión distinta, señala el autor, es que la fecha de subsanación juegue a todos los demás efectos, por ejemplo, la duración máxima del procedimiento debe contarse a partir de la fecha de subsanación, lo que tiene importantes consecuencias para determinar el momento a partir del cual dejan de devengarse intereses, o para considerar cuando produce sus efectos el silencio negativo. Cabe destacar que también algunos Tribunales Superiores de Justicia se han opuesto a la aplicación de la consecuencia de la extemporaneidad. Así, entre otros, el TSJCL, en sentencia de 14/10/2019 (dictada en el recurso 421/2018).

(i) La revisión de los actos tributarios de los municipios de régimen común sigue el esquema de la revisión administrativa general. Por un lado, los procedimientos especiales de revisión. Por el otro, la revisión previo recurso de la persona interesada, con la especialidad que suponen en el ámbito tributario las reclamaciones económico-administrativas que, sin embargo, únicamente constituyen un sistema de revisión en materia de tributos municipales cuando se trata de actos catastrales o censales dictados en virtud de delegación de competencias de la Administración del Estado en tributos de gestión compartida (IBI e IAE), o cuando nos situamos en municipios de gran población. Y con la especialidad adicional en municipios de régimen común, ante la inexistencia de la vía económico-administrativa (con las excepciones antes señaladas), del carácter obligatorio del recurso de reposición como presupuesto procesal para acudir a la vía contencioso-administrativa, de manera que es la resolución del recurso de reposición la que pone fin a la vía administrativa. Por último, en nuestra opinión, también contra los actos tributarios de los municipios de régimen común y las resoluciones del recurso de reposición local de carácter preceptivo cabe interponer recurso extraordinario de revisión.

ii) No podrán ser objeto de los procedimientos especiales de revisión los actos tributarios de los municipios de régimen común ni las resoluciones del recurso de reposición local preceptivo cuando hubiera recaído sentencia judicial firme que los hubiera confirmado.

iii) Igual que las resoluciones económico-administrativas firmes, tampoco podrán ser revisados en vía administrativa los actos tributarios de los municipios de régimen común dictados por delegación de la Administración del Estado en tributos de gestión compartida cuando hubiera recaído sobre ellos resolución económico-administrativa (si bien, dado el carácter preceptivo del recurso de reposición en estos casos, la resolución económico-administrativa habrá recaído sobre la resolución del propio recurso), salvo en supuestos de nulidad de pleno derecho, de rectificación de errores materiales o de recurso extraordinario de revisión.

iv) Sin perjuicio de las especialidades que regula en este ámbito, para la revisión en vía administrativa, la LGT remite a las normas que, sobre capacidad y representación, prueba, notificaciones y, parcialmente, plazo de resolución, establece para los procedimientos de aplicación de los tributos. Por otra parte, obliga expresamente a motivar las resoluciones que se dicten.

v) Cabe significar que tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo en sus pronunciamientos de estos últimos años muestran una tendencia clara a favor de la garantía de los contribuyentes en materia de notificaciones (en particular, por lo que respecta al carácter residual y subsidiario de la notificación por comparecencia) como en materia de presentación de escritos por vía electrónica (en particular, negando efectos preclusivos a la subsanación de la omisión de la obligación de presentación electrónica de solicitudes de revisión cuando la misma se produzca una vez transcurrido el plazo de presentación del procedimiento en cuestión). También en materia de prueba, en particular, con el reconocimiento del derecho a probar en vía revisora cuando no se hubiera hecho, aun pudiendo, en el procedimiento de aplicación de los tributos, salvo que medie actitud abusiva o maliciosa del interesado acreditada en el expediente.

Presentados así los medios de revisión administrativa de los actos tributarios de los municipios de régimen común, en la tercera parte del trabajo profundizaremos en el

estudio de sus elementos, si bien el procedimiento especial de revocación será objeto de análisis en las partes cuarta a novena del mismo.

TERCERA PARTE.

INSTITUTOS DE LA REVISIÓN TRIBUTARIA LOCAL

CAPÍTULO 1. PLANTEAMIENTO

Cuando no hayan adquirido firmeza en vía administrativa, los actos tributarios de los municipios de régimen común pueden ser revisados en esta vía a instancia de persona interesada, en el plazo de un mes desde que fueron notificados, mediante el recurso de reposición contemplado a nivel general por el artículo 213 de la LGT, recurso que en estos municipios se erige como preceptivo y previo a la vía contencioso-administrativa en virtud del artículo 14.2 del TRLRHL y la disposición adicional cuarta de la LGT.

De la misma forma, se configura como preceptivo el recurso de reposición tributario local respecto de los actos tributarios de los municipios de régimen común dictados por delegación de la Administración del Estado en tributos de gestión compartida. Sin embargo, en este supuesto el recurso de reposición es previo a la reclamación económico-administrativa ante los Tribunales económico-administrativos del Estado, que habrá de interponerse antes de acudir a la vía contencioso-administrativa.

Una vez los actos tributarios y las resoluciones del recurso de reposición local de los municipios de régimen común hayan devenido firmes en vía administrativa, solo podrán ser revisados por la Administración mediante los procedimientos especiales de revisión cuando concurren los requisitos que establecen los artículos 216 a 221 de la LGT. Es decir, podrán ser declarados nulos de pleno derecho de oficio o a instancia de persona interesada en cualquier momento desde que sean firmes en vía administrativa, declarados de oficio lesivos para el interés público en el plazo de cuatro años desde que fueron notificados cuando sean anulables, y, dentro del plazo de prescripción, revocados de oficio, rectificadas sus errores materiales, de hecho o aritméticos, o reconocido el derecho a la devolución de los ingresos indebidos que deriven de los mismos, en estos dos últimos supuestos, de oficio o a instancia de persona interesada.

También los actos tributarios impugnados pueden ser declarados lesivos para el interés público, revocados o rectificadas en los errores materiales de que adolezcan antes de que

se dicte sentencia firme que los confirme. Ahora bien, si el recurso en tramitación es el administrativo ordinario, esto es, recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, será en esta sede en la que se harán valer las causas de anulabilidad a favor del contribuyente.

Finalmente, entendemos que los actos tributarios firmes en vía administrativa serán susceptibles de recurso extraordinario de revisión en el plazo de tres meses desde que concurra alguna de las circunstancias previstas por el artículo 244 de la LGT.

Este marco dibuja los institutos de la revisión tributaria local en vía administrativa: recurso de reposición, reclamación económico-administrativa (únicamente para actos municipales dictados por delegación de la Administración del Estado en tributos de gestión compartida), recurso extraordinario de revisión y procedimientos especiales de revisión.

Pasemos a ver sus elementos esenciales de forma sistemática.

CAPÍTULO 2. RECURSO DE REPOSICIÓN

2.1. Concepto y normativa

En busca de un concepto del recurso de reposición, siguiendo la doctrina tradicional¹¹⁷ podemos definirlo como “un procedimiento de impugnación promovido a instancia de parte interesada, en vía administrativa y ante el mismo órgano autor del acto de gestión impugnado, siendo el recurso de los de fiscalización plena, en cuanto que la impugnación puede fundarse en cualquier infracción del ordenamiento jurídico”.

Por lo que se refiere a la normativa de aplicación, de acuerdo con el artículo 108 de la LRBRL¹¹⁸ y la disposición adicional cuarta de la LGT,¹¹⁹ los actos tributarios de la administración local son impugnables mediante el recurso de reposición previsto por las normas reguladoras de las haciendas locales.

Por tanto, el régimen jurídico del recurso de reposición tributario local se contiene en el artículo 14.2 del TRLRHL, teniendo carácter supletorio los artículos 222 a 225 de la LGT, los artículos 21 a 27 del RGRVA y las normas concordantes de la LPAC (artículo 7 de la LGT y disposición adicional primera, apartado 2, de la LPAC).

¹¹⁷ Cfr. R. OLAÑETA FERNÁNDEZ-GRANDE (2002), pág. 46, siguiendo a H. GÓMEZ DE LAS ROCES, 1972, pág. 25.

¹¹⁸ El artículo 108 de la LRBRL establece que “*Contra los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales, y de los restantes ingresos de Derecho Público de las entidades locales, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias, se formulará el recurso de reposición específicamente previsto a tal efecto en la Ley reguladora de las Haciendas Locales. Dicho recurso tendrá carácter potestativo en los municipios a que se refiere el título X de esta ley*”.

¹¹⁹ La disposición adicional cuarta de la LGT señala en su apartado 1 que “*La normativa aplicable a los tributos y restantes ingresos de derecho público de las entidades locales en materia de recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas será la prevista en las disposiciones reguladoras de las Haciendas Locales [...]*”.

2.2. Objeto y naturaleza

Tal y como establece el artículo 14.2 del TRLRHL, el recurso de reposición tiene por objeto todos los actos dictados por las entidades locales en vía de gestión¹²⁰ de sus tributos propios y de sus restantes ingresos de derecho público.¹²¹

Respecto de su naturaleza, cabe destacar la dualidad del carácter del recurso de reposición, preceptivo en unos municipios y potestativo en otros.

En efecto, mientras que cuando se trata de un municipio al que se aplica el régimen de municipios de gran población el recurso de reposición es potestativo para el interesado, que, si así lo estima, puede interponer directamente la reclamación ante el órgano económico-administrativo de la entidad (*cfr.* art. 137 LRBRL);¹²² cuando se trata de un

¹²⁰ Utilizamos el término «gestión» en un sentido amplio, equivalente a la «aplicación de los tributos». De tal manera que esos actos en vía de gestión de los tributos propios del artículo 14 del TRLRHL hemos de entenderlos referidos a los actos de gestión, inspección y recaudación de los tributos locales a que hace referencia el artículo 83 de la LGT cuando dice que “1. La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias [...] 2. Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria. 3. La aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título [...]”. *Cfr.* A. JABALERA RODRÍGUEZ, 2005, págs. 21 y 22, donde puede leerse: “El texto de la Ley General Tributaria de 1963 permitía atribuir contenidos muy diversos a la expresión «gestión tributaria», y algo similar ocurre hoy con la propia Ley reguladora de las Haciendas Locales (hoy día, Texto refundido). En este sentido, atendiendo al tenor de ambas disposiciones normativas se habían diferenciado tres posibles conceptos, que en la actualidad siguen estando implícitos en el TRLHL: en ocasiones se utiliza dicha expresión en sentido estricto, refiriéndola sólo a la liquidación (artículos 103 y 110 del TRLHL); en otras ocasiones se emplea con un sentido más amplio, siendo comprensiva de la actividad de liquidación, comprobación e investigación y recaudación (arts. 12 y 97 del TRLHL), y en otras se amplía aún más dicho ámbito, llegando a integrar incluso la actividad de revisión (arts. 77, 91 y 97 TRLHL). Hoy en día, con la aprobación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se ha pretendido por parte del legislador acotar el significado de este término, diferenciándose entre el procedimiento de aplicación de los tributos y el procedimiento de gestión tributaria. El primero de ellos es la categoría genérica y el segundo de ellos uno de los diferentes subprocedimientos que integran aquel”.

¹²¹ Como puede verse, al acotar el objeto del recurso de reposición, el artículo 14.2 del TRLRHL no menciona expresamente las sanciones tributarias, incluidas de forma genérica en la expresión “restantes ingresos de derecho público” tanto por el artículo 108 de la LRBRL como por el artículo 2 del TRLRHL cuando dice “[...] 2. Para la cobranza de los tributos y de las cantidades que como ingresos de derecho público, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias, debe percibir la hacienda de las entidades locales de conformidad con lo previsto en el apartado anterior, dicha Hacienda ostentará las prerrogativas establecidas legalmente para la hacienda del Estado, y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes”.

¹²² El artículo 137 de la LRBRL contiene las normas aplicables al órgano para la resolución de las reclamaciones económico-administrativa que habrá de existir en los municipios de gran población: “1. Existirá un órgano especializado en las siguientes funciones: a) El conocimiento y resolución de las reclamaciones sobre actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos e ingresos de derecho público, que sean de competencia municipal. b) El dictamen sobre los proyectos de ordenanzas fiscales. c) En el caso de ser requerido por los órganos municipales competentes en materia tributaria, la elaboración de estudios y propuestas en esta materia. 2. La resolución que se dicte pone fin a la vía administrativa y contra ella sólo cabrá la interposición del recurso contencioso-administrativo. 3. No obstante, los interesados podrán, con carácter potestativo, presentar previamente contra los actos previstos en el apartado 1 a) el recurso de reposición regulado en el artículo 14 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. Contra la resolución, en su caso, del citado recurso

municipio de régimen común, el recurso de reposición es preceptivo para poder acudir a la vía contencioso-administrativa, es decir, se configura como verdadero presupuesto del proceso, como requisito de admisibilidad.¹²³ A la vez, también es obligatorio el recurso de reposición previo a la reclamación económico-administrativa que se interponga contra actos tributarios de los municipios de régimen común dictados por delegación de la Administración del Estado en tributos de gestión compartida.¹²⁴

Como excepción al carácter preceptivo del recurso de reposición en municipios de régimen común tenemos el supuesto en que el único fundamento de la impugnación sea la inconstitucionalidad de la norma que ampara el acto impugnado. Así resulta de la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en sentencia de 21 de mayo de 2018 (dictada en el recurso de casación núm. 113/2017) en interpretación de los artículos 108 de la

de reposición, podrá interponerse reclamación económico-administrativa ante el órgano previsto en el presente artículo [...]”.

¹²³ Así lo recuerda el Tribunal Supremo en sentencia de 21/05/2018 (dictada en el recurso de casación núm. 113/2017): “[...] 5. Tal es el alcance que ha de otorgarse al artículo 25.1 LJCA cuando dispone que el recurso contencioso-administrativo es admisible en relación con las disposiciones de carácter general y con los actos expresos y presuntos que pongan fin a la vía administrativa. Como quiera que ponen fin a la vía administrativa los actos resolutorios de los recursos administrativos preceptivos, para acudir a la vía jurisdiccional resulta menester haber interpuesto el recurso pertinente [vid. artículos 107.1, 109.a) y 114.1 LPAC]. Si no se hace así, la acción contencioso-administrativa puede ser rechazada *in limine litis* por falta de agotamiento de la vía administrativa previa [vid. artículos 51.1.a), 58, 59.4 y 69.c), en relación con el artículo 25.1, todos de la LJCA ...]” (FJ 2º). “[...] 2. El artículo 14 LRL, con el epígrafe de «Revisión de actos en vía administrativa», regula en su apartado 2 el recurso de reposición anunciado en el artículo 108 LBRL. En su letra ñ) dispone que contra la resolución del recurso de reposición los interesados pueden interponer directamente recurso contencioso-administrativo, sin perjuicio de aquellos casos en los que la ley prevea la interposición de reclamaciones económico-administrativas contra actos dictados en vía de gestión de los tributos locales. 3. Por lo tanto, frente a los actos de aplicación de los tributos por parte de municipios como el aquí recurrido, el recurso administrativo de reposición resulta preceptivo, erigiéndose en presupuesto procesal de la ulterior acción contencioso-administrativa. En consecuencia, ésta resultará inadmisibile si aquél no se interpone” (FJ 4º).

En esta línea, P. CHICO DE LA CÁMARA, 2012, pág. 14, no solo recuerda que este es el criterio tradicionalmente asumido por la doctrina del TS (*cf.*, entre otras muchas, STS de 4 de octubre de 1995 - Ar. 7031-), sino que ha sido avalado por el TC (*cf.* STC 122/2003, de 16 de junio).

¹²⁴ En desarrollo del artículo 91 del TRLRHL, el Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto (RIAE), establece el sistema de recursos contra la matrícula del IAE. Dispone en su artículo 4 que “1. La inclusión de un sujeto pasivo en la matrícula, así como su exclusión o la alteración de cualquiera de los datos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 2 de este Real Decreto, constituyen actos administrativos contra los que cabe interponer: [...] b) Si el acto lo dicta una entidad local, el recurso de reposición previsto en el artículo 14.4 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (en la actualidad artículo 14.2 del TRLRHL), y contra la resolución de éste reclamación económico-administrativa ante el Tribunal correspondiente”. Si se trata de actos censales y liquidatorios, cuando la gestión censal se lleve a cabo por una entidad local establece el artículo 15.2 del RIAE que “se interpondrá previamente el recurso de reposición regulado en el artículo 14.4 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (en la actualidad artículo 14.2 del TRLRHL), y contra la resolución de éste, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal correspondiente”. Finalmente, si se trata de actos de inspección dictados por una entidad local que supongan inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos, dispone el artículo 18.4 del RIAE que “[...] cabrá reclamación económico-administrativa ante los Tribunales Económico-administrativos del Estado, previa interposición del recurso de reposición regulado en el artículo 14.4 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (en la actualidad artículo 14.2 del TRLRHL)”.

LRBRL, 14.2 del TRLRHL y 25.1 de la LJCA en relación con los artículos 24.1 y 106.1 de la CE.¹²⁵

¹²⁵ En esa sentencia dice el Tribunal Supremo: “Cuando se discute exclusivamente la inconstitucionalidad de las disposiciones legales que dan cobertura a los actos de aplicación de los tributos y restantes ingresos de Derecho Público de las entidades locales, cuestión respecto de la que éstas carecen de competencia para pronunciarse o para proponerla a quien tiene competencia para ello, quedando constreñidas a aplicar la norma legal de que se trate, no resulta obligatorio interponer, como presupuesto de procedibilidad del ulterior recurso contencioso-administrativo, el correspondiente recurso administrativo previsto como preceptivo”. Y argumenta así el Alto Tribunal su posición: “[...] 4. La pretensión que se ejercita en el recurso de reposición será la de anulación o de nulidad del acto local impugnado. Como fundamento de esa pretensión, podrá hacerse valer cualquiera de las razones admitidas en nuestro ordenamiento jurídico, bien de mera anulabilidad (artículo 63 LPAC), bien de nulidad de pleno Derecho [artículos 62 LPAC y 217.1 Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) LGT-]. Y los defectos pueden ser intrínsecos al propio acto o bien achacables a la norma legal o reglamentaria que le da cobertura. En este segundo caso, se articula la que se conoce como «impugnación indirecta», pues se discute la validez jurídica de la norma que sustenta la decisión administrativa singular. 5. Esta llamada «impugnación indirecta» no suscita ningún problema si el órgano competente para resolver el recurso contra el acto singular lo es también para controlar la validez de la norma y declarar su nulidad [los vicios de inconstitucionalidad de la ley y de ilegalidad de las disposiciones de carácter general siempre determinan su nulidad en virtud de los artículos 39.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (BOE de 5 de octubre) y 62.2 LPAC], o disponga de un trámite para plantear incidentalmente la cuestión al órgano competente para ello. 6. Si el recurso de reposición tuviera como único fundamento la inconstitucionalidad de la norma legal que da cobertura al acto impugnado, el autor del acto recurrido, llamado a resolver el recurso de reposición [vid. artículo 14.2.b) LRHL], nunca podría estimarlo por carecer de atribuciones para pronunciarse sobre la validez de la norma, inaplicarla o expulsarla del ordenamiento jurídico, y no existir un instrumento procedimental que le permita plantear la cuestión ante el Tribunal Constitucional, único que en nuestro sistema tiene potestad para expulsar las leyes inconstitucionales del ordenamiento jurídico y pronunciarse sobre el particular a título incidental. El recurso de reposición resultaría de todo punto inútil e ineficaz para satisfacer la pretensión anulatoria o de nulidad. Cabe recordar el total sometimiento de las administraciones públicas a la ley, expresión de su radical sujeción a la ley y al Derecho (vid. artículo 103.1 CE). 7. La obediencia a la ley también alcanza a los jueces y tribunales, que actúan sometidos únicamente a su imperio (vid. artículo 117.1 CE), y que como todos, los ciudadanos y poderes públicos, se encuentran sujetos a la Constitución (vid. artículo 9.1 CE). Ocurre, sin embargo, que el Poder Constituyente arbitró un instrumento para conciliar la doble obligación de los jueces de someterse a la ley y a la Constitución: la cuestión de inconstitucionalidad [vid., por todas, SSTC 17/1981 (ES:TC:1981:17, FJ 1º y 94/1986 (ES:TC :1986:94; FJ 2º)], mediante la que pueden plantear al Tribunal Constitucional sus dudas sobre la constitucionalidad de la norma legal de cuya validez dependa el fallo, para que se pronuncie y, si ha lugar, declare su nulidad, devolviendo el dominio del pleito al juez «cuestionante» a fin de que resuelva en consecuencia una vez producido el juicio sobre la validez constitucional de la ley. 8. Las administraciones públicas, todas y cualquiera de sus órganos, carecen de esa facultad en el seno de los procedimientos para adoptar sus decisiones singulares, ya inicialmente, ya en vía de recurso. Ante la ley deben someterse sin discusión alguna, ni siquiera pueden cuestionar su validez para que el Tribunal Constitucional, que al efecto goza de un monopolio exclusivo y excluyente, se pronuncie. Por lo tanto, un recurso administrativo de reposición sustentado exclusivamente en la inconstitucionalidad de la norma legal que da cobertura al acto administrativo impugnado resulta manifiestamente inútil e ineficaz para obtener el resultado querido. Ante tal planteamiento, al órgano administrativo llamado a resolverlo no le queda otra opción que desestimar por no poder pronunciarse sobre los fundamentos de la pretensión impugnatoria, incluso en el hipotético caso de que los comparta. 9. Siendo así, y en virtud de lo razonado en los anteriores fundamentos jurídicos, se ha de concluir que, en las circunstancias descritas, la exigencia como preceptivo de un recurso de reposición y, en su caso, el rechazo liminar de la acción contencioso-administrativa intentada sin su previa interposición, resultan desproporcionados y vulneradores del derecho a obtener la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 CE, al tiempo que desconocen el mandato del artículo 106.1 CE, incompatible con demoras impuestas por la interposición de recursos en vía administrativa manifiestamente ineficaces e inútiles para dar cumplimiento al fin que los justifica [...] (FJ 4º)”.

En resumen, no se puede demorar de manera injustificada y desproporcionada el constitucionalmente ineludible control jurisdiccional previsto por artículos 106.1 y 153.c) de la CE, obstaculizando y retrasando sin razón objetiva suficiente la satisfacción del derecho a obtener la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 de la CE) de quienes combaten las disposiciones y actos administrativos que les conciernen, *cfr.* B.

2.3. Legitimación

De acuerdo con el artículo 14.2.d) del TRLRHL, “*Podrán interponer el recurso de reposición: 1.º Los sujetos pasivos y, en su caso, los responsables de los tributos, así como los obligados a efectuar el ingreso de derecho público de que se trate. 2.º Cualquiera otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión*”.

No contiene la normativa local una limitación similar a la prevista por el artículo 232.2.d) de la LGT (al que remite el artículo 223.3 de la misma norma referido al recurso de reposición) cuando establece que no estarán legitimados para interponer reclamación económico-administrativa los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato. Por tanto, en aplicación del principio *pro actione*, corolario del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la CE, a la vista de la previsión del artículo 14.2.d) párrafo 2º del TRLRHL, también están legitimados para interponer el recurso de reposición tributario local quienes, sin ser sujetos pasivos de un tributo municipal (por ejemplo, el IIVTNU), asuman el pago de la deuda tributaria (más bien su equivalente económico) en virtud de pacto o contrato. Y es que resulta innegable que los terceros ajenos a la relación tributaria, aunque legalmente no puedan asumir la posición de obligado tributario, ostentan un interés legítimo y directo para obtener la anulación de la obligación tributaria y, con ella, de la carga económica asumida en virtud de pacto o contrato.¹²⁶

MORENO SERRANO, 2018. También se comenta esta sentencia, entre otros, en I. MERINO JARA, 2018, o I. IBAÑEZ GARCÍA, 2018.

¹²⁶ Así lo ha establecido el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencia de 30 de octubre de 2019 (dictada en el recurso de casación núm. 3738/2018) en la que dice: “[...] se debe reconocer legitimación para recurrir en la vía contencioso-administrativa por ostentar un interés legítimo a quienes, sin ser los sujetos pasivos, asuman en virtud de pacto o contrato la obligación tributaria principal de pago de un tributo local -como el impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana-, al estar legitimados para interponer el recurso de reposición tributario local en aquellos casos, como el presente, en que dicho recurso agota la vía administrativa local” (FJ 5º). Para llegar a esta conclusión, el Tribunal expone los siguientes razonamientos: “Las normas que regulan la legitimación para la impugnación de actos de aplicación y gestión de los tributos locales son, de una parte, la normas generales sobre legitimación de la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa, pero, además de las mismas, han de ser tenidas en cuenta[s] aquellas que regulan la relación jurídico tributaria, y en particular, las disposiciones específicas en el ámbito de los tributos locales que, como veremos a continuación, establecen alguna especialidad en cuanto a los requisitos para el agotamiento de la vía administrativa previa. [...] Ciertamente el artículo 17.5 LGT dispone, con carácter general, que los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas. Esta disposición no carece de relevancia en el ámbito tributario local, puesto que el art. 12 TRLHL establece que la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo. Sin embargo, el artículo 14.2 TRLHL establece el carácter preceptivo que tiene, con carácter general, el recurso de reposición, para el que se dispone, de manera específica una sucinta regulación, que en lo que aquí importa es la siguiente: “[...] d) Legitimación.- Podrán interponer el recurso de reposición: 1.º Los sujetos pasivos y, en su caso, los responsables de los tributos, así como los obligados a efectuar el ingreso de derecho público de que se trate. 2.º Cualquiera otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión”. Como se ve el último de los preceptos mencionados no proscribiera expresamente la legitimación para interponer el recurso de reposición tributario local de quienes asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o convenio, como sí lo hace el artículo 232.2.d) LGT cuando dispone: “[...] No estarán legitimados: d) Los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato”], para las reclamaciones económico-administrativas, proscripción que ha de entenderse extendida al recurso de reposición tributario general en virtud de lo dispuesto en el artículo 223.3 LGT [“A los

Por último, los recurrentes podrán comparecer por sí mismos o por medio de representante, sin que sea preceptiva la intervención de abogado ni procurador.

2.4. Competencia

En línea con lo establecido por el art. 225.1 LGT, el artículo 14.2.b) del TRLRHL atribuye la competencia para conocer y resolver el recurso de reposición al órgano que haya dictado el acto administrativo impugnado.

Pero, a diferencia de la LGT,¹²⁷ el TRLRHL no se pronuncia expresamente sobre la competencia para conocer y resolver el recurso de reposición cuando el acto impugnado

legitimados e interesados en el recurso de reposición les serán aplicables las normas establecidas al efecto para las reclamaciones económico-administrativas [...]. Ahora bien, no cabe olvidar que el concepto de legitimación procesal, es una manifestación del derecho al acceso a la jurisdicción, reconocido en el art.º 24.1 de la CE [...]. Los términos del art. 14.2.d.2º TRLHL son inequívocos cuando permiten que interponga el recurso de reposición, "[...] *Cualquiera otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión*" y, desde luego, desde esta perspectiva, el tercero que se compromete y paga una carga tributaria que no le corresponde legalmente, difícilmente se le puede negar que posea un interés directo, propio, cualificado y específico, en definitiva un interés legítimo, como exige el art. 14.2.d.2º TRLHL. Estas conclusiones, ceñidas exclusivamente al ámbito de los actos de gestión tributaria local sometidos al preceptivo recurso de reposición, no altera en absoluto, en el ámbito específico de la Ley General Tributaria en que se produjo, la doctrina sentada en nuestra jurisprudencia ya citada, por todas en nuestra STS de 13 de mayo de 2010, cit. (ES:TS:2010:2783)" (FJ 4º).

En ese mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su sentencia de 17 de septiembre de 2020 (dictada en el recurso de casación núm. 991/2019). La reacción favorable de la doctrina ante tal pronunciamiento puede verse, entre otros, en B. MORENO SERRANO, 2020.

A la vista de la doctrina anterior, dado que han de concurrir dos circunstancias simultáneas, a saber, que el recurso de reposición local sea preceptivo (condición que se cumple) y que su resolución ponga fin a la vía administrativa (condición que no se cumple), habremos de concluir que no tendrá legitimación para recurrir en reposición contra actos dictados por municipios de régimen común por delegación del Estado (como tampoco la tendrá para interponer la subsiguiente reclamación económico-administrativa, en su caso) quien asuma en virtud de pacto o contrato la obligación de pago del IAE. No obstante, constando su existencia se les deberá comunicar la interposición del recurso para que en el plazo de cinco días aleguen lo que a su derecho convenga [artículo 14.2.j)], o, de otro modo, podrán comparecer considerando la aplicación supletoria del artículo 223 de la LGT cuando establece que "3. *A los legitimados e interesados en el recurso de reposición les serán aplicables las normas establecidas al efecto para las reclamaciones económico-administrativas*", siendo que el artículo 232 de la LGT dispone que "3. *En el procedimiento económico-administrativo ya iniciado podrán comparecer todos los que sean titulares de derechos o intereses legítimos que puedan resultar afectados por la resolución que hubiera de dictarse, sin que la tramitación haya de retrotraerse en ningún caso [...]*".

¹²⁷ En esta materia dispone el artículo 225.1 de la LGT que "*Será competente para conocer y resolver el recurso de reposición el órgano que dictó el acto recurrido. // Tratándose de actos dictados por delegación y salvo que en ésta se diga otra cosa, el recurso de reposición se resolverá por el órgano delegado*". Y es que no había sido esta una cuestión pacífica durante la vigencia de la LRJPAC, como muestra el Dictamen de la Dirección del Servicio Jurídico del Estado de 11 de enero de 2001 (ref. A. G. Servicios Jurídicos Periféricos 4/2000) que, partiendo de la literalidad del artículo 116.1 de la LRJ-PAC (en la redacción dada por la Ley 4/1999, de 13 de enero) cuando decía «*los actos administrativos que pongan fin a la vía administrativa podrán ser recurridos potestativamente en reposición ante el mismo órgano que los hubiera dictado*», se pronunció de la siguiente manera: "lo que en interpretación estrictamente literal llevaría a afirmar la competencia del órgano delegado para resolver el recurso de reposición interpuesto contra un acto que él mismo dictó (aunque fuera por delegación), esta conclusión debe ceder ante dos argumentos de interpretación sistemática. El primero de ellos –ya señalado por el órgano consultante– reside en el inciso del artículo 13.4 de la LRJ-PAC, según el cual «*las resoluciones administrativas que se adopten por delegación... se considerarán dictadas por el órgano delegante*», por lo que al reconocer la competencia de éste para resolver el recurso de reposición interpuesto contra un acto que otro órgano dictó por delegación suya, no se hace otra cosa que afirmar la competencia del propio órgano delegante para conocer de un

recurso de reposición contra un acto que legalmente se considera dictado por él mismo. El segundo argumento en favor del criterio que se expone deriva, en casos como el que ha originado la consulta, de la prohibición, contenida en el artículo 13.2.c) de la LRJ-PAC, de delegar «*la resolución de recursos en los órganos administrativos que hayan dictado los actos objeto de recurso*» [...] La segunda cuestión a que acaba de hacerse referencia es la de si, dado que los interesados pueden promover potestativamente recurso de reposición contra los actos administrativos dictados por delegación que pongan fin a la vía administrativa, es posible delegar también la resolución de dicho recurso en el órgano que (por delegación) dictó la resolución impugnada. La Abogacía del Estado en S. se pronuncia en favor de esta posibilidad, invocando argumentos que, a su juicio, derivan de la «interpretación teleológica, sistemática e histórica» del dato normativo que literalmente resulta contrario a su tesis (la prohibición de delegación contenida en el ya citado artículo 13.2.c) de la LRJ-PAC). La argumentación teleológica parte de la distinción conceptual entre los recursos devolutivos y los no devolutivos; la interpretación sistemática se centra en la relación entre el precepto mencionado y el artículo 13.4 de la propia LRJ-PAC; la interpretación histórica se apoya, en fin, en el tenor del artículo 118 de la derogada Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) de 17 de julio de 1958 y en ciertas resoluciones judiciales centradas en la exégesis de dicho precepto (sentencia del Tribunal Supremo de 16 de septiembre de 1988 y sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 18 de diciembre de 1997). Debe destacarse que este último argumento de carácter histórico constituye, en realidad, la base fundamental en que se sustenta el criterio del órgano consultante. Conviene añadir que algún sector doctrinal sostiene (aun después de derogada la LPA de 1958 y modificada la LRJ-PAC por la Ley 4/1999) un criterio análogo al resumido en el párrafo anterior, si bien con ciertos matices y distinciones, basados, sustancialmente, en la doble alternativa de que al tiempo de interponerse el recurso de reposición subsista o, por el contrario, se haya extinguido la delegación conferida al órgano que dictó el acto recurrido. En el primer caso se considera admisible indistintamente el recurso ante el órgano delegante o ante el órgano delegado (citándose en apoyo de esta solución las sentencias del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 1961, 3 y 12 de febrero y 21 de marzo de 1962, entre otras, todas ellas dictadas en plena vigencia de la LPA de 1958). En el segundo caso, se entiende que la competencia para resolver el recurso corresponde exclusivamente al órgano delegante. Este Centro directivo no comparte los criterios expuestos en los dos párrafos precedentes, en cuanto reconocen la competencia del órgano delegado para resolver el recurso de reposición, basándose esta discrepancia en las dos razones que se exponen a continuación: A) Los aludidos criterios se apoyan en una normativa hoy derogada (la reiterada LPA de 1958 y la Ley reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa –LJCA– de 27 de diciembre de 1956) y en la jurisprudencia interpretativa de dicha normativa, no pudiéndose trasladar sin más a la situación actual, en la que rige una legislación que presenta sensibles diferencias con aquélla en el aspecto de que se trata (LRJ-PAC modificada por la Ley 4/1999 y LJCA de 13 de julio de 1998). El artículo 118 de la LPA de 1958 disponía que «no se podrán resolver por delegación recursos de alzada o revisión contra actos dictados por el propio órgano a quien se han conferido las facultades delegadas»; no mencionaba, en cambio, el recurso de reposición previo al contencioso-administrativo (entonces preceptivo –con ciertas excepciones– conforme a los arts. 126 de la citada LPA y 52 y 53 de la LJCA de 1956), por lo que cabía lógicamente entender que dicho recurso de reposición no estaba incluido en la prohibición del artículo 118 de la LPA y, por consiguiente, era posible resolverlo por delegación conferida al propio órgano que hubiera dictado, en ejercicio igualmente de facultades delegadas, el acto recurrido. A este criterio respondía la jurisprudencia citada por la Abogacía del Estado consultante y por el sector doctrinal antes aludido, que tenía su base, se insiste, en la interpretación del tan mencionado artículo 118 de la LPA de 1958, expresamente invocado en tal jurisprudencia. Ahora bien, el artículo 13.2.c) de la vigente LRJ-PAC dispone que «*en ningún caso podrán ser objeto de delegación las competencias relativas a... la resolución de recursos en los órganos administrativos que hayan dictado los actos objeto de recurso*»; como se ve, no limita la prohibición de delegación –a diferencia del artículo 118 de la LPA de 1958– a los recursos de alzada y revisión, sino que alude genéricamente a la «*resolución de recursos*», por lo que cabe entender comprendido también en aquella prohibición el recurso de reposición. Cierto es que al entrar en vigor la LRJ-PAC (en su redacción inicial) desapareció el recurso de reposición –suprimido por la disposición derogatoria, apartado 2.b) y c) de aquel texto legal–, por lo que la prohibición del artículo 13.2.c) no podía referirse entonces a aquel recurso, pero no es menos cierto que fue restablecido (con carácter potestativo) por la Ley 4/1999, que lo introduce en la nueva redacción de los artículos 116 y 117 de la LRJ-PAC, sin modificar, en cambio, la redacción del artículo 13.2.c). Así las cosas, esta Dirección estima razonable entender que al dictar la Ley 4/1999, el legislador ha considerado o asumido implícitamente que la prohibición de delegación contenida en el precepto últimamente citado alcanza a la resolución de los recursos potestativos de reposición. No obstante, conviene formular una observación adicional sobre el alcance del artículo 13.2.c) de la LRJ-PAC y es que este precepto prohíbe delegar la competencia para resolver los recursos «*en los órganos administrativos que hayan dictado los actos objeto de recurso*», pero no excluye literalmente la posibilidad

haya sido dictado por delegación del órgano municipal competente en la materia (esto es, en municipios de régimen común, por delegación del alcalde o alcaldesa, que detenta la competencia para dictar actos tributarios en virtud de la cláusula residual del artículo 21.1.s de la LRBRL, salvo aquellos expresamente atribuidos a la tesorería por el artículo 5.2.d) del RFALHN)¹²⁸.

Así las cosas, en principio, el reconocimiento de la competencia para resolver el recurso de reposición a favor del órgano municipal que ha dictado el acto tributario por delegación podría fundamentarse jurídicamente en el tenor literal del artículo 14.2 del TRLRHL cuando establece que *“Será competente para conocer y resolver el recurso de reposición el órgano de la entidad local que haya dictado el acto administrativo impugnado”*. No obstante, el artículo 9.4 de la LRJSP establece que *“Las resoluciones administrativas que se adopten por delegación indicarán expresamente esta circunstancia y se considerarán dictadas por el órgano delegante”*. De esta manera, no existiendo en el ámbito local una norma de atribución de competencia equivalente a la prevista en el párrafo segundo del artículo 225.1 de la LGT, habremos de entender competente para conocer y resolver el recurso de reposición local al órgano que hubiera delegado la competencia para dictar el acto tributario municipal objeto de recurso.

Sentado lo anterior, cabe plantearse si la competencia para resolver el recurso de reposición puede ser objeto de delegación en el mismo órgano que hubiera dictado por delegación el acto impugnado. Y es que el artículo 9.2 de la LRJSP dispone que *“En ningún caso podrán ser objeto de delegación las competencias relativas a: [...] c) La resolución de recursos en los órganos administrativos que hayan dictado los actos objeto de recurso [...]”*.

Pues bien, el Tribunal Supremo, en sentencia de 08/04/2021 (dictada en el recurso de casación núm. 2461/2020), en la que reitera su doctrina contenida en sentencias de 2 de julio de 2003 (dictada en el recurso de casación núm. 6649/1998) y 03/12/2012 (dictada

de conferir aquella delegación a otros órganos (es decir, a terceros órganos, distintos de los que dictaron los actos recurridos). Si a esta circunstancia se une la amplitud con que, como regla general, se configura la posibilidad de delegar competencias en el artículo 13.1 de la LRJ-PAC (al hacer posible que los órganos de las diferentes Administraciones Públicas deleguen el ejercicio de sus competencias *«en otros órganos de la misma Administración, aun cuando no sean jerárquicamente dependientes»*), o incluso en órganos *«de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de aquéllas»*), cabe considerar la posibilidad de delegar la competencia para resolver el recurso de reposición en un «tercer órgano» diferente del que, también por delegación, dictó el acto recurrido. Este criterio podría llevar en ciertos casos a soluciones anómalas o discutibles (v. gr. si se confiriese la delegación a un órgano ajeno a la materia de que se trate y a la línea jerárquica que uniese, en su caso, al órgano delegante y al autor del acto recurrido), pero en otros supuestos podrían darse soluciones razonables, especialmente si la cuestión se plantease entre órganos situados en diversos niveles de la misma línea jerárquica,

confiriendo la competencia para resolver el recurso de reposición a un órgano intermedio entre el delegante y el autor del acto recurrido [...].”

¹²⁸ De acuerdo con el artículo 21 de la LRBRL *“1. El Alcalde es el Presidente de la Corporación y ostenta las siguientes atribuciones: [...] s) Las demás que expresamente le atribuyan las leyes y aquellas que la legislación del Estado o de las comunidades autónomas asignen al municipio y no atribuyan a otros órganos municipales”*. Por otra parte, el artículo 5 del Real Decreto 128/2018, de 16 de marzo, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional, incluye entre las funciones de tesorería y recaudación, “[...] 2. [...] d) Dictar la providencia de apremio en los expedientes administrativos de este carácter y, en todo caso, resolver los recursos contra la misma y autorizar la subasta de bienes embargados. [...]”.

en el recurso de casación núm. 798/2012), en una interpretación teleológica del artículo 9.2.c) de la LRJSP, ha establecido que la prohibición para delegar se refiere a la resolución de los recursos ordinarios o de alzada que se interponen ante el órgano superior jerárquico, porque si éste pudiera delegar su competencia resolutoria en el órgano inferior que dictó el acto recurrido, se desnaturalizarían esta clase de recursos ordinarios o de alzada, a diferencia de lo que ocurre con los de reposición.¹²⁹

Por tanto, en municipios de régimen común, no existiendo limitación legal alguna para delegar en el mismo órgano que hubiera dictado por delegación el acto impugnado, habrá que estar al contenido del acuerdo de delegación o, de existir, a la norma organizativa correspondiente en la materia para determinar cuál es el órgano que ha de conocer y resolver el eventual recurso de reposición interpuesto contra un acto tributario municipal.¹³⁰

2.5. Iniciación

El recurso de reposición se interpondrá dentro del plazo de un mes contado desde el día siguiente al de su notificación expresa o a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo,¹³¹ o al de finalización del período de exposición pública de los correspondientes padrones o matrículas de contribuyentes u obligados al pago, o, finalmente, tratándose de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva, desde el día siguiente al de finalización del periodo voluntario de pago.¹³²

¹²⁹Y es que, dice el Alto Tribunal que “La prohibición de delegación contenida en este precepto tiene por finalidad proteger el principio de jerarquía que subyace al recurso de alzada para no desvirtuar la esencia de este recurso basada en la diferencia que, «conceptualmente y por principio» (así nos lo recuerdan las sentencias de 3 de diciembre de 2020, rec. 8324/2019, y de 27 de enero de 2021, rec. 8313/2019), debe existir entre el órgano que dicta la resolución originaria y el que ha de decidir el recurso, diferencia esencial que comporta que no pueda ser el mismo órgano el que dicte ambas resoluciones, y esta razón de ser desaparece cuando es la propia ley la que llama al mismo órgano a resolver en ambos casos, resolución originaria y resolución del recurso formulado contra la misma”.

Cfr. B. MORENO SERRANO, 2016, cuando afirma que si mediante el recurso de reposición se pretende que quien ha adoptado una resolución definitiva en vía administrativa, pueda reconsiderar su decisión, en aras de evitar que el ciudadano tenga que acudir a la vía jurisdiccional, es lógico que sea precisamente el mismo autor del acto, prescindiendo de que haya actuado o no por delegación, quien tenga la competencia para el último examen, por así decirlo, de su criterio, siempre naturalmente que se mantenga en vigor la delegación que le facultó para decidir originariamente.

¹³⁰Entendemos, el Reglamento Orgánico o la ordenanza fiscal general. En este sentido, cabe tener presente que el artículo 115 del ROFRJEL establece que “*Si no se dispone otra cosa, el órgano delegante conservará las siguientes facultades en relación con la competencia delegada: [...] c) Los actos dictados por el órgano delegado en el ejercicio de las atribuciones delegadas se entienden dictados por el órgano delegante, correspondiendo, en consecuencia, a éste la resolución de los recursos de reposición que puedan interponerse, salvo que en el Decreto o acuerdo de delegación expresamente se confiera la resolución de los recursos de reposición contra los actos dictados por el órgano delegado*”.

¹³¹ En virtud de la aplicación supletoria del artículo 223 de la LGT.

¹³² Cuando se analiza el plazo para recurrir en reposición los actos tributarios de vencimiento periódico y objeto de notificación colectiva, en contraste con la previsión del artículo 14.2.c) del TRLRHL llama la atención el diferente *dies a quo* que contempla el artículo 223.1 de la LGT al fijar el cómputo del plazo mensual a partir del día siguiente al de finalización del período voluntario de pago. *Vid.* el comentario de P. CHICO DE LA CÁMARA, 2012, pág. 15, donde se aboga por la pronta desaparición de esta disparidad de plazos buscándose una uniformidad entre ambos cuerpos legales en beneficio de la seguridad jurídica. En todo caso, como afirma el autor, la fecha que toma como referencia el TRLRHL no contradice la LGT, pues la DA. 4ª LGT en su apartado primero permite el establecimiento de especialidades en la esfera local frente a lo que prescribe la LGT con carácter general para las distintas Administraciones al afirmar que «*la normativa aplicable a los tributos y restantes ingresos de derecho público de las entidades locales en*

Cabe destacar en este ámbito que, aun cuando el artículo 223.1 de la LGT establezca que en los casos de silencio negativo el plazo de un mes para interponer el recurso de reposición se contará a partir del día siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio, la jurisprudencia sostiene que se puede recurrir en cualquier momento, pues se trata de una simple ficción procesal (*cfr.* STS de 6 de junio de 2011).¹³³

Si el interesado precisare del expediente de gestión o de las actuaciones administrativas para formular sus alegaciones, deberá comparecer a tal objeto ante la oficina gestora a partir del día siguiente a la notificación del acto administrativo que se impugna y antes de que finalice el plazo de interposición del recurso.

El recurso se interpondrá por medio de escrito en el que se formularán las alegaciones tanto sobre cuestiones de hecho como de derecho y al que se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercita. Si se solicita la suspensión del acto impugnado se acompañarán los justificantes de las garantías constituidas.

2.6. Suspensión del acto impugnado

a) Regla general

La interposición del recurso de reposición no suspenderá la ejecución del acto impugnado, salvo que se trate de actos de imposición de sanciones tributarias, que quedarán automáticamente suspendidas en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.¹³⁴

b) Suspensión automática

No obstante, también con arreglo a lo previsto en la LGT (artículo 224), la ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se

materia de recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas será la prevista en las disposiciones reguladoras de las Haciendas Locales». Por otra parte, en tributos como el IAE es necesario distinguir entre la impugnación del acto censal (impugnación de la matrícula del impuesto en el plazo de un mes desde la finalización del período de exposición pública) y la impugnación del acto tributario (impugnación del recibo en el plazo de un mes desde la finalización del periodo voluntario de pago). Y es que no hay que olvidar que es en el recibo donde aparece cuantificada la cuota tributaria a la que se refiere el artículo 84 del TRLRHL («La cuota tributaria será la resultante de aplicar las tarifas del impuesto, de acuerdo con los preceptos contenidos en esta ley y en las disposiciones que la complementen y desarrollen, y los coeficientes y las bonificaciones previstos por la ley y, en su caso, acordados por cada ayuntamiento y regulados en las ordenanzas fiscales respectivas»).

¹³³ Vid. este criterio en J. MARTÍN FERNÁNDEZ y J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2009, pág. 539.

¹³⁴ Así lo establece el artículo 212 de la LGT: “3. La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos: a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa. b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo”. Para P. GALINDO MORELL, 2011, pág. 93, con referencia a diferentes pronunciamientos del Tribunal Supremo, “la firmeza en vía administrativa no se adquiere en tanto no se haya incoado el oportuno recurso contencioso-administrativo y no se dicte la pertinente resolución jurisdiccional, no siendo posible hasta ese momento ejecutar la sanción tributaria, que quedará suspendida sin aportar garantía alguna”, claro está, o cuando haya transcurrido el plazo para la interposición del recurso contencioso-administrativo sin que se haya verificado su interposición.

garantizan el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía.

Si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida (IBI, IAE), no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos.

Las garantías necesarias para obtener la suspensión automática serán exclusivamente las siguientes: a) depósito de dinero o valores públicos; b) aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución; o c) fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.

En todo caso, podrá suspenderse la ejecución del acto recurrido sin necesidad de aportar garantía cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho. Por otra parte, si el recurso no afecta a la totalidad de la deuda tributaria, la suspensión se referirá a la parte recurrida, quedando obligado el recurrente a ingresar la cantidad restante.

Por último, cuando deba ingresarse total o parcialmente el importe derivado del acto impugnado como consecuencia de la resolución del recurso, se liquidarán intereses de demora por todo el período de suspensión. No obstante, siempre que se haya acordado la suspensión del acto recurrido no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumpla el plazo máximo para notificar la resolución del recurso de reposición.

c) Especialidad en la tramitación de solicitudes de suspensión

Sin perjuicio de las normas anteriores, el artículo 14.2 del TRLRHL contiene las siguientes especialidades en la tramitación de la solicitud de suspensión: a) será competente para tramitar y resolver la solicitud el órgano de la entidad local que dictó el acto; b) las resoluciones desestimatorias de la suspensión solo serán susceptibles de impugnación en vía contencioso-administrativa; y c) cuando se interponga recurso contencioso-administrativo contra la resolución del recurso de reposición, la suspensión acordada en vía administrativa se mantendrá, siempre que exista garantía suficiente, hasta que el órgano judicial competente adopte la decisión que corresponda en relación con dicha suspensión.

2.7. Tramitación

a) Otros interesados

Si del escrito inicial o de las actuaciones posteriores resultaren otros interesados distintos del recurrente, se les comunicará la interposición del recurso para que en el plazo de cinco días aleguen lo que a su derecho convenga.

b) Extensión de la revisión

La revisión somete a conocimiento del órgano competente, para su resolución, todas las cuestiones que ofrezca el expediente hayan sido o no planteadas en el recurso. Si el órgano estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, las expondrá a los que estuvieren personados en el procedimiento y les concederá un plazo de cinco días para formular alegaciones.

2.8. Resolución

a) Plazo para la resolución

El recurso de reposición será resuelto en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de su presentación, con excepción de los supuestos en que se conceda plazo de alegaciones a los nuevos interesados que resulten del expediente ya iniciado y cuando se examinen o resuelvan cuestiones no planteadas por los interesados, supuestos en los que el plazo se computará desde el día siguiente al que se formulen las alegaciones o se dejen transcurrir los plazos señalados.

El recurso se entenderá desestimado cuando no haya recaído resolución en plazo. Ahora bien, la denegación presunta no exime de la obligación de resolver.

b) Motivación y notificación de la resolución

La resolución expresa del recurso se producirá de forma escrita. Dicha resolución, que será siempre motivada, contendrá una sucinta referencia a los hechos y a las alegaciones del recurrente, y expresará de forma clara las razones por las que se confirma o revoca total o parcialmente el acto impugnado. Ahora bien, en ningún caso la resolución que se dicte podrá empeorar la situación inicial del recurrente.¹³⁵

La resolución expresa deberá ser notificada al recurrente y a los demás interesados, si los hubiera, en el plazo máximo de 10 días desde que aquélla se produzca.

c) Efectos de la resolución

Con excepción de los supuestos en los que la ley prevé la interposición de reclamaciones económico-administrativas (actos censales o catastrales dictados por delegación de la Administración del Estado en tributos locales de gestión compartida), la resolución del recurso de reposición pone fin a la vía administrativa, pudiendo los interesados interponer directamente contra la misma recurso contencioso-administrativo.

CAPÍTULO 3. RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA

3.1. Evolución y normativa actual

¹³⁵ Así resulta del artículo 223.4 de la LGT. En todo caso, aunque no se dice nada al respecto en el artículo 14.2 del TRLRHL, la prohibición de la *reformatio in peius* también en el ámbito local es defendida por la doctrina por su relación con los principios de seguridad jurídica y confianza legítima y el derecho a la tutela judicial efectiva. *Cfr.*, entre otros, C. CHECA GONZÁLEZ, 2021, páginas 420-451.

Como explican los autores¹³⁶ conviene retener que hasta la promulgación de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local (LRBRL), los acuerdos de las entidades locales en materia de tributos podían combatirse ante los tribunales del orden contencioso-administrativo, si bien, como requisito previo a tal impugnación, se exigía reclamación ante los Tribunales Económico-Administrativos.

La LRBRL eliminó la vía económico-administrativa (artículos 108, 113 y disposición transitoria décima), justificándose tal supresión en el principio de autonomía local *ex* artículos 137 y 140 de la CE, de suerte que los actos tributarios locales -se entendió- no debían ser fiscalizados de legalidad por parte de los órganos estatales. Ello pese a la doctrina del TC, que solo había prohibido los controles administrativos de oportunidad (STC 4/1981, de 2 de febrero, entre otras). Y también pese a que la Carta Europea de la Autonomía Local, de 15 de octubre de 1985 (CEAL), permite el control administrativo de los actos de las entidades locales “*para asegurar el respeto a la legalidad y de los principios constitucionales*” (artículo 8.2).¹³⁷

Ahora bien, como quiera que a la Administración estatal le corresponde la gestión catastral del IBI y la censal del IAE, mientras que es competencia de los Ayuntamientos la gestión tributaria de dichos impuestos, tanto para los actos de gestión catastral en el IBI como para los de gestión censal del IAE, se mantiene la reclamación económico-administrativa, necesariamente previa a la vía jurisdiccional.

Por otra parte, la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas de modernización del gobierno local, incorporó a la LRBRL un nuevo título X (artículos 121 a 138), relativo al régimen de organización de los municipios de gran población. Esta regulación viene a reinstaurar la reclamación económico-administrativa para esos municipios, pero de ella conoce un órgano municipal especializado creado al efecto.¹³⁸ La Exposición de motivos de esa ley trata de justificar la medida insistiendo en que puede constituir un importante instrumento para avanzar y agilizar la defensa de los derechos de los ciudadanos en un ámbito tan sensible y relevante como es el tributario, reducir la conflictividad en vía contencioso-administrativa y aliviar de carga de trabajo a los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa.

En suma: (i) Cuando se trata de municipios de régimen común, no existe la vía económico-administrativa local, pues ésta tan sólo se contempla para los municipios de gran población. (ii) De ahí que en los municipios de régimen común la única vía

¹³⁶ Cfr. M. DOMINGO ZABALLOS y E. COSTA CASTELLA, 2010, págs. 717 a 721.

¹³⁷ En relación con el control administrativo de los actos de las entidades locales, establece el artículo 8 de la CEAL que “1. Todo control administrativo sobre las Entidades locales no puede ser ejercido sino según las formas y en los casos previstos por la Constitución o por Ley. 2. Todo control administrativo de los actos de las Entidades locales no debe normalmente tener como objetivo más que asegurar el respeto a la legalidad y de los principios constitucionales. Sin embargo, tal control podrá extenderse a un control de oportunidad, ejercido por autoridades de nivel superior, respecto de las competencias cuya ejecución se haya delegado en las Entidades locales. 3. El control administrativo de las Entidades locales debe ejercerse manteniendo una proporcionalidad entre la amplitud de la intervención de la autoridad de control y la importancia de los intereses que pretende salvaguardar”.

¹³⁸ En el régimen de municipios de gran población, el artículo 137.1 de la LRBRL dispone que “1. Existirá un órgano especializado en las siguientes funciones: a) El conocimiento y resolución de las reclamaciones sobre actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos e ingresos de derecho público, que sean de competencia municipal. b) El dictamen sobre los proyectos de ordenanzas fiscales. c) En el caso de ser requerido por los órganos municipales competentes en materia tributaria, la elaboración de estudios y propuestas en esta materia”.

económico-administrativa posible es la estatal, circunscrita a los tributos locales de gestión compartida, esto es, el IBI y el IAE, pero exclusivamente para actos catastrales y censales.¹³⁹

Dado que el objeto de nuestro estudio se centra en la actividad de los municipios de régimen común, nos limitaremos, tan sólo, a esquematizar los aspectos más relevantes de la reclamación económico-administrativa estatal.

3.2. Objeto y naturaleza

a) Objeto de la reclamación económico-administrativa

De acuerdo con el artículo 226 de la LGT, podrá reclamarse en vía económico-administrativa en relación con las siguientes materias: a) la aplicación de los tributos del Estado o de los recargos establecidos sobre ellos y la imposición de sanciones tributarias que realicen la Administración General del Estado y las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la misma y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía; b) cualquier otra que se establezca por precepto legal del Estado expreso.

Pues bien, en el ámbito de los municipios de régimen común constituyen materia objeto de reclamación económico-administrativa los actos de gestión censal y los de inspección que supongan inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos del IAE, cuando hayan sido dictados en virtud de delegación de la Administración del Estado (artículo 91.4 del TRLRHL). También los actos de gestión catastral (IBI) dictados en virtud de delegación de la Administración del Estado (artículos 4 y 12.4 del TRLCI).

b) Naturaleza de la reclamación económico-administrativa

Tal y como ha reconocido el Tribunal Supremo,¹⁴⁰ el procedimiento económico-administrativo constituye el instrumento necesario para quien desee impugnar los actos

¹³⁹ En este sentido, respecto del IAE, en resolución de 22/03/2022 núm. 00/00639/2022/00/00, el TEAC ha establecido que teniendo en cuenta que los Tribunales Económico-administrativos del Estado carecen de competencias para pronunciarse sobre las cuestiones que no deriven de la gestión censal del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) ni de un acto de inspección que suponga la inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en el censo o de un acto de gestión tributaria sobre cuotas provinciales y nacionales emitido por la Administración Tributaria del Estado o por las entidades con quien haya suscrito fórmulas de colaboración, la reducción de cuotas por cese temporal de la actividad a causa del COVID es, en todo caso, un acto de gestión tributaria del Ayuntamiento sobre el que los Tribunales Económico-Administrativos estatales no ostentan competencia revisora alguna.

¹⁴⁰ Entre otras, en sentencia de 10 de septiembre de 2018 (dictada en el recurso de casación núm. 1246/2017) y sentencia de 19 de mayo de 2020 (dictada en el recurso de casación núm. 6192/2017), el Tribunal Supremo, analizando la naturaleza jurídica de los órganos encargados de resolver el procedimiento económico-administrativo, ha dicho que aunque son llamados en nuestro derecho manteniendo la tradición histórica «tribunales», los mismos “no ejercen jurisdicción en el sentido del artículo 117 de nuestra Constitución y de nuestras leyes procesales, ni, desde luego, el procedimiento indicado tiene naturaleza jurisdiccional. El carácter administrativo del procedimiento que nos ocupa (y de los órganos encargados de su tramitación y resolución), empero, no obsta para identificar en su regulación legal unas características que, a diferencia de lo que ocurre con su equivalente respecto de los actos administrativos en general -el recurso de alzada-, le aproximan notoriamente al procedimiento jurisdiccional, a cuyo efecto basta con observar la amplísima regulación de la vía económico-administrativa, que contrasta con la parquedad con la que se disciplina en nuestro ordenamiento el mencionado mecanismo equivalente para agotar la vía administrativa en relación con los actos que no tienen naturaleza tributaria” (FD 2).

de la Administración tributaria y acceder posteriormente, en su caso, a la vía judicial. Se trata, pues, de un verdadero presupuesto del proceso, al punto de que el recurso jurisdiccional será inadmisibile, por lo general, cuando no se ha acudido previamente a la vía revisora. Es decir, se trata de un presupuesto de admisibilidad del recurso judicial.¹⁴¹

A pesar de conservar su denominación histórica de tribunales, su naturaleza no es jurisdiccional, sino administrativa. Y, a partir de esta constatación por el TJUE en sentencia de 21 de enero de 2020 (C-274/14) y la consiguiente imposibilidad de que estos órganos puedan plantear cuestiones prejudiciales relacionadas con el Derecho de la Unión Europea, no faltan en la doctrina propuestas para modificar su *status quo* actual.¹⁴²

3.3. Legitimación

Estarán legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas los obligados tributarios y los sujetos infractores y cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria. Sin embargo, no estarán legitimados:

- a) Los funcionarios y empleados públicos, salvo en los casos en que inmediata y directamente se vulnere un derecho que en particular les esté reconocido o resulten afectados sus intereses legítimos.
- b) Los particulares, cuando obren por delegación de la Administración o como agentes o mandatarios de ella.
- c) Los denunciantes.
- d) Los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato.
- e) Los organismos u órganos que hayan dictado el acto impugnado, así como cualquier otra entidad por el mero hecho de ser destinataria de los fondos gestionados mediante dicho acto.

En el procedimiento económico-administrativo ya iniciado podrán comparecer todos los que sean titulares de derechos o intereses legítimos que puedan resultar afectados por la resolución que hubiera de dictarse, sin que la tramitación haya de retrotraerse en ningún

¹⁴¹ Con la entrada en vigor de la LGT se criticó la naturaleza obligatoria y no facultativa de esta vía previa. *Cfr.* R.C. CANCIO FERNÁNDEZ, 2022, que, con cita de doctrina anterior, defiende los argumentos que mantenían que tal vía sólo tendría sentido si constituye una forma de garantía de los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos, que sea sencilla y eficaz, pues únicamente así contribuiría efectivamente a eliminar en gran medida la necesidad de acudir a un proceso judicial, con la ventaja económica que, además, ello comporta habida cuenta que aquella es gratuita, lo que no ocurre con la vía contencioso-administrativa, al ser en ésta preceptiva la intervención de abogado y procurador. Cuando, por el contrario, afirma el autor, la vía económico-administrativa no responda adecuadamente a estas exigencias, se convierte en una rémora para recurrir ante la jurisdicción, no en vano, supone un alejamiento temporal del acceso a «la verdadera justicia, a la justicia independiente e imparcial que sólo pueden dispensar, por lo ya antes expuesto, los Tribunales de lo contencioso, con todo lo cual, en suma, se está generando un atentado al principio de tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución española de cuyas vertientes es, indudablemente, la consistente en el derecho a obtener una resolución sin dilaciones indebidas.

¹⁴² *Cfr.* J.A. ROZAS VALDÉS, 2020, págs. 35 a 74, donde se propone la conversión del económico-administrativo en una jurisdicción contencioso-tributaria a la que se accedería desde una revisión gubernativa previa orientada a la conciliación, a la prevención del litigio. En I. ROVIRA FERRER, 2020, sin embargo, se defiende su continuidad sin perjuicio de que pueda corregirse su falta de independencia, autonomía e imparcialidad alegadas por el TJUE y de la conveniencia de acompañarlos con mecanismos extra de resolución arbitral. Otros autores, junto a los sistemas alternativos de resolución de conflictos, abogan también por la especialización judicial tributaria, creando una jurisdicción especializada (*cf.* C. GARCÍA NOVOA, 2019, págs. 59-104).

caso. Si durante la tramitación del procedimiento se advierte la existencia de otros titulares de derechos o intereses legítimos que no hayan comparecido en el mismo, se les notificará la existencia de la reclamación para que formulen alegaciones. La resolución que se dicte tendrá plena eficacia respecto de los interesados a quienes se hubiese notificado la existencia de la reclamación.¹⁴³

3.4. Competencia

El conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas corresponderá con exclusividad a los órganos económico-administrativos del Estado, es decir, a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y al Tribunal Económico-Administrativo Central (artículo 228 de la LGT). También conocerá la Sala Especial para la Unificación de Doctrina. Cada órgano actuará en el ámbito de las competencias que les reconoce el artículo 229 de la LGT.¹⁴⁴

3.5. Procedimiento

Las reclamaciones económico-administrativas se tramitarán en única o primera instancia, con los recursos que la LGT establece. Su tramitación se llevará a cabo por el procedimiento abreviado cuando sean de cuantía inferior a 6.000 euros o 72.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones. En este caso se resolverán en única instancia por los tribunales económico-administrativos.

Se tendrá por acreditada la representación voluntaria, sin necesidad de aportar uno de los medios establecidos en el artículo 46.2 de la LGT, cuando la representación hubiera sido admitida por la Administración Tributaria en el procedimiento en el que se dictó el acto impugnado.

a) Iniciación

La reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado. En los supuestos de silencio administrativo, podrá interponerse la reclamación desde el día siguiente a aquél en que produzcan sus efectos.¹⁴⁵ Si con posterioridad a la interposición de la reclamación, y antes de su resolución, se dictara resolución expresa, se remitirá al Tribunal, una vez notificada al interesado.

El procedimiento deberá iniciarse mediante escrito que podrá limitarse a solicitar que se tenga por interpuesta, identificando al reclamante, el acto o actuación contra el que se reclama, el domicilio para notificaciones y el tribunal ante el que se interpone. En el procedimiento abreviado, al escrito de interposición deberán acompañarse las alegaciones que, en su caso, se formulen, así como las pruebas que se estimen pertinentes.

¹⁴³ Respecto al régimen de municipios de gran población, el artículo 137.3 de la LBRL se limita a otorgar legitimación a los «interesados».

¹⁴⁴ Respecto al régimen de municipios de gran población, el artículo 137.4 y 5 de la LBRL se ocupa de la composición y funcionamiento del órgano económico-administrativo local.

¹⁴⁵ No obstante el contenido del artículo 235.1 de la LGT, la jurisprudencia sostiene que se puede recurrir en cualquier momento pues el efecto del silencio administrativo se trata de una simple ficción procesal (*vid.* STS de 6 de junio de 2011).

El escrito de interposición se dirigirá al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable, que lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente, en su caso electrónico, correspondiente al acto, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente.¹⁴⁶

b) Suspensión del acto impugnado

A solicitud de persona interesada, puede suspenderse la ejecución del acto impugnado sin necesidad de aportar garantía, cuando el tribunal que haya de resolver la reclamación aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en un error aritmético, material o de hecho o considera que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

c) Tramitación

El Tribunal, una vez recibido y, en su caso, completado el expediente, lo pondrá de manifiesto a los interesados que hubieran comparecido en la reclamación y no hubieran presentado alegaciones en la interposición o las hubiesen formulado con solicitud expresa de este trámite, por plazo común de un mes en el que deberán presentar escrito de alegaciones con aportación de las pruebas oportunas. Podrá asimismo solicitar informe al órgano que dictó el acto impugnado, al objeto de aclarar las cuestiones que lo precisen, dando traslado del informe al reclamante para que pueda presentar alegaciones al mismo.

Las pruebas testificales, periciales y las consistentes en declaración de parte se realizarán mediante acta notarial o ante el secretario del tribunal o el funcionario en quien el mismo delegue que extenderá el acta correspondiente. No cabrá denegar la práctica de pruebas relativas a hechos relevantes, pero la resolución que concluya la reclamación no entrará a examinar las que no sean pertinentes para el conocimiento de las cuestiones debatidas, en cuyo caso bastará con que dicha resolución incluya una mera enumeración de las mismas, y decidirá sobre las no practicadas.

Cuando de las alegaciones formuladas en el escrito de interposición de la reclamación o de los documentos adjuntados por el interesado resulten acreditados todos los datos necesarios para resolver o éstos puedan tenerse por ciertos, o cuando de aquéllos resulte evidente un motivo de inadmisibilidad, se podrá prescindir de otros trámites.

d) Terminación

El procedimiento finalizará por renuncia al derecho en que la reclamación se fundamente, por desistimiento de la petición o instancia, por caducidad de ésta, por satisfacción extraprocesal y mediante resolución.

La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. Se declarará la inadmisibilidad:

¹⁴⁶ Si bien la LGT ha previsto que cuando el escrito de interposición incluyese alegaciones el órgano administrativo que dictó el acto podrá anular total o parcialmente el acto impugnado antes de la remisión del expediente al tribunal, puesto que condiciona tal posibilidad a que no se hubiera presentado previamente recurso de reposición, teniendo este recurso carácter preceptivo en municipios de régimen común, no será de aplicación el artículo 235.3 de la LGT en su párrafo segundo cuando la reclamación se interponga contra actos de esos municipios dictados por delegación del Estado en tributos de gestión compartida.

- a) Cuando se impugnen actos o resoluciones no susceptibles de reclamación o recurso en vía económico-administrativa.
- b) Cuando la reclamación se haya presentado fuera de plazo.
- c) Cuando falte la identificación del acto o actuación contra el que se reclama.
- d) Cuando la petición contenida en el escrito de interposición no guarde relación con el acto o actuación recurrido.
- e) Cuando concurren defectos de legitimación o de representación.
- f) Cuando exista un acto firme y consentido que sea el fundamento exclusivo del acto objeto de la reclamación, cuando se recurra contra actos que reproduzcan otros anteriores definitivos y firmes o contra actos que sean confirmatorios de otros consentidos, así como cuando exista cosa juzgada.

La duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Tratándose del procedimiento abreviado el plazo máximo para notificar la resolución será de seis meses. Transcurrido este plazo el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente.

El tribunal deberá resolver expresamente en todo caso. Los plazos para la interposición de los correspondientes recursos comenzarán a contarse desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa.

Transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de la LGT.

e) Recursos en vía económico-administrativa

Contra la resolución que ponga fin a la reclamación económico-administrativa podrá interponerse recurso de alzada ordinario, recurso de anulación y recurso contra la ejecución. Cuando se haya seguido el procedimiento abreviado no procederá recurso de alzada ordinario.

Siempre respetando la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, podrán interponerse el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y el recurso extraordinario para la unificación de doctrina.

Finalmente, contra resoluciones que hayan devenido firmes en vía administrativa podrá interponerse recurso extraordinario de revisión en los supuestos previstos por el artículo 244 de la LGT.¹⁴⁷

CAPÍTULO 4. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE REVISIÓN

4.1. Naturaleza y regulación

¹⁴⁷ Respecto al régimen de municipios de gran población, D. ORTIZ ESPEJO, 2018, pág. 198 explica que, de conformidad con el artículo 137.5 de la LBRL, es el pleno municipal quien debe determinar el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas respetando los aspectos esenciales contenidos en la LGT y en la normativa reglamentaria de desarrollo.

Es habitual en la doctrina afirmar que los procedimientos administrativos de revisión de oficio o procedimientos especiales de revisión no constituyen una vía alternativa a los recursos administrativos tributarios con plazos menos perentorios, sino que tienen, por el contrario, carácter excepcional, lo que obliga a interpretarlos restrictivamente. También que están regulados para conceder fundamentalmente a la Administración tributaria -de ahí su clásica adjetivación como de revisión de oficio- la posibilidad de revisar sus propios actos administrativos cuando adolezcan de vicios que los invaliden. Se afirma igualmente que en estos actos late con fuerza la tensión entre respetar la legalidad y preservar la seguridad jurídica, por cuanto permiten revisar actos administrativos consentidos, consciente o inconscientemente, por los administrados.¹⁴⁸

Ahora bien, partiendo de su configuración en nuestro ordenamiento jurídico tributario, creemos que también puede decirse de estos procedimientos que constituyen una vía más asequible, rápida y flexible que la vía judicial en aras de la consecución de la efectividad del principio de contribución al sostenimiento de los gastos públicos con arreglo a la capacidad económica individual.

El marco jurídico aplicable a los procedimientos especiales de revisión que tengan por objeto actos de aplicación de los tributos o sanciones de naturaleza tributaria (actos tributarios) de los municipios de régimen común, así como de las resoluciones del recurso de reposición tributario local que pone fin a la vía administrativa, está constituido por el capítulo II del título V de la LGT, artículos 216 a 221. Valga repetir que en este aspecto dicha ley ha sido objeto de desarrollo por los artículos 4 a 20 del Real decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), y que tienen carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común (artículo 7.2 de la LGT y disposición adicional primera de la LPAC).¹⁴⁹

De esa normativa se desprende que, específicamente en el ámbito tributario, son procedimientos especiales de revisión en vía administrativa los de revisión de actos nulos de pleno derecho, declaración de lesividad de actos anulables, revocación, rectificación de errores y devolución de ingresos indebidos. Los analizamos a continuación, si bien, el procedimiento de revocación será objeto de estudio pormenorizado en las partes cuarta a novena de este trabajo.

4.2. Revisión de actos nulos de pleno derecho

4.2.1. Concepto y normativa

Es doctrina jurisprudencial consolidada que el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados en relación con los actos tributarios en el apartado 1 del artículo 217 de la LGT), expulsar del ordenamiento jurídico aquellas decisiones que, no obstante su firmeza, incurren en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico (sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 122/2016). Tal procedimiento, afirma el Alto Tribunal, sacrifica la seguridad jurídica en

¹⁴⁸ Cfr. F. ALONSO MURILLO, 2012, págs. 839 y 840.

¹⁴⁹ También la disposición adicional decimosegunda de la LRJPAPC, norma que, en el capítulo I del título V (artículos 71 a 74), determina las reglas de competencia en los procedimientos especiales de revisión.

beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical, lo que obliga a analizar la concurrencia de aquellos motivos tasados «con talante restrictivo» (sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013, dictada en el recurso de casación núm. 6165/2011). Y es que la acción de nulidad no está concebida para canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto tributario firme, sino solo aquellas que constituyan un supuesto tasado de nulidad plena, previsto en el artículo 217 de la Ley General Tributaria, de manera que -dada la previa inacción del interesado, que no utilizó en su momento el cauce adecuado para atacar aquel acto con cuantos motivos de invalidez hubiera tenido por conveniente- la revisión de oficio no es remedio para pretender la invalidez de actos anulables, sino solo para revisar actos nulos de pleno derecho.¹⁵⁰

Pues bien, de acuerdo con el artículo 217.1 de la LGT, podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo,¹⁵¹ en los siguientes supuestos:

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
- c) Que tengan un contenido imposible.
- d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.
- e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.
- f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
- g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

4.2.2. Ámbito objetivo

Si nos situamos en municipios de régimen común, cuando concurren en ellos alguno o algunos de los supuestos previstos por el artículo 217.1 de la LGT o cualquier otro que establezca expresamente una disposición de rango legal, serán susceptibles de ser declarados nulos de pleno derecho los actos tributarios (declarativos de derechos o de gravamen, provisionales o definitivos, resolutorios del procedimiento o de trámite

¹⁵⁰ Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de abril de 2010 (dictada en el recurso de casación núm. 3533/2007). Esta doctrina jurisprudencial ha sido reiterada, entre otras muchas, en sentencia de 18 de mayo de 2020 (dictada en el recurso de casación núm. 2596/2019).

Es frecuente en la doctrina identificar este instituto con la denominación genérica de «revisión de oficio». Así, en F. LÓPEZ MENUDO, 2022, pág. 13, se dice: “La revisión de oficio puede definirse como la técnica mediante la cual pueden removerse por la propia Administración sus actos viciados de nulidad absoluta cuando son firmes, siendo imprescriptible el ejercicio de esta acción que puede emprender ella misma, el titular beneficiado por el acto o un tercero perjudicado por él”.

¹⁵¹ Para A. SÁNCHEZ PEDROCHE, 2006, págs. 135-136: “La claridad del artículo 217 de la LGT permite sentar dos conclusiones. La primera, que la LGT impide la revisión de actos que no hayan adquirido firmeza administrativa. La segunda, que ningún obstáculo existe derivado del tenor literal de la norma que impida la revisión administrativa de actos que siendo firmes en vía administrativa estuviesen pendientes de resolución o fallo judicial al haber sido impugnados en vía jurisdiccional, toda vez que declarada la nulidad del acto administrativo por la propia Administración, el proceso contencioso-administrativo se extinguirá por falta de objeto, de conformidad con lo establecido por el artículo 76 LJCA”.

cualificados)¹⁵² que hayan puesto fin a la vía administrativa o contra los que no se haya interpuesto el preceptivo recurso de reposición del artículo 14.2 TRLRHL. En las mismas condiciones podrán ser declaradas nulas de pleno derecho las resoluciones del recurso de reposición que hayan puesto fin a la vía administrativa o no hayan sido impugnadas en plazo ante la jurisdicción contencioso-administrativa, en su caso. Por último, cuando hayan puesto fin a la vía administrativa o no hayan sido impugnadas en plazo ante la jurisdicción contencioso-administrativa, también podrán ser declaradas nulas de pleno derecho las resoluciones de los órganos económico-administrativos relativas a actos tributarios municipales dictados por delegación de la Administración del Estado en tributos de gestión compartida, si bien esas resoluciones serán estatales.

4.2.3. Motivos de nulidad de pleno derecho y su delimitación

Analizamos a continuación, de forma sucinta, los motivos de nulidad de pleno derecho que enumera de forma tasada el artículo 217 de la LGT.

a) Que los actos o resoluciones lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

El primero de los supuestos afecta a los actos y resoluciones que lesionen derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, esto es, de acuerdo con el artículo 53.2 de la CE, los reconocidos en los artículos 14 a 29 y 30.2 de la CE.

Con relación a este supuesto de nulidad de pleno derecho en materia tributaria, resulta obligado tener en cuenta que los derechos y libertades establecidos en el artículo 31.1 de la CE no son susceptibles de amparo constitucional de conformidad con el artículo 53.2 del mismo texto cuando dispone que “*Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo 2º [arts. 15 a 29] ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Este último recurso será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30*”. Esto implica que no será susceptible de amparo constitucional y, por ende, causa de nulidad de pleno derecho, la eventual vulneración del principio de capacidad económica en el ámbito tributario.¹⁵³ Tampoco la eventual vulneración del principio de no confiscatoriedad.

Por otra parte, respecto del principio de igualdad, como tiene declarado el Tribunal Constitucional, entre otras, en STC 54/2006, de 27 de febrero, (FJ 6), aunque siempre que se denuncie que sin justificación objetiva y razonable índices de capacidad económica idénticos sean objeto de un gravamen diverso esta alegación haya de situarse en el ámbito

¹⁵² El artículo 112 de la LPAC establece que son susceptibles de ser impugnados los actos de trámite si deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos e intereses legítimos. Un ejemplo típico de acto tributario de trámite cualificado es la providencia de apremio.

¹⁵³ Así lo reconoce, entre otras, la STS de 18 de mayo de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 2596/2019 (FJ 5) diciendo: “[...] la vulneración del principio de capacidad económica -como consideró el contribuyente en su demanda- no tiene encaje en el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria, pues tal principio -reconocido en el artículo 31.1 de la Constitución- no constituye un derecho "susceptible de amparo constitucional", como tal precepto establece, al no estar reconocido en los artículos 14 a 29 de la Constitución (v. artículos 53.2 de la Constitución y 41.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional)”.

del art. 31.1 CE, cuando el fundamento del diferente trato desde el punto de vista del deber de contribuir resida en razones subjetivas, la cuestión habrá de anclarse, asimismo, en la esfera del art. 14 CE y, por ende, será susceptible de ser examinada en la vía de amparo. Por tanto, es el derecho a la igualdad del artículo 14 de la CE, esto es, el que atiende a razones subjetivas en las diferencias de trato, el que otorga la protección del recurso de amparo en el ámbito tributario y cuya vulneración por la Administración determina la nulidad de pleno derecho de su actuación.¹⁵⁴

Por último, aunque sin ánimo de enumerar todos los derechos cuya vulneración encontrara su lugar en esta causa de nulidad de pleno derecho, no cabe duda de que el motivo de la letra a) del artículo 217.1 de la LGT se relaciona de manera especial con el derecho de defensa que consagra el artículo 24 de la CE, si bien, en el ámbito de la actividad administrativa tributaria, la posibilidad de amparo por su contravención se reconduce exclusivamente a la materia sancionadora.¹⁵⁵ De ahí que entre las

¹⁵⁴ En este sentido, la STS de 16 de julio de 2020 (dictada en el recurso de casación núm. 810/2019) declara nula de pleno derecho una liquidación (firme por haber sido consentida) por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones girada a un sujeto pasivo no residente en España. Dice el Tribunal Supremo que en este caso la liquidación adolece de nulidad de pleno derecho, en virtud de la causa prevista en la letra a) del artículo 217.1 de la LGT, referida a los actos “a) *Que lesionen los derechos libertades susceptibles de amparo constitucional*”, pues no otro efecto cabe aplicar a un acto administrativo basado en una ley que [...] “consagra una situación de diferencia de trato discriminatoria entre los residentes y los no residentes (con quebrantamiento del artículo 14 de la CE) en cuanto al régimen de beneficios fiscales previstos para los primeros por razón de residencia [...]” (FD 3). Un análisis de esta sentencia puede verse en B. SESMA SÁNCHEZ, 2020.a. Para la autora, el TS “asimila la discriminación fiscal contraria al derecho europeo apreciada por el TJUE (art. 63 TFUE) a la infracción del derecho a la igualdad del art. 14 CE (no a la del artículo 31 CE) a los efectos de identificar la causa que habilita la nulidad de pleno derecho (art. 217.1.a LGT) lo cual supone una interpretación flexible y generosa de este supuesto en comparación con la jurisprudencia constitucional (más restrictiva) que reconduce las infracciones del principio de igualdad en materia tributaria al artículo 31 CE alejándolas de su protección por la vía de amparo”. Advierte que “el TS lo hace con el objetivo de asegurar la efectividad de un pronunciamiento del TJUE que ha declarado una infracción manifiesta del derecho europeo de una norma nacional y tomando en consideración otras circunstancias como la actuación de la Administración o la dificultad del interesado para conocer las dudas de disconformidad con el derecho europeo de la normativa que se le aplicó”. Y concluye que para que un pronunciamiento semejante constituya causa hábil para declarar la nulidad de pleno derecho de un acto firme “es necesario que exista un pronunciamiento manifiesto de la infracción del derecho europeo (en particular, una STJUE en un procedimiento por infracción referido a nuestra normativa nacional) y una conculcación de un derecho o libertad fundamental “europeo” que, simultáneamente, sea reconducible a un derecho o libertad fundamental susceptible de amparo en nuestro sistema constitucional”.

¹⁵⁵ Así en STC 82/2019, de 17 de junio, (BOE núm. 177, de 25 de julio de 2019), el Tribunal Constitucional ha dicho que (FJ 3): “La jurisprudencia constitucional ha reiterado, desde la STC 18/1981, de 8 de junio, FJ 2, la aplicabilidad al ejercicio de la potestad sancionadora de la administración, con ciertos matices, tanto de los principios sustantivos del art. 25.1 CE como de las garantías procedimentales del art. 24.2 CE, entre las que se encuentra el ejercicio de los derechos a ser informado de la acusación y de defensa. Estos presuponen que el interesado sea emplazado o le sea notificada debidamente la incoación del procedimiento. Solo así podrá disfrutar de una efectiva posibilidad de defensa frente a la infracción que se le imputa previa a la toma de decisión. Por tanto, la administración debe seguir un procedimiento en el que el denunciado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y de alegar lo que a su derecho convenga (así, por ejemplo, SSTC 32/2009, de 9 de febrero, FJ 4; 59/2014, de 5 de mayo, FJ 3, y 93/2018, de 17 de septiembre, FJ 3).// En relación con la notificación edictal en los procedimientos administrativos sancionadores la jurisprudencia constitucional ha sido constante en establecer que (i) es de aplicación directa lo afirmado en relación con los procedimientos judiciales sobre la exigencia de procurar el emplazamiento o citación personal de los interesados, siempre que sea factible, por lo que el emplazamiento edictal constituye un remedio último de carácter supletorio y excepcional que requiere el agotamiento previo de las modalidades aptas para asegurar en el mayor grado posible la recepción de la notificación por su destinatario; (ii) para la consecución de ese fin, deben extremarse las gestiones en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios normales, de manera que la decisión de

consecuencias jurídicas derivadas de los defectos de la notificación o la ausencia del trámite de audiencia en los demás procedimientos tributarios no se encuentre el de la lesión del derecho fundamental a la defensa y, por tanto, desde esta perspectiva no integran la causa de nulidad de la letra a) del artículo 217 de la LGT.¹⁵⁶

b) Que los actos o resoluciones hayan sido dictados por un órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.

El segundo de los motivos de nulidad de pleno derecho que enumera el artículo 217.1 de la LGT hace referencia a los actos o resoluciones que hayan sido dictados por un órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.¹⁵⁷

Para este efecto, como ha señalado la jurisprudencia, la incompetencia debe ser notoria, clara, evidente, que se manifieste de forma ostensible e incontrovertida, sin que sea necesaria una labor previa de interpretación jurídica. Así, entre los supuestos que podemos mencionar se encuentran los actos dictados por una Administración tributaria que vulneren el principio de reserva de ley al estar invadiendo en estos casos las

notificación mediante edictos debe fundarse en criterios de razonabilidad que conduzcan a la certeza, o al menos a una convicción razonable, de la inutilidad de los medios normales de citación, y (iii) corresponde a la diligencia mínima exigible a la administración sancionadora, antes de acudir a la vía edictal, intentar la notificación en el domicilio que aparezca en otros registros públicos, y no resulta suficiente un único intento de notificación en el domicilio que figure en el documento nacional de identidad si aparece como desconocido en él (así, por ejemplo, SSTC 158/2007, de 2 de julio, FJ 2; 32/2008, de 25 de febrero, FJ 2; 128/2008, de 27 de octubre, FJ 2; 59/2014, de 5 de mayo, FJ 4, y 93/2018, de 17 de septiembre, FFJJ 3 y 4)”.

Establecido lo anterior, para la configuración de este derecho, como recuerda la CJA en su Dictamen 102/2007, de 26 de abril: “Se ha de tener presente que el Tribunal Constitucional ha declarado que «lo constitucionalmente decisivo desde las coordinadas procesales esenciales que exige el art. 24 CE es si el sujeto ha podido alegar y probar lo que estimase por conveniente en relación con todos los aspectos esenciales del conflicto en que se halla inmerso» (STC 144/1996, de 16 de septiembre), dado que, de acuerdo con la doctrina del mismo Tribunal, «la indefensión constitucionalmente relevante es la situación en que, en general, tras la infracción de una norma procesal, se impide a alguna de las partes el derecho a la defensa, eliminando o limitando su potestad, bien de alegar derechos e intereses para que le sean reconocidos, o bien a replicar dialécticamente las posiciones contrarias en el ejercicio del principio de contradicción» (STC 210/1999, de 29 de noviembre); indefensión que ha de tener un carácter material y no meramente formal (STC 145/1990, de 1 de octubre) en el sentido de que «se haya causado un perjuicio real y efectivo [...] en sus posibilidades de defensa» (STC 118/1997, de 23 de junio; 89/1997, de 5 de mayo; 26/1999, de 8 de marzo, i 13/2000, de 17 de enero). Por último, de acuerdo con la STC 43/89, de 20 de febrero, entre otras, ha declarado que «la indefensión no ha de hallar su motivo en la propia postura de quien alega haberla sufrido y que, [...] en el supuesto de que se tuviese plena certeza de que el afectado tuvo conocimiento oportuno del proceso, y con una exigible diligencia pudo comparecer y ser oído en él, ha de entenderse que la situación de indefensión creada tuvo como concausa determinante la propia conducta procesal del interesado»”.

¹⁵⁶ Así, con motivo del análisis de la causa de nulidad de la letra a) del artículo 62.1 de la LRJPAC (correlato del artículo 217 de la LGT), el Dictamen de la CJA 382/2009, de 12 de noviembre, explica en su FJ VI que “Para apreciar el alcance constitucional de la omisión de audiencia, se ha entendido que sólo la omisión del trámite de audiencia en el ámbito sancionador se puede considerar una vulneración del artículo 24 de la Constitución (STC 175/87 y 180/90). El Tribunal Supremo, en alguna ocasión, se ha referido a que la falta de trámite de audiencia en el procedimiento administrativo e, incluso, la misma indefensión, si se producen, podrían originar las consecuencias que el ordenamiento jurídico prevea, pero no afectan a un derecho fundamental constitucional (así la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2005 y la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de mayo de 2008, Sala Social, recaída en casación para unificación de doctrina)”. *Vid.* al respecto el comentario que hace J.M. CHAMORRO GONZÁLEZ, 2013, págs. 83 a 86, a la STS de 26 de abril de 2012 (núm. recurso 1917/2009).

¹⁵⁷ *Cfr.* AA.VV., 2004, págs. 988-989 se explica que la competencia jerárquica podrá ser corregida por la Administración mediante la convalidación, la declaración de lesividad en su caso y la revocación, y por los interesados mediante su invocación en los recursos procedentes.

competencias de las Cortes Generales. También los actos dictados por una Administración territorial (un municipio, por ejemplo) referidos a una materia sobre la que manifiestamente no tiene competencia (sobre el IIVTNU devengado en la transmisión de un inmueble situado en otro municipio, por ejemplo).

c) Que los actos o resoluciones tengan un contenido imposible.

El tercero de los motivos de nulidad de pleno derecho, previsto por el artículo 217.1.c) de la LGT, afecta a los actos o resoluciones que tengan un contenido imposible.

Esa imposibilidad susceptible de determinar la nulidad de pleno derecho de los actos y resoluciones tributarias ha de ser originaria y ha de tener un contenido material o físico, no jurídico. Por materialmente imposible ha de entenderse lo que no se puede realizar, bien sea porque va contra las leyes físicas o bien porque parte de un supuesto de hecho irreal o inexistente.¹⁵⁸ Así, por ejemplo, tendrá un contenido imposible el acto que aprueba la liquidación de una tasa por ocupación de la vía pública en la que aparezca como sujeto pasivo contribuyente una persona física difunta en el momento de la ocupación.

d) Que los actos o resoluciones sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.

El cuarto de los motivos de nulidad de pleno derecho que enumera el artículo 217.1 de la LGT afecta a los actos o resoluciones que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.

La nulidad por esta causa prevista en el artículo 217.1.d) de la LGT incluye no solo los actos y resoluciones que sean constitutivos de delito, sino también los que lo sean de falta penal. Asimismo, se consideran nulos los actos y resoluciones que tengan como presupuesto una infracción penal, en el sentido de que ésta haya constituido causa determinante en la formulación del acto. Ahora bien, para poder apreciar esta causa de nulidad es requisito imprescindible que la jurisdicción penal haya declarado ilícito penal el mismo acto o resolución administrativos, o el elemento que ha jugado un papel imprescindible para la adopción del acto o resolución.¹⁵⁹

¹⁵⁸ En este sentido se pronuncia el Consejo de Estado en su Dictamen 88/2013, de 16 de mayo: “La doctrina legal de este Consejo sobre los requisitos necesarios para apreciar este motivo de nulidad es estricta. Se ha puesto repetidamente de manifiesto que la imposibilidad susceptible de determinar la nulidad de pleno derecho de los actos administrativos ha de ser originaria y ha de tener un contenido material o físico, no jurídico, ya que la imposibilidad jurídica equivale a una ilegalidad, que debería haberse hecho valer, en su caso, en la vía administrativa de recurso (dictamen del Consejo de Estado núm. 1.123/2000, de 13 de abril). Además, ha de entenderse por materialmente imposible lo que no se puede realizar, bien sea porque va contra las leyes físicas o bien porque parte de un supuesto de hecho irreal o inexistente. Así, por ejemplo, este Consejo ha calificado de acto de contenido imposible un contrato de permuta en el que una de las partes no es propietaria del bien que ha de entregar (dictamen n.º 53.403, de 29 de junio de 1989); el arrendamiento de un local por parte de una corporación local que, en la fecha de celebración del contrato, no era propietaria de dicho local (dictamen n.º 45.192, de 30 de junio de 1983), o el acto por el que se declaró la titularidad del derecho de reversión sobre unas parcelas todavía afectadas al servicio público ferroviario (dictamen n.º 2.865/2000, de 19 de octubre). En definitiva, se estima que esta causa de nulidad concurre en aquellos casos que resultan absolutamente inadecuados a la realidad sobre la que recaen”.

¹⁵⁹ Así se expresa la Comisión Jurídica Asesora en su dictamen 55/2015, de 19 de febrero: “Como puso de relieve la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de abril de 2004, la previsión de esta causa es del todo coherente con el sistema configurado por la Constitución: «atentaría contra el más elemental sentido de

e) *Que los actos o resoluciones hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad a los órganos colegiados.*

Analizamos de forma separada los dos supuestos de nulidad de pleno derecho que recoge el artículo 217.1.e) de la LGT.

(i) El primero viene constituido por los actos y resoluciones dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.

Frente a la calificación general de los vicios o defectos de forma como meras irregularidades no invalidantes, el legislador ha previsto la anulabilidad de los actos y resoluciones cuando constituyen vicios sustanciales que provocan indefensión al interesado o impiden al acto o resolución alcanzar su fin, y la nulidad de los actos y resoluciones cuando se dictan prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello (artículos 47 a 52 de la LPAC).

En relación con la causa de nulidad de pleno derecho que ahora analizamos, es constante la jurisprudencia del Tribunal Supremo incluyendo en la misma distintos supuestos que sintetiza así en sentencia de 18 mayo de 2020, dictada en el recurso de casación 2596/2019 (FD 4):¹⁶⁰

a) La expresión “*prescindir total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello*” debe reservarse a supuestos en los que se aprecien vulneraciones de la legalidad con un mayor componente antijurídico, debiendo ser la omisión clara,

justicia [...] que quien incurre en una conducta penalmente reprochable, y es sancionado por ello por la jurisdicción penal, con el objetivo de obtener un pronunciamiento de la Administración [...] -lo que en definitiva supone violentar la voluntad administrativa- consiguiera el fin perseguido mediante una resolución administrativa que (por eso) ha de considerarse viciada de nulidad absoluta y, que, desde luego, no se hubiera obtenido (sin el comportamiento delictivo)». La declaración de nulidad precisa que la jurisdicción penal haya declarado ilícito penal el mismo acto administrativo, o el elemento que ha jugado un papel imprescindible para la adopción del acto. Este pronunciamiento solo lo puede hacer la jurisdicción penal y no está al alcance de otros órganos jurisdiccionales ni menos aun de la Administración. Recordemos que el artículo 9.3 de la Ley 6/1985, de 1 de julio, Orgánica del Poder Judicial, atribuye al juez penal la competencia exclusiva para calificar los ilícitos penales y la materia penal es la única, de acuerdo con el artículo 10, que los órdenes jurisdiccionales diferentes no pueden conocer a efectos prejudiciales”.

¹⁶⁰ De forma más extensa, la STS de 9 de junio de 2011, dictada en el recurso de casación núm. 5481/2008, señala: «[...] el apartado e) del referido artículo 217.1 recoge como supuesto de nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, el de que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados. Ello nos lleva a distinguir los siguientes casos: 1º) Cuando se prescinde total y absolutamente del procedimiento. Se trata de un supuesto reservado, como se ha señalado en la Sentencia de 8 de febrero de 1999, "para aquellas vulneraciones de la legalidad con un mayor componente antijurídico", debiendo ser la omisión "clara, manifiesta y ostensible" (Sentencias de 30 de abril de 1965, 22 de abril de 1967, 19 de octubre de 1971, 15 de octubre de 1997 y 30 de abril de 1998) y no pudiéndose calificar como supuesto de nulidad de pleno en caso de omisión de un mero trámite (por todas la Sentencia de esta Sección de 24 de febrero de 2004, dictada en el recurso de casación 7791/2008), salvo que el mismo sea esencial. 2º) Cuando se utiliza un procedimiento distinto del establecido en la Ley. Realmente, se asimila a la ausencia de procedimiento y así se reconoce en la Sentencia de esta Sección de 26 de julio de 2005 (recurso de casación 5046/2000), pero también puede ocurrir que en el que se siga se cumplan los trámites esenciales del omitido, no dando lugar a la nulidad de pleno derecho. 3º) Cuando se prescinde de un trámite esencial. Así se ha reconocido en las Sentencias de 21 de mayo de 1997, 31 de marzo de 1999 y 19 de marzo de 2001.»

manifiesta y ostensible, sin que baste el desconocimiento de un mero trámite que no pueda (ni deba) reputarse esencial.¹⁶¹

b) La utilización de un procedimiento distinto del establecido expresamente en la Ley puede asimilarse a la ausencia absoluta de procedimiento;¹⁶² pero puede también no integrar el supuesto de nulidad cuando en el seno de ese procedimiento diferente se hayan seguido los trámites esenciales previstos en el regulado *ad hoc*, lo que excluiría, además, toda forma de indefensión.

c) Prescindir de un trámite esencial del procedimiento constituye, de suyo, una infracción que acarrea la nulidad radical, especialmente si ese trámite es el de audiencia, que es capital, fundamental para que el acto no produzca indefensión al interesado y éste pueda atacarlo desde el inicio mismo del procedimiento.¹⁶³

¹⁶¹ Situamos aquí el pronunciamiento del Tribunal Supremo en su sentencia de 14 de septiembre de 2020, dictada en el recurso 5442/2019, que declara nulas de pleno derecho todas las actuaciones llevadas a cabo por personal ajeno a la Administración competente [elaboración de dosieres, valoración de la viabilidad del expediente sancionador, análisis y valoración de las alegaciones del interesado, elaboración de notas-resumen y borradores -tanto del pliego de cargos como de la propuesta de resolución, la resolución misma y la resolución del recurso administrativo que pudiera interponerse-, así como la posesión material e impulso efectivo del expediente administrativo], y, por derivación, también declara nulas de pleno derecho las resoluciones que se dictan limitándose el personal funcionario a la mera firma de la propuesta que le es presentada, porque «es la propia Administración la que debe aportar al expediente todo cuanto sea relevante, en pro y en contra de él, lo cual requiere un grado de preparación, profesionalidad y objetividad que solo en los funcionarios cabe presumir» (FD 4). Afirma el Tribunal Supremo que «[...] la tramitación de los procedimientos administrativos, en cuanto constituyen la actividad indispensable, técnica y ordinaria de las Administraciones queda reservada para los funcionarios públicos integrados en los respectivos órganos que tienen asumida las competencias correspondientes, lo cuales, conforme a la planificación de los recursos humanos que se dispone en el artículo 69 del Estatuto Básico, han de tomar en consideración las necesidades que esa actividad ordinaria comporta» (FD 2).

¹⁶² Así, el Tribunal Supremo ha establecido que la utilización de un procedimiento de verificación de datos cuando debió serlo uno de comprobación limitada constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho porque el procedimiento de verificación de datos no es cauce idóneo para comprobaciones que se refieran a hechos distintos de los que hayan sido declarados o expresados en la autoliquidación presentada por el contribuyente, ya que mediante ese procedimiento la rectificación de los hechos contenidos en la declaración o autoliquidación del contribuyente únicamente se puede efectuar a través de los específicos elementos de contraste que señala la letra b) del artículo 131 LGT 2003, lo cual descarta que el procedimiento de verificación de datos pueda ser utilizado para comprobar la veracidad o exactitud de lo declarado por el obligado tributario sirviéndose de unos medios de prueba que sean diferentes a esos tasados elementos de contraste que han sido señalados; o que pueda ser iniciado para efectuar investigaciones sobre posibles hechos con relevancia tributaria del contribuyente, pero distintos de los que por él hayan sido incluidos en su declaración o autoliquidación. Tampoco es cauce idóneo este específico procedimiento tributario para efectuar calificaciones jurídicas, en contra de la tesis que haya sido preconizada por el contribuyente en su declaración o autoliquidación, cuando la Administración tributaria pretenda sustentar tales calificaciones jurídicas con argumentos o razonamientos de Derecho que sean razonablemente controvertibles y no constituyan una clara u ostensible evidencia en el panorama doctrinal o jurisprudencial. (STS de 19 de mayo de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 3940/2017).

El Tribunal Supremo también ha establecido que la utilización de un procedimiento de verificación de datos cuando debió serlo uno de comprobación limitada constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho porque supone una disminución de las garantías del contribuyente, ya que según el artículo 133.2 LGT la verificación de datos no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma por parte de la Administración. En cambio, según el artículo 140.1 LGT después de dictarse resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución. (STS de 28 de noviembre de 2019, dictada en el recurso de casación núm. 2532/2017).

¹⁶³ El Consultor -smarteca-, núm. 11, 2019, pág. 2, trae a colación la STS de 6 de octubre de 1993 (La Ley 15766.R/1994), para recordar que: «El trámite de audiencia es esencial, del que sólo se podrá prescindir en el caso que nos ocupa, si no hubieren figurado en el expediente, ni hubieran sido tenidos en cuenta otros

En relación con este supuesto, en STS de 10 de diciembre de 2012 (dictada en el recurso de casación núm. 563/2010), se afirma que «resulta necesario ponderar en cada caso las consecuencias producidas por tal omisión a la parte interesada, la falta de defensa que realmente haya originado y, sobre todo, lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado el trámite omitido».

Por otra parte, en sentencia de 18 mayo de 2020, dictada en el recurso de casación 2596/2019, el Tribunal Supremo niega que concurra un supuesto de nulidad de pleno derecho por prescindir de un trámite esencial del procedimiento si la Administración, al girar la liquidación de un impuesto, se atemperó al procedimiento que resultaba de la ley entonces vigente y que, solo después, se revela inconstitucional por no permitir la prueba de la inexistencia del hecho imponible.

Por lo que respecta a la falta de notificación de los actos administrativos, existe doctrina sobre que su inexistencia o defectuosa realización es susceptible de generar indefensión, en cuyo caso se produce la falta de un trámite esencial del procedimiento equivalente a la falta absoluta del mismo, incurriendo, por tanto, en la presente causa de nulidad de pleno derecho.¹⁶⁴

(ii) El segundo supuesto de nulidad del artículo 217.1.e) afecta a los actos y resoluciones dictados prescindiendo total y absolutamente de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad a los órganos colegiados.

El régimen jurídico de los órganos colegiados se ajustará a las normas contenidas en los artículos 15 a 18 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público (LRJSP) sin perjuicio de las peculiaridades organizativas de las administraciones públicas en que se integran. En este sentido, en el ámbito municipal se debe atender a las reglas de convocatoria, quórum, adopción de acuerdos y otras establecidas en el capítulo primero del título V de la LRBRL (en Cataluña también en el título IX de la LMRLC).

f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.

En relación con este motivo se ha pronunciado el Tribunal Supremo al analizar la posible nulidad de pleno derecho de las liquidaciones firmes del IIVTNU a raíz de la STC 59/2017 matizando que “no se refiere -ni puede referirse- a actos de gravamen o a actos -como los tributarios que ahora nos conciernen- en los que la Administración impone al particular una obligación de dar a tenor de la legislación aplicable, pues el supuesto de

hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado (art. 91.3º LPA, anterior redacción). Se trata de un trámite esencial que se alza en garantía de los administrados, para evitar que se produzca indefensión, por otra parte, la audiencia del interesado es también instrumento a través del cual pueden llegar a la Administración los datos necesarios para resolver, con arreglo a Derecho, el procedimiento».

¹⁶⁴ En esta línea, el dictamen 92/2010, de 25 de marzo, de la CJA sostiene que «[...] el hecho fundamental a efectos de apreciar la falta total y absoluta de procedimiento es si la actuación administrativa impidió a los interesados comparecer en tiempo hábil para formular alegaciones en defensa de sus derechos en el transcurso de la tramitación del procedimiento del recurso de alzada. [...] En este caso, en la medida en que el incumplimiento estricto de las normas relativas a la notificación de los actos administrativos ha impedido a los interesados comparecer y formular alegaciones, se puede considerar que materialmente ha producido una situación de indefensión por falta de un trámite esencial que puede equivaler, en este caso concreto, a una falta absoluta de procedimiento, determinante de la nulidad de pleno derecho» (FJ VI).

nulidad solo está pensado para revocar actos en los que el particular interesado -no la Administración- se ha hecho con facultades, o ha adquirido derechos careciendo de los requisitos esenciales al respecto” (STS de 18 de mayo de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 2596/2019 (FJ 5º)).¹⁶⁵

Los requisitos esenciales a los que hace referencia el artículo 217.1.f) de la LGT han sido interpretados por la jurisprudencia y la doctrina consultiva en el sentido de que no es la carencia de cualquier requerimiento legal lo que determina la existencia de esta causa de nulidad, sino que el requisito debe ser determinante y no simplemente necesario para acceder al derecho.¹⁶⁶

¹⁶⁵ Un análisis crítico de esta doctrina constitucional puede verse en J. PAGÈS i GALTÉS, 2020.b, págs. 47 y 48, para quien: “Con relación al supuesto de nulidad de la letra f) del artículo 217.1 LGT, el TS considera que se refiere exclusivamente a los casos en que es el particular quien obtiene un derecho careciendo de los requisitos esenciales, viniéndose pues a sostener que cuando quien obtenga el derecho sea la Administración, no se aplicará este supuesto de nulidad por más que lo haya obtenido careciendo de los requisitos esenciales. // Lo que más sorprende del criterio de la STS 436/2020 es su intento de motivarlo. Y decimos «intento» porque la motivación que nos ofrece es una mera petición de principio, una relación de afirmaciones gratuitas carentes del más mínimo argumento. Similar crítica cabe hacer de la mayoría de órganos consultivos, que están en la misma línea. En cambio, sí que nos parece sólidamente argumentado el criterio sostenido por algún órgano consultivo (centrado en la concepción del tributo como relación jurídica y en los términos con que se expresa el supuesto legal de nulidad), admitiendo que tal supuesto de nulidad también es susceptible de alcanzar a los actos de gravamen de los particulares en cuya virtud la Administración ha obtenido un derecho al cobro careciendo de requisitos esenciales. En este sentido, cabe destacar que el propio TS, en Sentencia de 9 de junio de 2011 ha sostenido que las causas de nulidad del art. 217.1 LGT son aplicables a todos los actos tributarios, con independencia de si son favorables o de gravamen. // En el caso que nos ocupa, se trata, en suma, que si no se realiza el hecho imponible, no nace la obligación tributaria (*cf.* art. 20.1 LGT), de tal manera que, faltando la realización del hecho imponible, a la Administración le faltará el primero y más esencial de los requisitos para percibir la cuota tributaria. Pues bien, a nuestro juicio, no otra cosa acontece cuando se declara la inconstitucionalidad del hecho imponible de un tributo: los actos tributarios dictados a su amparo, carentes ya de cobertura legal, carecen también de forma sobrevenida del presupuesto indispensable para que la Administración tenga la facultad-deber de percibir la cuota tributaria y, por ende, también devienen nulos a no ser, lógicamente, que la declaración de inconstitucionalidad limite sus efectos temporales. Bajo este planteamiento que defendemos, tendríamos, pues, que si las situaciones tributarias devenidas firmes en vía administrativa antes de la STC 59/2017 caen fuera del supuesto de nulidad de la letra e), no sería porque este supuesto se limite a los actos favorables a los particulares, sino porque el TS ha considerado (a nuestro juicio, erróneamente) que la declaración de inconstitucionalidad tiene meros efectos *ex nunc*, prospectivos.”

¹⁶⁶ Así, la Comisión Jurídica Asesora en su Dictamen 89/2016, de 14 de abril, dice: “En cuanto a la causa de nulidad invocada, esto es, la letra f) del artículo 62.1 de la LRJPAC, procede poner de manifiesto que, tal como se decía en el Dictamen 181/2015: «la doctrina de esta Comisión Jurídica Asesora (dictámenes 320/2004, 149/2005, 213/2008, 263 / 2008 y 11/2009, entre otros) ha entendido que "la interpretación del carácter de lo que es esencial -que constituye un concepto jurídico indeterminado- se debe hacer de una manera restrictiva, ya que, de lo contrario, se caería en la mayor inseguridad jurídica. Si la falta de cualquiera de los requisitos exigidos para la adquisición de un derecho o de una facultad fuera suficiente para declarar la nulidad del acto, la regla general dejaría de ser la simple anulabilidad y pasaría a ser la nulidad de pleno derecho. El concepto de requisitos esenciales para adquirir derechos que remarca la letra f) mencionada puede permitir apreciar la existencia de nulidad radical en supuestos de colisión cualitativa, al entender que esta se da cuando el contenido de la resolución que ampara nuevas situaciones o nuevos derechos se fundamenta en hechos o requisitos inexistentes o inadecuados para dar lugar a esta adquisición de posiciones. La esencialidad de los requisitos se encuentra en la función determinante para dar lugar al nacimiento de los derechos o de las situaciones mencionadas, teniendo presente los presupuestos de hecho que, en cada caso, deben concurrir necesariamente en el sujeto, de acuerdo con la normativa aplicable". Por este motivo, "la mera ilegalidad por falta de un requisito no constituye por sí sola el supuesto de nulidad previsto en el apartado f), sino que resulta imprescindible que el requisito sea esencial y determinante, de tal manera que la Administración pública si se hubiera dado cuenta de la falta de este requisito, habría resuelto en el sentido contrario de lo que ahora es objeto de revisión"».

En el ámbito tributario, uno de los supuestos que cabe destacar como integrantes de esta causa de nulidad se refiere al reconocimiento de beneficios fiscales cuando no se reúnen los requisitos que definen su aplicación.¹⁶⁷

g) Cualquier otro que establezca expresamente una disposición de rango legal.

El análisis de este apartado del artículo 217.1 de la LGT ha suscitado especial interés a raíz de las sentencias del Tribunal Constitucional que declaran nulos determinados preceptos que regulan el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana “en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”, por todas, la Sentencia 59/2017, de 11 de mayo (BOE de 06/15/2017).¹⁶⁸

En este ámbito, el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencia de 18 de mayo de 2020 dictada en el recurso de casación núm. 2596/2019, se ha pronunciado en la forma

En este sentido, en su Dictamen 4/2016, de 7 de enero, la Comisión Jurídica Asesora informa favorablemente la revisión de oficio por parte de un Ayuntamiento de varias liquidaciones tributarias del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. En este caso, la ilegalidad con el grado de nulidad radical derivaría del hecho de reconocer el derecho a la devolución a favor de una entidad que no ha realizado el ingreso, sino que éste ha sido efectuado por otra entidad en cumplimiento de sus obligaciones de pago a cuenta en concepto de ICIO.

¹⁶⁷ En esta línea, la Comisión Jurídica Asesora en su Dictamen 59/2016, de 10 de marzo, dice: “En el caso que nos ocupa, la ilegalidad con el grado de nulidad radical deriva del hecho de reconocer el derecho a una determinada exención en los precios públicos universitarios, en aplicación del artículo 13 del Decreto 192/2013. Concretamente, este precepto, con la rúbrica «Personas discapacitadas», establece que los estudiantes con un grado de discapacidad igual o superior al 33%, documentalmente justificada, tienen derecho a la exención total de los precios públicos fijados por este decreto. Esta condición se acredita mediante la presentación de cualquiera de los documentos previstos por la normativa vigente. //Pues bien, la falta de acreditación de este requisito es el que la Administración universitaria instructora fundamenta para la nulidad radical subsumible en el artículo 62.1.f) de la LRJPAC. //Esta Comisión estima que este criterio es ajustado a derecho, ya que al inicio de la prestación de los servicios académicos, relativos al primer y al segundo cuatrimestres del curso 2013-2014, el estudiante no acreditó ante la Universidad que tenía reconocido el grado de discapacidad del 33%, de tal manera que los actos administrativos por los que le aplicaron la exención por discapacidad provocaron que adquiriera el derecho a la exención aunque faltaba el requisito esencial relativo al grado de discapacidad, lo que determina que se trata de un supuesto que el artículo 62.1.f) de la LRJPAC califica de nulidad de pleno derecho.”

¹⁶⁸ Tal y como se explica en J. PAGÉS I GALTÉS, 2010, págs. 3212 y ss.: “De acuerdo con el artículo 72.3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio), las Sentencias firmes que anulen una Ordenanza fiscal o alguno de sus preceptos «...tendrán efectos generales desde el día en que sea publicado su fallo y preceptos anulados en el mismo periódico oficial en que lo hubiera sido la disposición anulada». Consecuentemente: a) Ya no tendrá sentido que se enjuicien otros recursos directos de idéntica pretensión, pues, una vez ha recaído Sentencia firme declarando la nulidad de un reglamento, habrá desaparecido el objeto de estos otros recursos; o, si se prefiere, cabrá predicar de ellos que ya existe cosa juzgada. b) Respecto a los recursos indirectos interpuestos contra los actos de aplicación de los reglamentos declarados nulos por Sentencia firme, el Tribunal o Juez que los enjuicie vendrá obligado a dictar Sentencia partiendo de la nulidad del reglamento. Ahora bien, las Sentencias firmes que anulen una Ordenanza fiscal o alguno de sus preceptos «... no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente» (art. 73 de la Ley jurisdiccional de 1998). [...] si los actos administrativos se han dictado con anterioridad a la declaración de nulidad de la Ordenanza fiscal que los ampara, no procede declarar la nulidad de dichos actos una vez hayan adquirido firmeza. Ello es así con referencia a la acción de nulidad de pleno derecho del artículo 217 de la LGT, pues, según se ha explicado, el mero hecho de que una Ordenanza haya sido anulada no implica que también sean nulos de pleno derecho los actos firmes dictados a su amparo”.

siguiente (FJ 5): “en relación con este concreto supuesto de nulidad, la Sala entiende necesario efectuar determinadas declaraciones en la medida en que la eventual concurrencia de ese motivo de nulidad radical ha sido objeto de estudio doctrinal y no está, en la práctica, exenta de polémica, por lo que no podemos -ni debemos- eludir un pronunciamiento al respecto. a) No existe ningún precepto expreso, contenido en una norma con rango de ley, que tipifique o establezca que la nulidad -por inconstitucionalidad- de un precepto legal (como lo sería, en el caso, el artículo 107 de la Ley de Haciendas Locales, a tenor del cual se dictó un acto administrativo -en el supuesto analizado, la liquidación del tributo) determine la nulidad de éste cuando el mismo ha ganado firmeza en vía administrativa. b) Si los supuestos legales de nulidad radical deben ser objeto -como dijimos más arriba- de interpretación estricta, la aplicación de la letra g) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria exigiría, cuando menos, que una norma con rango de ley señalara con claridad que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto legal acarrea la nulidad radical de los actos dictados a su amparo, norma que -como dijimos- no aparece en nuestro ordenamiento jurídico. c) No consideramos que sea una norma de esa clase -suficiente a los efectos de la nulidad del acto- la contenida en el artículo 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, a cuyo tenor (la cursiva es nuestra): “*Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia*”. No lo entendemos así, en primer lugar, porque la declaración de nulidad que dicho artículo contempla se refiere a los «preceptos» impugnados (o a aquellos otros -preceptos, disposiciones o actos con fuerza de ley-) a los que se extienda la declaración de inconstitucionalidad. De desprenderse de dicha norma legal que la nulidad se extiende a los actos administrativos dictados al amparo del precepto inconstitucional así debería haberse expresado en aquella norma, so pena -ante la falta de tal especificación- de efectuar una interpretación extensiva o amplia del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria contraria a nuestra jurisprudencia [...]”.¹⁶⁹

¹⁶⁹ Un análisis crítico de esta doctrina constitucional puede verse en J. PAGÈS i GALTÉS, 2020.b, pág. 46, para quien “el TS sienta doctrina sobre la causa de nulidad de la letra g) del art. 217.1 LGT, puesto en relación con el art. 39.1 LOTC, entendiendo que este art. 39.1 LOTC no contiene una norma en cuya virtud son nulos de pleno derecho los actos administrativos firmes dictado al amparo de un precepto legal declarado inconstitucional. A nuestro modo de ver: (i) Semejante criterio tan sólo es predicable de las declaraciones de inconstitucionalidad con efectos *ex nunc* o prospectivos, pero no cuando tienen efectos *ex tunc* o retroactivos. (ii) De ahí que si lo que pretendía el TS es justificar que a los actos administrativos firmes en vía administrativa de los que se ocupa no se incluyen en el supuesto de nulidad absoluta del art. 217.1.g) LGT, hubiese sido técnicamente más correcto que se hubiera limitado a la premisa asumida por la misma STS 436/2020 consistente en que la STC 59/2017 no tiene efectos *ex tunc*, sino *ex nunc*. De haber actuado así, la discusión se centraría en si el TS ha acertado o no a la hora de determinar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad pero, desde luego, una vez determinados éstos como *ex nunc*, ya sería incuestionable que no se verán alcanzados por la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017. (iii) También estimamos negativamente criticable que la STS 436/2020 pretenda reforzar su criterio relativo a que los actos administrativos firmes en vía administrativa de los que se ocupa no se incluyen en el supuesto de nulidad absoluta del art. 217.1.g) LGT, argumentando que, a diferencia de lo que acontece con la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 173/1996, relativa al gravamen complementario de la tasa sobre el juego, la declaración de inconstitucionalidad de los arts. 107.1 y 107.2.a) TR de la LRHL es parcial. No estamos de acuerdo con este planteamiento porque la declaración parcial de inconstitucionalidad de estos preceptos va íntimamente unida a la declaración total de inconstitucionalidad del art. 110.4 TR de la LRHL, de tal manera que todos los supuestos en que se solicita la devolución de ingresos indebidos por inexistencia de incremento de valor en situaciones firmes en vía administrativa se basan en la imposibilidad legal de no haber podido aportarse por parte del sujeto pasivo la prueba oportuna, siendo que esta imposibilidad legal ha sido objeto de declaración total de inconstitucionalidad, poniendo de manifiesto que se ha incurrido en una radical contravención del ordenamiento jurídico que resulta clara, patente e indubitada.”

4.2.4. Procedimiento

Analizamos a continuación, brevemente, las diferentes fases del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho (artículos 4 a 6 del RGRVA).

a) Inicio

El procedimiento para declarar la nulidad a que se refiere el artículo 217 de la LGT se puede iniciar: (i) de oficio, por acuerdo del órgano que dictó el acto,¹⁷⁰ que deberá ser notificado a la persona interesada;¹⁷¹ o (ii) a instancia de persona interesada,¹⁷² que habrá de dirigir el escrito al órgano que dictó el acto cuya revisión se pretende.

A diferencia del resto de procedimientos de revisión previstos por el artículo 216 de la LGT, el artículo 217 de la LGT (igual que el artículo 106 de la LPAC) no establece ningún plazo para iniciar el procedimiento de revisión de actos y resoluciones nulos de pleno derecho; por tanto, este procedimiento se podrá iniciar en cualquier momento con independencia de la fecha de notificación del acto o resolución susceptibles de ser declarados nulos de pleno derecho.

Por otra parte, a diferencia de la normativa administrativa general,¹⁷³ la normativa tributaria no establece ningún límite singular al ejercicio de las facultades de revisión cuando se trata de nulidad de pleno derecho. No obstante, para el Tribunal Supremo, la normativa general resulta aplicable al ámbito tributario “pues el principio de seguridad jurídica reclama que se ponga un límite que sirve para dar eficacia y consagrar las situaciones jurídicas existentes”; y considerando que el artículo 110 de la vigente LPAC establece como límite a la revisión el que la concurrencia de determinadas circunstancias (prescripción de acciones, tiempo transcurrido u otras) haga que la revisión resulte contraria a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes, cabe concluir que “la decisión última sobre la procedencia o no de aplicación de este artículo dependerá de cada caso concreto y de los bienes jurídicos en juego, comprendiendo el

¹⁷⁰ Por remisión de la disposición adicional primera del Real Decreto 520/2005 cuando establece que “*Los órganos competentes de las comunidades autónomas, de las Ciudades de Ceuta y Melilla o de las entidades locales en materia de los procedimientos regulados en este reglamento se determinarán conforme a lo que establezca su normativa específica*”, será la normativa local la que determine los órganos con competencia en la materia. Si esta determinación no se produce, en Cataluña, será de aplicación con carácter supletorio el artículo 71 LRJPAC, que expresamente dice “1. *La competencia para iniciar y resolver los procedimientos de revisión de oficio de disposiciones reglamentarias y para iniciar el de revisión de actos nulos corresponde al órgano que los ha aprobado o dictado*”.

¹⁷¹ El concepto de interesado se contiene en el artículo 4 de la LPAC.

¹⁷² *Cfr.* A. SÁNCHEZ PEDROCHE, 2006, pág. 150, cuando se afirma que “[...] se trata de una verdadera acción de nulidad, no de una mera denuncia que pueda aceptarse o rechazarse, ni tampoco de una mera petición graciable, sino de una acción que obliga a la Administración a iniciar y seguir el procedimiento, salvo que concurran los supuestos de inadmisibilidad previstos legalmente”.

¹⁷³ El artículo 110 de la LPAC determina que “*Las facultades de revisión establecidas en este Capítulo, no podrán ser ejercidas 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.*” De su ubicación sistemática y de su tenor literal resulta que los límites establecidos por el artículo 110 de la LPAC afectan a la revisión de actos nulos, la declaración de lesividad de actos anulables, la revocación y la rectificación de errores, institutos del ámbito administrativo general previstos por los artículos 106, 107 y 109 de la LPAC. Y es de notar la diferente afectación en la esfera jurídica de los particulares de unos y otros procedimientos (ampliándola o restringiéndola) y su interacción no solo con los principios de legalidad y seguridad jurídica, sino también con los de equidad, buena fe, mala fe o confianza legítima.

precepto tanto la prescripción tributaria, como la de los derechos y obligaciones originados en el seno de las relaciones entre la Administración y el ciudadano y las relaciones entre particulares.¹⁷⁴

Tampoco ha previsto la normativa tributaria la posibilidad de suspender la ejecución del acto al iniciarse el procedimiento para revisar los actos nulos de pleno derecho cuando aquella pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.¹⁷⁵ No obstante, en estos casos la suspensión debe convertirse en regla general, pues a través de ella se beneficia *ad cautelam* el interés público dificultando así la ejecutividad y la ejecutoriedad del acto cuya nulidad se pretende.¹⁷⁶

Por último, el órgano competente para tramitar el procedimiento puede dictar acuerdo motivado de inadmisión a trámite de las solicitudes de revisión formuladas por los interesados, sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo, cuando el acto no sea firme en vía administrativa o la solicitud no se base en alguna de las causas de nulidad del apartado 1 del artículo 217 de la LGT o carezca manifiestamente de fundamento, así como en el supuesto de que se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales.

b) Tramitación

El órgano competente para tramitar el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho vendrá determinado por la normativa específica. Corresponde a cada municipio en vía reglamentaria esta determinación.

Se solicitará al órgano que dictó el acto la remisión de una copia cotejada del expediente administrativo y de un informe sobre los antecedentes del procedimiento que fuesen relevantes para resolver. Asimismo, se podrá solicitar cualquier otro dato o antecedente que se considere necesario para elaborar la propuesta de resolución.

Recibida la documentación anterior, se dará audiencia por un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo al interesado y a las restantes personas a las que el acto reconoció derechos o cuyos intereses resultaron afectados por el acto, para que puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes. Concluido el trámite de audiencia se formulará la propuesta de resolución al órgano competente para resolver.

c) Resolución

Recibida la propuesta de resolución, se solicitará dictamen del Consejo de Estado o del órgano autonómico que asume las funciones consultivas (la Comisión Jurídica Asesora

¹⁷⁴ Pronunciamiento del Tribunal Supremo en sentencia de 17 de enero 2006, dictada en el recurso de casación núm. 776/2001(FJ 4). Respecto al momento en que deben valorarse los límites de la revisión, entre otras, en sentencia de 26 de junio de 2018 (dictada en el recurso de casación núm. 2011/2016) el Tribunal Supremo ha dicho que lo que se establece es un límite al propio ejercicio de las facultades de revisión de oficio, no una habilitación para moderar los efectos de la revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho.

¹⁷⁵ Aspecto previsto por el artículo 8 de la LPAC que dice “*Iniciado el procedimiento de revisión de oficio al que se refieren los artículos 106 y 107, el órgano competente para declarar la nulidad o lesividad, podrá suspender la ejecución del acto, cuando ésta pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.*”

¹⁷⁶ Cfr. A. SÁNCHEZ PEDROCHE, 2006, pág. 235.

en el caso de Cataluña). La declaración de nulidad requerirá el dictamen favorable de este órgano consultivo. Por tanto, este dictamen tiene carácter preceptivo y vinculante.¹⁷⁷

En municipios de régimen común, es el pleno del ayuntamiento el órgano competente para declarar la nulidad de pleno derecho.¹⁷⁸

El plazo máximo para notificar resolución expresa será de un año desde que el interesado presente la solicitud o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento. El transcurso de este plazo sin que se haya notificado resolución expresa producirá los siguientes efectos: (i) la caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad; (ii) la desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado.

La resolución expresa o presunta o el acuerdo de inadmisión a trámite de las solicitudes de los interesados pondrán fin a la vía administrativa. Contra estos actos únicamente podrá interponerse recurso contencioso-administrativo.

4.2.5. Efectos de la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos y resoluciones tributarios

Dos son las cuestiones que analizamos en relación con la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos y resoluciones de naturaleza tributaria. La primera, los efectos del acto nulo de pleno derecho sobre la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar y sancionar y sobre el derecho al cobro de las deudas y sanciones tributarias. La segunda, si en el acto que declare la nulidad de pleno derecho de un acto o resolución de naturaleza tributaria se puede acordar la indemnización de los daños y perjuicios causados por el acto nulo de pleno derecho según ha previsto el artículo 109 LPAC.

a) Respecto de la primera cuestión, es jurisprudencia consolidada en diferentes sentencias reproducidas en la STS de 14 de noviembre de 2013 (dictada en el recurso núm. 5141/2011) que, a diferencia de los actos nulos con nulidad relativa, los actos nulos de pleno derecho no interrumpen la prescripción, en la medida en que se consideran inexistentes.

b) Respecto de la segunda cuestión, la LGT no contiene ninguna previsión similar a la contenida en el artículo 106 LPAC cuando establece en su párrafo cuarto que “*las Administraciones Públicas, al declarar la nulidad de una disposición o acto, podrán establecer, en la misma resolución, las indemnizaciones que proceda reconocer a los*

¹⁷⁷ Artículo 8 de la Ley 5/2005, de 5 de mayo, de la Comisión Jurídica Asesora. “3. *Es preceptivo el dictamen de la Comisión Jurídica Asesora sobre los expedientes de la Administración de la Generalidad o de la Administración local referentes a las siguientes materias: a) Reclamaciones de responsabilidad patrimonial de las administraciones públicas cuya cuantía sea igual o superior a 50.000 euros. b) Recurso extraordinario de revisión, excepto en los casos de no admisión. c) Revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho. d) Revisión de oficio de disposiciones administrativas [...]*”. Ahora bien, más que vinculante habría que precisar que, según opinión general, el dictamen del órgano consultivo tiene carácter obstructivo, ya que si es desfavorable la Administración no puede revisar el acto (siendo el dictamen en tal caso vinculante), pero no será vinculante si es favorable a la revisión (en estos casos sería solo habilitante). *Cfr.* F. LÓPEZ MENUDO, 2022, pág. 28.

¹⁷⁸ *Vid.* el artículo 110 de la LRBRL.

interesados, si se dan las circunstancias previstas en los artículos 32.2¹⁷⁹ y 34.1¹⁸⁰ de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público sin perjuicio de que, tratándose de una disposición, subsistan los actos firmes dictados en aplicación de la misma”.

No obstante este silencio de la normativa tributaria, si del acto declarativo de nulidad de pleno derecho del acto revisado derivara la existencia de un ingreso indebido, la propia declaración de nulidad comportará el nacimiento del derecho a su reintegro, sin que pueda alegarse su prescripción, pues en estos casos debe primar el principio de legalidad frente al de seguridad jurídica.¹⁸¹

4.3. Declaración de lesividad de actos anulables

4.3.1. Concepto y normativa

La declaración de lesividad puede definirse como un acto administrativo discrecional mediante el cual la Administración determina que un acto suyo anterior generador de un derecho en favor de terceros, es lesivo a sus intereses”, constituyendo un requisito o presupuesto procesal indispensable para la legitimación activa de la Administración en los casos en que ésta se proponga accionar contra sus propios actos declarativos de derechos.¹⁸²

Recordemos que el artículo 14.1 del TRLRHL remite al artículo 110 de la LRBRL la regulación de los procedimientos especiales de revisión de los actos tributarios, artículo que ha previsto que fuera de los casos de nulidad de pleno derecho, las entidades locales no pueden 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, de acuerdo con la Ley de esta Jurisdicción.

Por su parte, el artículo 218 de la LGT precisa que fuera de los casos previstos en el artículo 217 de la LGT (nulidad de pleno derecho) y 220 de la LGT (rectificación de errores), la Administración tributaria no podrá anular en perjuicio de los interesados sus propios actos y resoluciones. Y añade que la Administración tributaria podrá declarar

¹⁷⁹ “En todo caso, el daño alegado habrá de ser efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas”.

¹⁸⁰ “Sólo serán indemnizables las lesiones producidas al particular provenientes de daños que éste no tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la Ley. No serán indemnizables los daños que se deriven de hechos o circunstancias que no se hubiesen podido prever o evitar según el estado de los conocimientos de la ciencia o de la técnica existentes en el momento de producción de aquéllos, todo ello sin perjuicio de las prestaciones asistenciales o económicas que las leyes puedan establecer para estos casos.// En los casos de responsabilidad patrimonial a los que se refiere los apartados 4 y 5 del artículo 32, serán indemnizables los daños producidos en el plazo de los cinco años anteriores a la fecha de la publicación de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley o el carácter de norma contraria al Derecho de la Unión Europea, salvo que la sentencia disponga otra cosa”.

¹⁸¹ Cfr. A. SÁNCHEZ PEDROCHE, 2006, pág. 234-235.

También la Comisión Jurídica Asesora confirma esta postura en su Dictamen 102/2007 antes mencionado. Dice: "La nulidad del acto dictado por el alcalde por las causas expuestas determina igualmente la nulidad de las liquidaciones practicadas, dado que se dictan en ejecución de aquél y, por tanto, no tienen ningún tipo de cobertura legal (art. 64 de la LRJPAC). Por este motivo, y dado que el artículo 14 del TRLRHL remite, en materia de ingresos indebidos, en el artículo 32 de la LGT procede, de acuerdo con estos preceptos y el concordante artículo 221.3 de la LGT, reconocer, en los términos de la propuesta de resolución, el derecho a la devolución de los ingresos indebidos realizados con liquidación de los intereses de demora correspondientes de acuerdo con el apartado 2 del artículo 32 de la LGT”.

¹⁸² Cfr. J. RODRÍQUEZ MÁRQUEZ, 2004, pág. 66, partiendo de doctrina precedente.

lesivos para el interés público sus actos y resoluciones favorables a los interesados que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, a fin de proceder a su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa.

4.3.2. Ámbito objetivo

En municipios de régimen común podrán ser declarados lesivos para el interés público los actos tributarios y las resoluciones del recurso de reposición que sean favorables a los interesados, cuando incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico.¹⁸³

La declaración de lesividad tiene por objeto actos o resoluciones que producen un efecto favorable para el administrado, favoreciéndolo con la ampliación de su patrimonio jurídico, otorgándole o reconociéndole un derecho, una facultad o incluso liberándole de un deber (SAN 899/2016, de 4 de marzo, recurso 356/2015, FJ 4º)¹⁸⁴.

4.3.3. Plazo

La declaración de lesividad no podrá adoptarse una vez transcurridos cuatro años desde que se notificó el acto administrativo.¹⁸⁵

4.3.4. Procedimiento

Analizaremos brevemente el procedimiento para la declaración de lesividad de actos anulables (artículos 7 a 9 del RGRVA).

a) Inicio

El procedimiento de declaración de lesividad de actos anulables se iniciará de oficio mediante acuerdo del órgano que establezca la norma de organización específica,¹⁸⁶ a propuesta del órgano que dictó el acto o de cualquier otro de la misma Administración pública. El inicio será notificado al interesado.

En municipios de régimen común, corresponde al alcalde o alcaldesa la iniciativa para proponer al pleno la declaración de lesividad de los actos administrativos en materias que son de la competencia de la alcaldía (artículos 21.1.1 de la LRBRL y 53.1.1 del TRLMRLC).¹⁸⁷ Esta competencia no puede ser objeto de delegación (artículos 21.3 de la LRBRL y 53.3 del TRLMRLC).

¹⁸³ En general, se tratará de actos de reconocimiento de beneficios fiscales cuando el beneficiario no reúne alguno de los requisitos para este reconocimiento (siempre que no se trate de la causa de nulidad de pleno derecho prevista en el artículo 217.1.f de la LGT).

¹⁸⁴ En su FJ 5 puede leerse: “En el supuesto de autos es indudable que el acto cuya revisión se pretende entraña un contenido favorable para la demandada en cuanto que supone una reducción de la cantidad objeto de regularización respecto del impuesto sobre hidrocarburos, como consecuencia de la extensión de la exención...”.

¹⁸⁵ Plazo de caducidad, no susceptible de interrupción, por tanto.

¹⁸⁶ Faltando esa disposición de la normativa específica, será de aplicación supletoria el artículo 73.1 de la LRJPAPC, que atribuye la competencia para iniciar los procedimientos para la declaración de lesividad de actos anulables al órgano que ha dictado el acto.

¹⁸⁷ En este sentido, recordemos que la competencia para dictar actos tributarios (actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tributarias) corresponde al alcalde o alcaldesa en virtud de los artículos 21.1.s de la LRBRL y 53.1.u del TRLMRLC, competencia delegable según previsión de los artículos 21.3 de la LRBRL y 53.3 del TRLMRLC.

b) Tramitación

El órgano competente para tramitar será aquel que establezca la norma de organización específica (disposición adicional primera del RGRVA).

Recibida la copia del expediente y emitidos, en su caso, los informes, se dará audiencia a los interesados por un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes.

Concluido el trámite de audiencia, se formulará la propuesta de resolución y se solicitará informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de que el acto sea declarado lesivo.

c) Resolución

En municipios de régimen común, la competencia para resolver el procedimiento para la declaración de lesividad corresponde al pleno del ayuntamiento (artículos 22.2.k de la LRBRL y 52.2.k del TRLMRLC),¹⁸⁸ competencia que puede ser objeto de delegación (artículos 22.4 de la LRBRL y 52.4 del TRLMRLC).

El órgano competente para resolver dictará la resolución que proceda y, en el caso de declararse la lesividad, la remitirá junto con la copia cotejada del expediente administrativo al órgano encargado de la defensa y representación en juicio de la Administración autora del acto a fin de proceder a su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa.¹⁸⁹

Transcurrido el plazo de tres meses desde la iniciación del procedimiento sin que se hubiera declarado la lesividad se producirá la caducidad del mismo.¹⁹⁰

Sin perjuicio de su examen como presupuesto procesal de admisibilidad de la acción en el proceso judicial correspondiente, la declaración de lesividad no será susceptible de recurso, si bien podrá notificarse a los interesados a los meros efectos informativos (artículo 107 de la LPAC y artículo 7.2 de la LGT).

4.4. Revocación: remisión

¹⁸⁸ También lo establece el artículo 107 de la LPAC con carácter general.

¹⁸⁹ En el plazo de dos meses a contar desde el día siguiente a la fecha de la declaración de lesividad (artículo 46.5 de la LRJCA).

Esa declaración de lesividad para los intereses públicos constituye un presupuesto procesal habilitante (STS 24-9-1993), de modo que si no existe esta declaración previa de lesividad o la misma adoleciese de algún vicio, constituiría causa de inadmisibilidad (STS. 16-9-1988) y cuya falta es insubsanable como se desprende del tenor literal del art. 43 de la LRJCA al utilizar la expresión "*deberá, previamente*" (SAN 899/2016, de 4 de marzo, recurso 356/2015- FJ 4).

¹⁹⁰ En este plazo para resolver no pueden ser tenidas en cuenta las actuaciones preliminares encaminadas, no tanto a acreditar la conveniencia de declarar lesivo el acto, informes cuyo centro de atención viene constituido por el acto mismo que se pretende declarar lesivo, sino a determinar la procedencia de abrir el procedimiento de lesividad. Es por tanto el momento formal de la iniciación del procedimiento el que determina el "*dies a quo*" para contar el periodo de caducidad (SAN 8673/2004, de 30 de junio, recurso 933/2001, FJ 5).

Dado que el procedimiento de revocación constituye el objeto central de nuestro trabajo, nos remitimos a los apartados siguientes para su análisis más detenido.

4.5. Rectificación de errores

4.5.1. Concepto y normativa

Con el procedimiento de rectificación de errores se persigue corregir un elemento del acto, subsanando una deficiencia de tipo fáctico.¹⁹¹

Se trata del cuarto de los procedimientos especiales de revisión en vía administrativa que regula la LGT denominándolo “rectificación de errores”. A él dedica su artículo 220.

Por remisión expresa del artículo 14.1 del TRLRHL, la rectificación de errores materiales en el ámbito de los tributos locales se ajustará a lo dispuesto en el artículo 220 de la LGT. Por tanto, la Administración tributaria local habrá de rectificar en cualquier momento dentro del plazo de prescripción, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos en que hubieran incurrido sus actos y resoluciones, ya afecten a la cuantía o a cualquier otro elemento de los mismos. En particular, habrá de rectificar por este procedimiento aquellos actos y resoluciones en los que el error de hecho resulte de los propios documentos incorporados al expediente.

La normativa aplicable en esta materia se completa con el artículo 13 del RGRVA y la correspondiente ordenanza fiscal (artículo 7 y disposición adicional cuarta de la LGT y disposición adicional primera del RGRVA).

4.5.2. Naturaleza del procedimiento

En opinión de DOMINGO ZABALLOS y COSTA CATELLÁ, a pesar de su inclusión en la sistemática de la ley como un modo de «revisión», la rectificación de errores no lo es porque, lejos de suponer la revisión o revocación del acto, en rigor lo que se hace es confirmarlo salvando determinados defectos del mismo, muy acotados.¹⁹² En el mismo sentido se pronuncia MARTÍNEZ LAGO cuando dice que en rigor, más que de una revisión, se trata de una confirmación del verdadero acto o resolución que deberían haberse dictado.¹⁹³ También es de esta opinión ARAGONÉS BELTRÁN, para quien la rectificación de errores no constituye propiamente un procedimiento de revisión, pues no puede alcanzarse la anulación de los actos administrativos que hayan padecido los errores, sino que, por el contrario, se trata de evitar la pervivencia de simples errores patentes produciendo efectos que necesiten para su eliminación un procedimiento de revisión.¹⁹⁴ Citaremos, por último, a ALONSO MURILLO, que no comparte la tesis de quienes entienden posible anular el acto o resolución rectificado a través de este procedimiento de revisión oficio, al haberse regulado dentro del mismo el supuesto en que el acto o resolución hubiera incurrido en manifiesto error de hecho que derive de los propios documentos incorporados al expediente previsto en la LGT de 1963 como un supuesto de los que permitía interponer el recurso extraordinario de revisión. Para el autor, esta tesis supone interpretar en sentido amplio el efecto de la rectificación de errores materiales,

¹⁹¹ Cfr. J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2004, pág. 238.

¹⁹² Cfr. M. DOMINGO ZABALLOS y E. COSTA CASTELLA, 2010, pág. 769.

¹⁹³ Cfr. M.A. MARTÍNEZ LAGO; L. GARCÍA DE LA MORA; J.M. ALMUDÍ CID, 2018, pág. 527.

¹⁹⁴ Cfr. E. ARAGONÉS BELTRÁN, 2005, pág.97.

aritméticos o de hecho, pues no se rectifica lo que no subsiste tras la rectificación, se anula o se declara nulo, que no es lo mismo. Y afirma, repárese en que el artículo 220.1, *in fine*, de la LGT 2003 dice: «*La resolución corregirá el error en la cuantía o en cualquier otro elemento del acto o resolución que se rectifica*». Ningún sentido tendría mencionar los elementos que conforman el acto o resolución al definir el alcance de la resolución rectificadora si le cupiera anular los actos o resoluciones concernidos.¹⁹⁵

En nuestra opinión, sin embargo, aun cuando el acto de rectificación no anule el primero, el hecho de que a través de este procedimiento pueda durante cuatro años modificarse al alza la deuda tributaria por causa de un error aritmético, afectando, por tanto, a la seguridad jurídica de los obligados tributarios, justifica por sí mismo la inclusión de la rectificación de errores entre los modos de revisión en vía administrativa de actos y resoluciones tributarios.

Por otra parte, incluso al regularse la declaración de lesividad de actos anulables en el artículo 218 de la LGT¹⁹⁶ se hace alusión al procedimiento de rectificación de errores, viniendo a decirse que cuando estemos ante un error material que beneficie al interesado no será preciso seguir el procedimiento de lesividad sino el más ágil y expeditivo de rectificación de errores. Se confirma, de esta manera, que estamos ante un modo de revisión en vía administrativa de actos y resoluciones tributarios.

Y es que cabe retener que hemos asumido la definición que entiende que «la revisión de los actos administrativos consiste en someterlos a un nuevo examen para ratificarlos, corregirlos, enmendarlos o anularlos, si son contrarios a Derecho, es decir, volver a verlos».¹⁹⁷

4.5.3. Objeto

En el ámbito de los municipios de régimen común pueden ser objeto de este procedimiento los actos de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones tributarias, las resoluciones del recurso de reposición y las resoluciones de los procedimientos especiales de revisión, sean firmes o no, sean declarativos de derechos o de gravamen, y tanto si la rectificación se realiza en beneficio de las personas interesadas como si de la rectificación resulta un perjuicio para su esfera jurídica.

También podrán ser objeto de este procedimiento las resoluciones que los órganos económico-administrativos del Estado dicten en relación con actos de gestión o de inspección censal y gestión catastral dictados por los municipios de régimen común por delegación de la Administración del Estado.¹⁹⁸

¹⁹⁵ Cfr. F. ALONSO MURILLO, 2012, pág. 871. No obstante, en Resolución de 22 de septiembre de 2015 (R.G. 6857/2013) el TEAC dijo que el procedimiento de rectificación de errores adquiere un verdadero carácter revisor, de modo que a través de él podrá anularse el acto viciado y sustituirse por otro considerado adecuado.

¹⁹⁶ El artículo 218 de la LGT establece que “1. Fuera de los casos previstos en el artículo 217 y 220 de esta ley, la Administración tributaria no podrá anular en perjuicio de los interesados sus propios actos y resoluciones [...]”.

¹⁹⁷ Vid. el FD 4 de la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 1998 (dictada en el recurso de apelación núm. 1609/1992).

¹⁹⁸ Igualmente, las resoluciones de los órganos económico-administrativos de los municipios de gran población respecto de sus tributos.

Puesto que no son actos administrativos, no podrán rectificarse por este procedimiento las autoliquidaciones de los tributos municipales. Su rectificación deberá seguir el procedimiento previsto en el artículo 120.3 LGT, desarrollado por los artículos 126 a 129 del RGAT.¹⁹⁹ Ahora bien, no hay ningún impedimento para que la resolución que se dicte en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones pueda ser objeto de cualquiera de los procedimientos especiales de revisión regulados por la LGT, también del procedimiento de rectificación de errores.

4.5.4. Motivos para la rectificación

La LGT ha establecido que la Administración tributaria rectificará mediante este procedimiento sus actos y resoluciones en los que haya incurrido en error material, de hecho o aritmético, pero no ha definido este concepto. Sí lo han hecho la jurisprudencia y la doctrina administrativa como nos recuerda el TEAC en su Resolución de 22 de septiembre de 2015 (R.G. 6857/2013) diciendo: “[...] solo habrá «error material, de hecho o aritmético» si, como afirman, entre otras, sentencias tales como la del Tribunal Constitucional, (sentencia 231/1991, de 10 de diciembre) o del Tribunal Supremo, (sentencias de 8 de abril de 1965, 18 de abril de 1975, 8 y 19 de abril de 1967, 29 de noviembre de 1983, 25 de febrero de 1987, 29 de marzo de 1989, 25 de febrero de 1987 o 29 de marzo de 1989 o 6 de octubre de 1994), el error es manifiesto, meridiano, patente, indiscutible e independiente de cualquier opinión, criterio, calificación o interpretación de las normas jurídicas, resultando el mismo del examen del propio expediente, debiendo negarse la existencia de este tipo de error siempre que su apreciación implique un juicio valorativo que exija una operación de calificación jurídica [...]”

En resumen, un error que sea ostensible, manifiesto, indiscutible, evidente por sí mismo sin necesidad de mayores razonamientos y por exteriorizarse *prima facie* por su sola contemplación (frente al carácter de calificación jurídica, seguida de una declaración basada en ella, que ostenta el error de derecho).²⁰⁰

¹⁹⁹ Tanto las autoliquidaciones como las declaraciones, comunicaciones y solicitudes de devolución son actuaciones de aplicación de los tributos. Así lo reconoce el artículo 83 de la LGT diciendo: “1. La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias [...]”. Pues bien, la LGT ha previsto diferentes procedimientos para rectificar los errores en que incurran los obligados tributarios en estas actuaciones. Así, en el caso de las autoliquidaciones, si los obligados tributarios estiman que el error de hecho incurrido en las presentadas perjudica de cualquier modo sus intereses legítimos, podrán instar su rectificación según prevé el artículo 120.3 de la LGT a través del procedimiento regulado por los artículos 126 a 129 del RGAT. Si el error fuera determinante de mayor ingreso o menor devolución, podrán presentar autoliquidación complementaria según previene el artículo 122 de la LGT. Tratándose de declaraciones y comunicaciones o solicitudes de devolución, si los obligados tributarios estimaran que el error de hecho incurrido en las mismas ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos o cuando pudiera proceder una liquidación por importe superior o una menor devolución podrán instar su rectificación a través del procedimiento regulado por el artículo 130 del RGAT.

²⁰⁰ *Vid.* el FD 8 de la STS de 18 de junio de 2001, dictada en el recurso de casación núm. 2947/1993, en la que puede leerse: “[...] por lo que, para poder aplicar el mecanismo procedimental de rectificación de errores materiales o de hecho, se requiere que concurren, en esencia, las siguientes circunstancias: 1) Que se trate de simples equivocaciones elementales de nombres, fechas, operaciones aritméticas o transcripciones de documentos; 2) Que el error se aprecie teniendo que cuenta exclusivamente los datos del expediente administrativo en el que se advierte; [...] 6) Que no padezca la subsistencia del acto administrativo es decir, que no genere la anulación o revocación del mismo, en cuanto creador de derechos subjetivos, produciéndose uno nuevo sobre bases diferentes y sin las debidas garantías para el afectado, pues el acto administrativo rectificador ha de mostrar idéntico contenido dispositivo, sustantivo y resolutorio que el acto

Digamos, por último, que el error podrá afectar a la cuantía o cualquier otro elemento del acto o resolución que se rectifica.²⁰¹

4.5.5. Plazo para la rectificación

El procedimiento de rectificación de errores podrá iniciarse en cualquier momento siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción,²⁰² es decir, en el plazo de cuatro años desde que el acto o resolución en el que se hubiera incurrido en error material, de hecho o aritmético hubiera sido notificado.

4.5.6. Tramitación

El procedimiento de rectificación de errores se iniciará de oficio o a instancia de persona interesada.

a) Procedimiento iniciado de oficio

Ni la LGT ni el RGRVA han señalado la competencia para acordar el inicio del procedimiento de rectificación de errores. Por tanto, en virtud de la habilitación contenida en la disposición adicional primera del RGRVA, el órgano competente para acordar el inicio de oficio del procedimiento habrá de ser determinado por el Reglamento orgánico municipal o la ordenanza fiscal correspondiente.

En municipios de régimen común, en ausencia de norma específica, será competente el alcalde o alcaldesa o el órgano en quien delegue.²⁰³

Cuando el procedimiento se hubiera iniciado de oficio, junto con el acuerdo de iniciación se notificará la propuesta de rectificación para que las personas interesadas puedan formular alegaciones en el plazo de 15 días.

rectificado, sin que pueda la Administración, so pretexto de su potestad rectificatoria de oficio, encubrir una auténtica revisión [...]”.

²⁰¹ Cfr. DOMINGO ZABALLOS y COSTA CATELLÁ, 2010, pág. 771, se enumeran una serie de supuestos ejemplificativos. Así, dicen, el TS no ha considerado como error de hecho en: la aplicación o inaplicación de bonificaciones u otros beneficios fiscales, la errónea aplicación de los tipos de gravamen, la cabida de la finca segregada, la aplicación de un porcentaje inferior en el cálculo del Impuesto de Sucesiones, la base establecida en un acta de inspección, el error del sujeto pasivo al darse de alta de IAE, el error en la comprobación de valores, la indebida calificación urbanística de un terreno, la valoración dada a las existencias finales en una dependencia de recaudación, o el error en la naturaleza jurídica del negocio o contrato. Por el contrario, sí ha apreciado el TS error de hecho en: la designación del órgano competente para conocer de una reclamación, la consignación de ingresos en el Impuesto sobre Sociedades en una casilla diferente a la procedente, la extensión superficial de una finca cuando la superficie no se discute y se está simplemente suscitando una controversia sobre la interpretación de la norma aplicable, la contradicción entre lo declarado en el cuerpo de una resolución y su parte dispositiva, la equivocación sufrida en la notificación del valor catastral, concretamente en el primer dígito del valor del inmueble en razón de que excedía de la capacidad del ordenador o por no recogerse en el programa informático.

²⁰² Por tanto, deberá iniciarse dentro de los plazos establecidos por los artículos 66 de la LGT (para deudas, devoluciones y reembolsos tributarios) y 190 de la LGT (para sanciones tributarias).

²⁰³ En virtud de la competencia residual delegable del artículo 21.1.k) y 3. de la LRBRL. Sin perjuicio, entendemos, de la rectificación de los actos cuya emanación esté atribuida a la tesorería en virtud del artículo 5.2.d) del RFALHN, y es que “Cuando la rectificación se realice en beneficio de los interesados, se podrá notificar directamente la resolución del procedimiento” (artículo 13.1 segundo párrafo del RGRVA).

Si la rectificación se realiza en beneficio de las personas interesadas, se podrá notificar directamente la resolución del procedimiento. En este supuesto será competente para iniciar el procedimiento el mismo órgano que hubiera dictado el acto o resolución que se rectifica.

b) Procedimiento iniciado a instancia de persona interesada

El inicio del procedimiento a instancia de persona interesada se configura como una acción de rectificación, por lo que la Administración tributaria está obligada a tramitar y resolver el procedimiento iniciado. Pueden instar la rectificación todos los interesados, es decir, los obligados tributarios, los sujetos infractores y todos aquellos cuyo intereses legítimos individuales o colectivos resulten afectados.

Cuando el procedimiento se haya iniciado a instancia de persona interesada, la Administración puede resolver directamente lo que proceda cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos, alegaciones o pruebas que los presentados por la persona interesada.

En caso contrario, deberá notificar la propuesta de resolución para que la persona interesada pueda alegar lo que convenga a su derecho en el plazo de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta.

c) Suspensión de la ejecución del acto o resolución

Se podrá suspender la ejecución de los actos administrativos sin necesidad de aportar garantía cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

d) Resolución

Es competente para resolver el procedimiento el mismo órgano que hubiera dictado el acto o resolución objeto de rectificación.

La resolución debe corregir el error en la cuantía o en cualquier otro elemento del acto o resolución que se rectifica.

El plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento. El transcurso del plazo anterior sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento iniciado de oficio (sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento posteriormente) o la desestimación por silencio administrativo de la solicitud si el procedimiento se ha iniciado a instancia del interesado.

Las resoluciones de este procedimiento no agotan la vía administrativa. En municipios de régimen común su impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa exige con carácter preceptivo la interposición del recurso de reposición regulado en el artículo 14.2 del TRLRHL.²⁰⁴

²⁰⁴ En municipios de gran población, cabrá interponer reclamación económico-administrativa si bien, con carácter previo, podrá interponerse potestativamente recurso de reposición.

4.6. Devolución de ingresos indebidos

4.6.1. Concepto y normativa

El quinto y último de los procedimientos especiales de revisión en vía administrativa que regula la LGT es el denominado “devolución de ingresos indebidos”. A él dedica su artículo 221. En este aspecto la LGT ha sido desarrollada por el RGRVA (artículos 14 a 20 y 66 a 71) y por el RGAT (artículos 126 a 129 y 131 y 132).

Por remisión expresa del artículo 14.1 del TRLRHL, la devolución de ingresos indebidos en el ámbito tributario local se ajustará al artículo 32 de la LGT. Por tanto, la Administración tributaria local devolverá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores, o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de la LGT, los reglamentos que la desarrollan y la correspondiente Ordenanza Fiscal (artículo 7 y disposición adicional cuarta de la LGT, además de la disposición adicional primera del RGRVA).

En opinión de un importante sector de la doctrina, el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos no se configura como un verdadero procedimiento de revisión, sino como el medio de ejecución de los supuestos en los que resulte un derecho de los obligados tributarios a obtener la devolución de los ingresos tributarios realizados de forma indebida.²⁰⁵ Compartimos esta opinión. Así es en cuanto al ejercicio del derecho a obtener la devolución de un ingreso reconocido como indebido en un procedimiento de aplicación de los tributos, en un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, en un procedimiento de impugnación administrativa o en un procedimiento contencioso-administrativo. Y también en cuanto al ejercicio del derecho para el reconocimiento de que ha existido duplicidad, exceso o prescripción en el pago de un tributo, supuestos que no traen su causa de un acto administrativo previo.

No parece, sin embargo, que, en la práctica, a la vista de los recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo,²⁰⁶ pueda mantenerse la misma opinión cuando se trata de la devolución de ingresos indebidos derivados de actos administrativos firmes. Y es que, según ha declarado el Alto Tribunal, el procedimiento principal a tramitar en estos supuestos es el de devolución de ingresos indebidos, sin perjuicio de aplicar de forma instrumental las normas sustantivas de los procedimientos especiales de declaración de

²⁰⁵ Cfr. C. CHECA GONZÁLEZ, 2004, pág. 864.

²⁰⁶ Vid. la STS de 9 de febrero de 2022 (dictada en el recurso de casación núm. 126/2019). En el punto 7 del FD 2 de dicha sentencia puede leerse: “7. [...] Cuando se pretende la devolución de ingresos indebidos, la revocación legalmente, art. 221.3, posee carácter instrumental. La propia ley, art. 221.1, prevé expresamente que el procedimiento se iniciará de oficio o a instancia del interesado; se le reconoce el derecho a los interesados para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, estableciéndose legalmente el cauce previo de la revocación, u otros de los dispuestos en el art. 221.3. La Administración tiene la obligación de iniciar, tramitar y resolver, por ser un deber impuesto legalmente, no le corresponde una potestad exclusiva y excluyente de iniciar la revocación promovida por el interesado, so pena de frustrar ilegítimamente los derechos de quien efectuó, o pudo efectuar, un ingreso indebido, bastaría que la Administración se negara, en el seno de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, a iniciar la revocación para impedir siquiera dilucidar si existe o no derecho a la devolución de lo ingresado indebidamente, y con ello el legítimo acceso al control judicial con vulneración del principio constitucional de tutela judicial efectiva [...]”. En el mismo sentido se ha pronunciado la STS de 14 de febrero de 2022, dictada en el recurso de casación núm. 442/2019.

nulidad de pleno derecho, revocación, rectificación de errores o del recurso extraordinario de revisión en atención a las causas de invalidez del acto de que deriva el ingreso indebido.

4.6.2. Fundamento y naturaleza

En palabras de ARAGONÉS BELTRÁN, la devolución de ingresos indebidos deriva del principio general consagrado en el artículo 1985 del Código civil, según el cual “*Cuando se recibe alguna cosa que no había derecho a cobrar, y que por error ha sido indebidamente entregada, surge la obligación de restituirla*”.²⁰⁷

Con la devolución de un ingreso tributario realizado de forma indebida se trata de evitar el enriquecimiento sin causa de la Administración, o, dicho de otro modo, se trata de garantizar el equilibrio de las obligaciones y deberes entre ambas partes en la relación jurídica tributaria.²⁰⁸ En suma, la materialización del principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la CE según el cual todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica con arreglo a la ley.²⁰⁹

El capítulo 1 del título II de la LGT contiene las disposiciones generales de los tributos, entre ellas, las relativas a las obligaciones y deberes de la Administración tributaria (sección 3ª) y a los derechos y garantías de los obligados tributarios (sección 4ª).²¹⁰

Pues bien, la LGT identifica como obligaciones de contenido económico de la Administración tributaria la de realizar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, la devolución de ingresos indebidos, reembolsar los costes de las garantías y satisfacer intereses de demora.²¹¹

Y, de forma correlativa, reconoce como derechos de los obligados tributarios el derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones

²⁰⁷ Cfr. E. ARAGONÉS BELTRÁN, 2005, pág.132.

²⁰⁸ Vid. la definición de obligación jurídica tributaria que contiene el artículo 17 de la LGT cuando establece que “1. Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos. 2. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento [...]”.

²⁰⁹ Dispone el artículo 31 de la CE que “1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. [...]3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”.

²¹⁰ La LGT obliga a todas las administraciones tributarias. El artículo 1 de esta norma delimita así su objeto y ámbito de aplicación: “1. Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1.ª, 8.ª, 14.ª y 18.ª de la Constitución. Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco [...]”.

²¹¹ El artículo 30 de la LGT establece cuáles son las obligaciones y deberes de la Administración tributaria: “1. La Administración tributaria está sujeta al cumplimiento de las obligaciones de contenido económico establecidas en esta ley. Tienen esta naturaleza la obligación de realizar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, la de devolución de ingresos indebidos, la de reembolso de los costes de las garantías y la de satisfacer intereses de demora. 2. La Administración tributaria está sujeta, además, a los deberes establecidos en esta ley en relación con el desarrollo de los procedimientos tributarios y en el resto del ordenamiento jurídico”.

de ingresos indebidos que procedan, con abono del interés de demora previsto en el artículo 26 de la LGT sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto, y el derecho a ser reembolsado del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, si dicho acto o deuda es declarado total o parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, con abono del interés legal sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto, así como a la reducción proporcional de la garantía aportada en los supuestos de estimación parcial del recurso o de la reclamación interpuesta (artículo 34.1. b) y c) de la LGT).

Nótese la diferente naturaleza entre sí de las cantidades a pagar por la Administración tributaria que mencionan las letras b) y c) del artículo 34.1 de la LGT.

En las devoluciones derivadas de la normativa del tributo y en la devolución de ingresos indebidos ha existido un ingreso previo en la Administración tributaria (deudas o sanciones tributarias, ya sean debidas o indebidas)²¹² que esta devuelve.

Por el contrario, no ha existido ingreso previo en la Administración tributaria de esas cantidades cuando se trata del reembolso del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, si dicho acto o deuda es declarado total o parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme.

Y es importante retener esta diferenciación porque cuando analizamos la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos tributarios previamente realizados (ya sean debidos o indebidos) y la prescripción del derecho a solicitar el reembolso del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, aunque tales derechos son enunciados de forma conjunta por el artículo 66 de la LGT²¹³ al establecer el plazo de prescripción de cuatro años y por el artículo 68 de la LGT²¹⁴ al regular la interrupción del plazo de prescripción, son diferenciados entre sí por el artículo 67 de la propia norma cuando señala el *dies a quo* del plazo de prescripción.

²¹² Se ha de significar que las sanciones tributarias no integran la deuda tributaria. *Vid.* en este sentido el artículo 58 de la LGT cuando establece que “1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta. 2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por: a) El interés de demora. b) Los recargos por declaración extemporánea. c) Los recargos del período ejecutivo. d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos. 3. Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley”.

²¹³ *Vid.* el artículo 66 de la LGT, que establece así el plazo de prescripción tributaria: “Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas. c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías. d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías”.

²¹⁴ De acuerdo con el artículo 68.3 de la LGT: “El plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo c) del artículo 66 de esta ley se interrumpe: a) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación. b) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase”.

Así, para solicitar devoluciones derivadas de la normativa del tributo, el cómputo del plazo de prescripción de este derecho se inicia el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución o, en defecto de plazo, el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse. Por otra parte, si se trata de solicitar la devolución de ingresos indebidos, el cómputo del plazo de prescripción de este derecho se inicia el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso o el siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo. Sin embargo, el cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar el reembolso de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda si dicho acto o deuda es declarado total o parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, se inicia el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado.

En todo caso, hay que tener en cuenta que tales criterios sobre el cómputo del plazo de prescripción deben interpretarse a la luz del principio de la *actio nata*. Así, cuando se realiza un ingreso originariamente debido pero que posteriormente ha devenido indebido a raíz de la nulidad de pleno derecho de la norma que los sustentaba, debe entenderse que el plazo de prescripción se inicia desde la declaración de nulidad de la norma.

En este marco, es importante delimitar la devolución de ingresos indebidos del instituto de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas que regula el artículo 32 de la LRJSP²¹⁵ para los supuestos de lesión derivada de una norma con rango de ley declarada inconstitucional o de daños ocasionados por la aplicación de una norma contraria al Derecho de la Unión Europea.

Cabe señalar que la declaración de responsabilidad patrimonial requiere la concurrencia de dos requisitos: que la aplicación de la ley haya ocasionado una lesión que el particular no tenga el deber jurídico de soportar y que el daño alegado sea efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas.

En estas condiciones, únicamente procederá indemnización²¹⁶ cuando el particular haya obtenido en cualquier instancia sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la

²¹⁵ La LRJSP dedica el capítulo IV del título preliminar a regular la “Responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas”. En particular, la sección 1ª (artículos 32 a 35).

²¹⁶ El artículo 34 de la LRJSP establece los criterios para la indemnización así: “[...] *En los casos de responsabilidad patrimonial a los que se refiere los apartados 4 y 5 del artículo 32, serán indemnizables los daños producidos en el plazo de los cinco años anteriores a la fecha de la publicación de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley o el carácter de norma contraria al Derecho de la Unión Europea, salvo que la sentencia disponga otra cosa. [...] 3. La cuantía de la indemnización se calculará con referencia al día en que la lesión efectivamente se produjo, sin perjuicio de su actualización a la fecha en que se ponga fin al procedimiento de responsabilidad con arreglo al Índice de Garantía de la Competitividad, fijado por el Instituto Nacional de Estadística, y de los intereses que procedan por demora en el pago de la indemnización fijada, los cuales se exigirán con arreglo a lo establecido en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, o, en su caso, a las normas presupuestarias de las Comunidades Autónomas [...]*”.

Por su parte, la jurisprudencia ha delimitado los criterios para la indemnización, entre otras, en STS de 20 de junio de 2019 (dictada en el recurso de casación núm. 3115/2015), diciendo que “el principio general en materia de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado es el de la *“restitutio in integrum”* o reparación integral del daño, lo que obliga no solo al abono de la cantidad indebidamente satisfecha a las arcas públicas sino también, en aras de ese principio de plena indemnidad, reconocido en la jurisprudencia de esta Sala (SSTS de 5 de febrero y 15 de julio de 2000, entre otras muchas) y en la propia Ley 30/1992 (art. 141.3) al abono de los intereses legales de la cantidad a devolver desde el día en que se efectuó la

actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que hubiera alegado la inconstitucionalidad o la infracción del Derecho de la Unión Europea, posteriormente declarada.

Establecido lo anterior, recordemos que el límite general para la revisión de los actos tributarios, y, por tanto, para la devolución de ingresos indebidos, lo determina el artículo 213 de la LGT diciendo *“Cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme, no serán revisables en ningún caso los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ni las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas”*.

Y este mismo límite lo encontramos cuando el TC declara la inconstitucionalidad y nulidad *ex origine* de una ley ya que *“Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad”* (artículo 40 de la LOTC).

Pues bien, es en estos supuestos, es decir, cuando no cabe instar o promover la devolución de ingresos indebidos por existir sobre los mismos un pronunciamiento judicial firme, cuando, concurriendo los requisitos establecidos por el artículo 32 de la LRJSP, se podrá acudir a la vía de la responsabilidad patrimonial.

4.6.3. Devolución derivada de la normativa del tributo y devolución de ingresos indebidos

La devolución de ingresos indebidos requiere como elemento inicial para su estudio establecer la delimitación conceptual de esta figura con la devolución derivada de la normativa del tributo.

Como hemos apuntado ya, la normativa vigente diferencia entre devolución derivada de la normativa del tributo (que regula el artículo 31 de la LGT) y devolución de ingresos indebidos (que regula el artículo 32 de la LGT).

La diferencia entre ambas instituciones ha sido descrita así por la doctrina:²¹⁷

a) Los ingresos debidos se devuelven por «excesivos» (artículo 31 de la LGT 2003). Derivan de la propia mecánica aplicativa de los tributos locales. Ejemplos: devoluciones derivadas de la baja en el Impuesto sobre Actividades Económicas como consecuencia del cese en el ejercicio de la actividad económica, por la parte de cuota correspondiente a los trimestres naturales restantes (artículo 89.2 del TRLHL); del prorrateo trimestral del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, por la baja definitiva del vehículo [²¹⁸] (artículo 96.3 del TRLHL); de las liquidaciones definitivas del Impuesto sobre

reclamación administrativa hasta la fecha de notificación de esta Sentencia, a partir de la cual se cuantificarán los intereses de acuerdo con lo establecido en el art. 106, apartados 2 y 3 de la Ley Jurisdiccional” (FJ 2).

²¹⁷ Cfr. F. ALONSO MURILLO, 2012, págs. 874 y 875.

²¹⁸ También se realizará el prorrateo trimestral del IVTM en el supuesto de baja temporal por sustracción o robo del vehículo.

Construcciones Instalaciones y Obras (artículo 103.1 del TRLHL) [²¹⁹]; o de la nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato que determinó el devengo del Impuesto sobre el Incremento en el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, declarada o reconocida judicial o administrativamente (artículo 109.2 del TRLHL)²²⁰. Devengarán intereses de demora tributarios sin necesidad de que el obligado lo solicite, cuando haya transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, seis meses, sin que la Administración tributaria hubiera ordenado el pago por causa que le sea imputable, calculados desde la finalización de ese plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución solicitada.

b) Los ingresos indebidos se devuelven por «ilegales» (artículo 32 de la LGT 2003). Devengarán intereses de demora tributarios, sin necesidad de que el obligado lo solicite, desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución, sin incluir en el cómputo las dilaciones imputables al interesado.

Son los ingresos indebidos los que constituyen el objeto del presente apartado del trabajo. Pero aún hemos de establecer una diferenciación adicional, la que existe entre el derecho a que un ingreso sea declarado indebido y el derecho a obtener la devolución del ingreso ya reconocido como indebido.

4.6.4. Derecho a solicitar y derecho a obtener la devolución de un ingreso indebido

La diferenciación entre estos dos derechos aparece reconocida por el artículo 66 de la LGT cuando regula la prescripción²²¹ y es reclamada por el Tribunal Supremo en sus sentencias.²²²

²¹⁹ Igual que las devoluciones de ingresos por desistimiento o caducidad de la licencia de obras.

²²⁰ Vid. el artículo 109 del TRLRHL cuando establece para el IIVTNU que “1. El impuesto se devenga: a) Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión. b) Cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión. 2. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente por resolución firme haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato determinante de la transmisión del terreno o de la constitución o transmisión del derecho real de goce sobre aquel, el sujeto pasivo tendrá derecho a la devolución del impuesto satisfecho, siempre que dicho acto o contrato no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de cinco años desde que la resolución quedó firme, entendiéndose que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deban efectuar las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1.295 del Código Civil. Aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo del impuesto, no habrá lugar a devolución alguna. 3. Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimará la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda. 4. En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuese suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla. Si la condición fuese resolutoria, se exigirá el impuesto desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según la regla del apartado anterior.”

²²¹ El artículo 66 de la LGT establece que: “Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: [...] c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías. d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías”.

²²² Vid. entre otras, en STS de 6 de marzo de 2020 (dictada en el recurso de casación núm. 5923/2018), cuando dice (FJ 4): “La sentencia recurrida no razona nada respecto a la firmeza de las liquidaciones, y

En este marco, consideramos muy descriptiva la forma en que ALONSO MURILLO caracteriza estos dos derechos diciendo que en la devolución de ingresos tributarios indebidos se diferencia entre la fase declarativa y la fase ejecutiva; esto es, primero se reconoce el derecho a la devolución y luego se procede a la devolución reconocida.²²³

4.6.5. Devolución de ingresos indebidos: disposiciones generales (artículos 221 de la LGT y 14 a 16 del RGRVA)

4.6.5.1. Reconocimiento de un ingreso como indebido (artículo 15 RGRVA).

La existencia de un ingreso indebido podrá reconocerse:

- a) En el procedimiento regulado en los artículos 17 a 19 del RGRVA cuando se trate de los supuestos del artículo 121.1 de la LGT, que analizamos más adelante.
- b) En un procedimiento especial de revisión (procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, procedimiento de revocación, procedimiento de rectificación de errores y, según SSTS de 9 y 14 de febrero de 2022, en un procedimiento de devolución de ingresos indebidos por los motivos propios de la revisión de actos nulos de pleno derecho, revocación, rectificación de errores o del recurso extraordinario de revisión).
- c) En virtud de la resolución de un recurso administrativo o reclamación económico-administrativa (en tributos de gestión compartida) o en virtud de una resolución judicial, todas ellas firmes. También en virtud de la resolución firme de un recurso extraordinario de revisión.
- d) En un procedimiento de aplicación de los tributos (de gestión, inspección o recaudación).
- e) En un procedimiento de rectificación de autoliquidación.
- f) Y por cualquier otro procedimiento establecido en la normativa tributaria.²²⁴

4.6.5.2. Legitimados para instar el procedimiento de devolución (artículo 14 RGRVA).

Tienen derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos:

- a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores, así como los sucesores de unos y otros.
- b) La persona o entidad que haya soportado retención o ingreso a cuenta. Si el ingreso a cuenta no hubiera sido repercutido, el obligado tributario que hubiera realizado su ingreso. En el ámbito local, los ingresos a cuenta del artículo 23 de la LGT son

confunde el derecho a la devolución de ingresos indebidos con el derecho a instar que un ingreso previamente realizado sea declarado como indebido, cuando es así que este segundo derecho, tratándose de liquidaciones, exige que se ejercite dentro de los plazos preclusivos del recurso o de la reclamación establecidos por la Ley (en virtud del principio de seguridad jurídica del art. 9 de la CE), puesto que, en otro caso, resultaría que no existirían unos plazos preclusivos, o que serían superfluos o inútiles, con lo que aquellos contribuyentes o sujetos pasivos que presentaran en tiempo y forma sus recursos o reclamaciones estarían actuando con una diligencia gratuita e innecesaria, ya que, en vez del plazo establecido para recurrir, podrían utilizar los cuatro años del art. 66.d) de la LGT; plazo que procede respecto de ingresos que ya han sido declarados indebidos, o en casos especiales, como el de las autoliquidaciones, en los que no ha existido un acto administrativo previo. [...]”.

²²³ Cfr. F. ALONSO MURILLO, 2012, págs. 875 y 876.

²²⁴ Por ejemplo, cuando así resulte de la resolución de un procedimiento amistoso en aplicación de un convenio internacional para evitar la doble imposición (supuesto previsto en el artículo 131.3 del RGAT).

característicos tanto del ICIO²²⁵ como de las contribuciones especiales.²²⁶ No obstante, excepto para los supuestos subsumibles en el artículo 221.1 de la LGT (duplicidad, exceso o prescripción en el pago) las devoluciones que fueran procedentes derivarían de la normativa del tributo.²²⁷ No se trataría, por tanto, de ingresos indebidos.

c) Cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión (como ocurre en el ámbito local con la previsión del párrafo segundo del artículo 63.2 del TRLRHL, que obliga a las Administraciones Públicas a repercutir las cuotas de IBI en quienes no siendo sujetos pasivos del impuesto hagan uso mediante contraprestación de sus bienes demaniales o patrimoniales),²²⁸ podrán solicitar la

²²⁵ Vid. el artículo 103.1 del TRLRHL: “Cuando se conceda la licencia preceptiva o se presente la declaración responsable o la comunicación previa o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún aquella o presentado éstas, se inicie la construcción, instalación u obra, se practicará una liquidación provisional a cuenta, determinándose la base imponible: a) En función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo. b) Cuando la ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que ésta establezca al efecto. // Una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta su coste real y efectivo, el ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda”.

²²⁶ Vid. el artículo 33 del TRLRHL: “1. Las contribuciones especiales se devengan en el momento en que las obras se hayan ejecutado o el servicio haya comenzado a prestarse. Si las obras fueran fraccionables, el devengo se producirá para cada uno de los sujetos pasivos desde que se hayan ejecutado las correspondientes a cada tramo o fracción de la obra. 2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, una vez aprobado el acuerdo concreto de imposición y ordenación, la entidad local podrá exigir por anticipado el pago de las contribuciones especiales en función del importe del coste previsto para el año siguiente. No podrá exigirse el anticipo de una nueva anualidad sin que hayan sido ejecutadas las obras para las cuales se exigió el correspondiente anticipo. [...] 4. Una vez finalizada la realización total o parcial de las obras, o iniciada la prestación del servicio, se procederá a señalar los sujetos pasivos, la base y las cuotas individualizadas definitivas, girando las liquidaciones que procedan y compensando como entrega a cuenta los pagos anticipados que se hubieran efectuado. [...] 5. Si los pagos anticipados hubieran sido efectuados por personas que no tienen la condición de sujetos pasivos en la fecha del devengo del tributo o bien excedieran de la cuota individual definitiva que les corresponda, el ayuntamiento practicará de oficio la pertinente devolución”.

²²⁷ Vid. en este sentido el Dictamen 4/2016, de 7 de enero, de la Comissió Jurídica Assessora.

²²⁸ Vid. el artículo 63 del TRLRHL, que contiene las disposiciones relativas al sujeto pasivo en el IBI: “1. Son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las personas naturales y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto. En el caso de bienes inmuebles de características especiales, cuando la condición de contribuyente recaiga en uno o en varios concesionarios, cada uno de ellos lo será por su cuota, que se determinará en razón a la parte del valor catastral que corresponda a la superficie concedida y a la construcción directamente vinculada a cada concesión. Sin perjuicio del deber de los concesionarios de formalizar las declaraciones a que se refiere el artículo 76 de esta Ley, el ente u organismo público al que se halle afectado o adscrito el inmueble o aquel a cuyo cargo se encuentre su administración y gestión, estará obligado a suministrar anualmente al Ministerio de Economía y Hacienda la información relativa a dichas concesiones en los términos y demás condiciones que se determinen por orden. Para esa misma clase de inmuebles, cuando el propietario tenga la condición de contribuyente en razón de la superficie no afectada por las concesiones, actuará como sustituto del mismo el ente u organismo público al que se refiere el párrafo anterior, el cual no podrá repercutir en el contribuyente el importe de la deuda tributaria satisfecha. 2. Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación sin perjuicio de la facultad del sujeto pasivo de repercutir la carga tributaria soportada conforme a las normas de derecho común. Las Administraciones Públicas y los entes u organismos a que se refiere el apartado anterior repercutirán la parte de la cuota líquida del impuesto que corresponda en quienes, no reuniendo la condición de sujetos pasivos, hagan uso mediante contraprestación de sus bienes demaniales o patrimoniales, los cuales estarán obligados a soportar la repercusión. A tal efecto la cuota repercutible se determinará en razón a la parte del valor catastral que corresponda a la superficie utilizada y a la construcción directamente vinculada a cada

devolución del ingreso indebido los obligados tributarios y sus sucesores y la persona o entidad que haya soportado la repercusión.

Si el derecho a la devolución corresponde a los sucesores, se atenderá a la normativa específica para determinar los legitimados para solicitar la devolución.

4.6.5.3. Beneficiarios del derecho a la devolución (artículo 14 RGRVA).

Tienen derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos:

- a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indebido, excepto cuando corresponda a quienes hayan soportado retención, ingreso a cuenta o repercusión del ingreso, así como los sucesores de unos y otros.
- b) La persona o entidad que haya soportado retención o ingreso a cuenta de forma indebida.
- c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión de tributos que deban ser legalmente repercutidos, únicamente cuando concurran los siguientes requisitos: repercusión de las cuotas en factura cuando así resulte de la normativa reguladora del tributo, ingreso de las cuotas indebidamente repercutidas, no devolución previa de las cuotas que se solicitan, y no existencia de derecho de deducción en favor de quien haya soportado la repercusión de cuotas indebidas.

En todo caso, con independencia de quien haya formulado la solicitud de devolución, esta se efectuará a quien hubiera realizado el ingreso. Cuando el derecho a la devolución corresponda a los sucesores, se atenderá a la normativa específica para determinar los beneficiarios y la cuantía que a cada uno corresponda.

4.6.5.4. Contenido del derecho a la devolución de ingresos indebidos (artículo 16 RGRVA)

La cantidad a devolver como consecuencia de un ingreso indebido estará constituida por la suma de las siguientes cantidades:

- a) El importe de la deuda o sanción tributaria indebidamente ingresado.
- b) Las costas satisfechas cuando el ingreso indebido de la deuda o sanción tributaria se hubiera realizado durante el procedimiento de apremio.
- c) Y el interés de demora vigente a lo largo del período en que resulte exigible, sobre las cantidades indebidamente ingresadas, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, de acuerdo con el artículo 32.2 de la LGT.

4.6.6. Reconocimiento como indebidos de ingresos realizados sin causa en un acto administrativo previo (artículos 221.1 de la LGT y 17 a 19 del RGRVA)

4.6.6.1. Los supuestos de ingresos indebidos previstos por el artículo 221.1 de la LGT

La LGT (artículo 221.1) considera que se ha realizado un ingreso de forma indebida en los siguientes supuestos:

arrendatario o cesionario del derecho de uso. Lo dispuesto en este párrafo no será de aplicación en el supuesto de alquiler de inmueble de uso residencial con renta limitada por una norma jurídica”.

- a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas o sanciones tributarias.
- b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.
- c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias prescritas.²²⁹
- d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

Como afirma la doctrina,²³⁰ afirmación a la que nos adherimos, se trata de supuestos en que el ingreso tributario deriva sin que ningún acto administrativo previo hubiese legitimado o amparado el ingreso, pues de mediar el acto habría que acudir al correspondiente procedimiento de revisión.

Ahora bien, a pesar de no traer su causa de un acto administrativo previo, no puede encontrar respaldo en la cláusula abierta de la letra d) del apartado 1 del artículo 221 LGT el reconocimiento como indebido de un ingreso realizado mediante autoliquidación (diferente de los supuestos de duplicidad, exceso o prescripción en el pago), ya que el propio artículo 221 de la LGT en su apartado 4 remite para este supuesto al procedimiento de rectificación previsto por el artículo 120.3 de esa Ley.

Por otra parte, si bien hay autores que han considerado subsumible en el apartado d) del párrafo 1 del artículo 221 de la LGT el supuesto de devolución contemplado en el párrafo tercero del apartado 1 del artículo 224 de la LGT cuando, al regular la suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición, establece que “*Si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos*” (supuesto previsto para el IAE y el IBI),²³¹ en coherencia con nuestra postura hemos de discrepar de esa opinión, ya que el ingreso indebido en este caso será consecuencia de una liquidación o de un recibo, en definitiva, traerá su causa de un acto tributario previo.

²²⁹ Si bien, de acuerdo con el artículo 221.1 de la LGT, en ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de la LGT: “*La Administración Tributaria no pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente ni remitirá el expediente al Ministerio Fiscal salvo que conste que el obligado tributario no ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que se le hubiera notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de la deuda tributaria objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. La deuda tributaria se entiende integrada por los elementos a los que se refiere el artículo 58 de esta Ley, debiendo proceder el obligado tributario a la autoliquidación e ingreso simultáneo tanto de la cuota como de los intereses de demora y de los recargos legalmente devengados a la fecha del ingreso. No obstante, cuando los tributos regularizados voluntariamente no se exijan por el procedimiento de autoliquidación, el obligado tributario deberá presentar la declaración correspondiente, procediendo al ingreso de la totalidad de la deuda tributaria liquidada por la Administración en el plazo para el pago establecido en la normativa tributaria. Lo dispuesto en este artículo resultará también de aplicación cuando la regularización se hubiese producido una vez prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria [...]”.*

²³⁰ Vid. por todos M. DOMINGO ZABALLOS y E. COSTA CASTELLÁ, 2010, pág. 778.

²³¹ Cfr. A.M. D’OCON ESPEJO, F.J. GARCIA VERA y P.M. HERRERA MOLINA, 2012, págs. 883 y 884.

4.6.6.2. Procedimiento para el reconocimiento de un ingreso como indebido en los supuestos del artículo 121.1 de la LGT

Para la declaración como indebidos de los ingresos que enumera de forma abierta el artículo 221.1 de la LGT, las personas interesadas habrán de seguir el procedimiento regulado en los artículos 17 a 19 del RGRVA.

a) Iniciación

El procedimiento podrá iniciarse de oficio o a instancia de las personas interesadas en el plazo de prescripción establecido por el artículo 66.c) de la LGT, es decir, en el plazo de cuatro años desde que se realizó el ingreso.

Cuando se inicie a instancia del interesado, la solicitud deberá dirigirse al órgano competente para resolver, que será aquel que determine el Reglamento Orgánico o la Ordenanza fiscal correspondiente²³², y a ella se adjuntarán los documentos que acrediten el derecho a la devolución y cuantos elementos de prueba se consideren oportunos a tal efecto. Habrá de incluir, además, una declaración expresa del medio elegido por el que haya de realizarse la devolución, y, en su caso, la solicitud de compensación en los términos previstos en el RGR.

Cuando el procedimiento se inicie de oficio, se notificará al interesado el acuerdo de iniciación. Si los datos en poder de la Administración tributaria son suficientes para formular la propuesta de resolución, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta.

b) Tramitación

En la tramitación del expediente se comprobarán las circunstancias que, en su caso, determinen el derecho a la devolución, la realidad del ingreso y su no devolución posterior, así como la titularidad del derecho y la cuantía de la devolución, pudiendo solicitarse los informes que se consideren necesarios. A nivel orgánico, por la naturaleza de las actuaciones a realizar, entendemos que en el ámbito local esta comprobación ha de ser realizada, si las hubiera, por las unidades administrativas encargadas de la recaudación tributaria.

Con carácter previo a la resolución, la Administración tributaria deberá notificar al obligado tributario la propuesta de resolución para que en un plazo de 10 días desde el siguiente al de la notificación presente las alegaciones y los documentos y justificantes que estime necesarios, si bien, podrá prescindirse de dicho trámite cuando no se tengan en cuenta otros hechos o alegaciones que las realizadas por el obligado tributario o cuando la cuantía propuesta a devolver sea igual a la solicitada, excluidos los intereses de demora.

c) Resolución y recursos

²³² La disposición adicional primera del RGRVA remite a la normativa específica la determinación en las entidades locales de los órganos competentes en los procedimientos que regula. En municipios de régimen común la competencia está atribuida de forma residual al alcalde o alcaldesa, siendo susceptible de delegación [artículo 21.1.k) y 3. de la LRBRL].

En municipios de régimen común, la resolución del procedimiento corresponde al alcalde o alcaldesa o al órgano en quien delegue. La resolución será motivada y en ella, si procede, se acordará el derecho a la devolución, se determinará el titular del derecho y el importe de la devolución.

En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el interesado podrá entender desestimada su solicitud por silencio administrativo transcurrido el plazo máximo de seis meses sin haberle sido notificada resolución expresa. Igual efecto tendrá la falta de notificación de resolución expresa cuando el procedimiento se hubiera iniciado de oficio [artículo 25.1.a) de la LPAC en relación con el artículo 7.2 de la LGT y la disposición adicional primera de la LPAC].

Contra la resolución del procedimiento (expresa o presunta) las personas interesadas podrán interponer el recurso de reposición local del artículo 14.2 del TRLRHL.

4.6.7. Reconocimiento como indebidos de ingresos realizados como consecuencia de actos tributarios firmes (artículo 221.3 de la LGT)

4.6.7.1. Situación general

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, únicamente podrá solicitarse su devolución instando o promoviendo la revisión del acto mediante:

- a) El procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho regulado en el artículo 217 de la LGT, en cualquier momento.
- b) El procedimiento especial de revocación regulado en el artículo 219 de la LGT, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción.
- c) El procedimiento especial de rectificación de errores regulado en el artículo 220 de la LGT, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción.
- d) El recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de la LGT, en el plazo de tres meses a contar desde el conocimiento de los documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido, o desde que quedó firme la sentencia judicial que haya declarado falsos documentos o testimonios que hayan influido esencialmente al dictar un acto o resolución, o desde que quedó firme la sentencia judicial que haya declarado que el acto o la resolución fue dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible.

Tanto para el procedimiento especial de revocación como para el procedimiento especial de rectificación de errores, la LGT condiciona la revisión de los actos tributarios al transcurso del plazo de prescripción, esto es, el plazo de cuatro años establecido en el artículo 66.c) de la LGT para solicitar “*las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías*”.

Tratándose del procedimiento especial de rectificación de errores del artículo 220 de la LGT, el *dies a quo* del plazo de prescripción será, de acuerdo con el artículo 67.1 de la LGT, “*el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido [...]*”.

La misma regla habrá de seguirse, en general, para determinar el *dies a quo* del plazo de prescripción a efectos de iniciar el procedimiento especial de revocación del artículo 219 de la LGT ante un acto tributario firme. Y decimos en general porque entendemos que la LGT no ha determinado el *dies a quo* del plazo de prescripción para revisar un acto tributario firme cuando el TC hubiera declarado inconstitucional y nula la norma que le sirvió de cobertura de forma inmediata (deuda tributaria) o de forma mediata (sanción tributaria). Habríamos, por tanto, de acudir como supletorio al derecho común,²³³ en particular, a la teoría de la *actio nata*, para afirmar, con el artículo 1969 del Código civil,²³⁴ que el *dies a quo* del plazo de prescripción para solicitar el reconocimiento como indebido del ingreso realizado es el siguiente a aquel en que el pronunciamiento del TC surta efectos generales, es decir, el día siguiente a aquel en que la sentencia del TC sea publicada,²³⁵ si bien cabe especificar que cuando esta guarde silencio sobre los efectos temporales de su declaración de inconstitucionalidad, corresponderá a los órganos jurisdiccionales concretarlos, de tal manera que será la publicación de la sentencia dictada por el órgano jurisdiccional la que abra el plazo de prescripción para la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de actos firmes objeto de revisión a raíz de la declaración de inconstitucionalidad con efectos *ex tunc* de la norma legal de cobertura.²³⁶

Y esta sería también, en un plano teórico, la situación para el caso de que sea anulada una disposición reglamentaria, por ejemplo, una ordenanza fiscal. Y decimos en un plano teórico porque para el caso de las disposiciones reglamentarias anuladas por sentencia firme, el artículo 73 de la LRJCA ha dispuesto que “*Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente*”. Es decir, el legislador impone que tratándose de disposiciones reglamentarias o generales, su declaración de nulidad tendrá meros efectos *ex nunc* (prospectivos), impidiendo, así, la

²³³ El artículo 7.2 de la LGT al determinar las fuentes del ordenamiento tributario prevé la aplicación supletoria de “las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común”.

²³⁴ Establece el artículo 1.969 del Código Civil que “*El tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse*”.

²³⁵ En relación con este aspecto, la CE ha establecido que “[l]as sentencias del Tribunal Constitucional se publicarán en el boletín oficial del Estado con los votos particulares, si los hubiere. Tienen el valor de cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación y no cabe recurso alguno contra ellas. Las que declaren la inconstitucionalidad de una ley o de una norma con fuerza de ley y todas las que no se limiten a la estimación subjetiva de un derecho, tienen plenos efectos frente a todos” [artículo 164.1.a]. En desarrollo de este mandato constitucional, la LOTC ha establecido que “[c]uando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia” (artículo 39. Uno). También que “[l]as sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado»” (artículo 38. Uno). Y, por último, que “[l]as sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad” (artículo 40.Uno).

²³⁶ Cfr. J. PAGÈS i GALTÉS, 2020.a, págs. 212 a 215.

revisión de los actos tributarios firmes cuando sea anulada su norma de cobertura, e impidiendo, por tanto, el reconocimiento como indebido del ingreso realizado que trae su causa de un acto tributario firme, salvo que se trate de excluir o reducir sanciones.

4.6.7.2. Obligaciones tributarias conexas

La normativa tributaria, al regular la institución de la prescripción, define las obligaciones tributarias conexas como aquellas en las que algunos de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto (artículo 66.9 de la LGT).

En el ámbito de los tributos locales esta relación de conexión se produce entre el IBI y el IIVTNU, ya que cuando se transmita un terreno la base imponible del IIVTNU se determinará en función del valor de ese terreno a efectos del IBI en el momento de la transmisión.²³⁷

Pero esta conexión se produce de manera especial entre la gestión catastral (de competencia estatal) y la gestión tributaria del IBI (de competencia municipal), y entre la gestión e inspección censal (de competencia estatal) y la gestión e inspección tributarias del IAE (de competencia municipal), es decir, en los impuestos municipales de gestión compartida entre dos administraciones territoriales para los que, por causa de la dualidad en la titularidad de competencias, existe un régimen de impugnación administrativa diferenciado, a saber, reclamación económico-administrativa para las competencias estatales previo recurso de reposición estatal potestativo o previo recurso de reposición local preceptivo si el acto se hubiera dictado en virtud de delegación de la competencia en favor del municipio, y recurso de reposición local para las competencias municipales.

En este marco de revisión dual, el legislador ha querido, a efectos del recurso de reposición (pero extrapolable a la reclamación económico-administrativa en una interpretación sistemática de los artículos 224.1, 225.3 y 239.7 de la LGT), según establece el artículo 224.1 de la LGT en su párrafo tercero que *“Si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos”*.

Es decir, la LGT, en coherencia con la no suspensión de la ejecución del acto tributario con ocasión de la impugnación del acto censal, reconoce, a la vez, el derecho a la

²³⁷ Dispone el artículo 107 del TRLRHL que *“1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de veinte años, y se determinará, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5 de este artículo, multiplicando el valor del terreno en el momento del devengo calculado conforme a lo establecido en sus apartados 2 y 3, por el coeficiente que corresponda al periodo de generación conforme a lo previsto en su apartado 4.// 2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas: a) En las transmisiones de terrenos, el valor de estos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. [...]”*.

devolución del ingreso indebido realizado que resulte de la modificación o anulación del acto censal, en su caso.²³⁸

Por eso, el RGRVA, al regular la ejecución de las resoluciones administrativas, establece en el párrafo segundo del apartado 2 del artículo 66 que “*De oficio o a instancia de parte, la Administración en el plazo de un mes, procederá a regularizar la obligación conexas correspondiente al mismo obligado tributario vinculada con la resolución objeto del recurso o reclamación de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 225.3 y 239.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*”.²³⁹

Por tanto, en el plazo de un mes la administración debe regularizar la obligación tributaria conexas, sin que a esta regularización pueda oponerse la firmeza de la liquidación del tributo conexas al acto censal, considerando el efecto interruptivo que la impugnación del acto censal proyecta sobre el derecho a solicitar la devolución de los ingresos indebidos del artículo 66.c) de la LGT.²⁴⁰

En este sentido, establece el artículo 68.9 de la LGT que “[l]a interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta Ley relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) y c) del citado artículo relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en éstas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración Tributaria o por los obligados tributarios, de

²³⁸ En este sentido, el Dictamen 189/2020, de 23 de julio, de la *Comissió Jurídica Assessora*, señala en su FD VI.6, lo siguiente: “Resulta relevante especificar que, según reiterada jurisprudencia, se da el derecho a la devolución de ingresos indebidos en aquellos supuestos en que se haya anulado el valor catastral objeto de impugnación. Así la Sentencia núm. 664/2020, de 3 de junio, de la Sala Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Supremo (núm. recurso 2607/2018), recaída en casación establece en el fundamento jurídico tercero la doctrina siguiente: «a) El hecho de que el valor catastral resultante de un procedimiento de subsanación de deficiencias (del artículo 18 TRLCI) proyecte sus efectos hacia el futuro en el ámbito puramente catastral no significa que quepa admitir la licitud de una deuda tributaria basada en un valor luego declarado erróneo por la Administración. b) Que el procedimiento de devolución de ingresos indebidos (art. 221 LGT) es idóneo como instrumento jurídico para recuperar el exceso de lo satisfecho por tales impuestos aquí concernidos –IBI e IIVTNU– cuando, por resolución administrativa posterior a su autoliquidación, el valor catastral sobre cuya base se abonaron resulta disconforme con el valor económico o la realidad física o jurídica de la finca. c) Que denegar la devolución de lo abonado en exceso, con el argumento de que los valores catastrales se rectifican sin efectos retroactivos, por aplicación del artículo 18 TRLCI, cuando se es consciente de que, como consecuencia del error fáctico de superficie –y, al reducirse ésta, de valor del inmueble– que ha sido rectificado se ha satisfecho una cuota superior a la debida, quebranta el principio de capacidad económica y, si consta –como aquí sucede–, un término de comparación válido, también el principio de igualdad, siempre que el error que se subsana ya existiera en los periodos a que se refieren los ingresos que se reputan indebidos»”.

²³⁹ El artículo 225 de la LGT, al regular la resolución del recurso de reposición, establece que: “3. *En ejecución de una resolución que estime total o parcialmente el recurso contra la liquidación de una obligación tributaria conexas a otra del mismo obligado tributario de acuerdo con el artículo 68.9 de esta Ley, se regularizará la obligación conexas distinta de la recurrida en la que la Administración hubiese aplicado los criterios o elementos en que se fundamentó la liquidación de la obligación tributaria objeto de la reclamación. Si de dicha regularización resultase la anulación de la liquidación de la obligación conexas distinta de la recurrida y la práctica de una nueva liquidación que se ajuste a lo resuelto en el recurso, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 26.5 de esta Ley*”. Equivalente es la redacción del apartado 7 del artículo 239 de la LGT, que regula la resolución en las reclamaciones económico-administrativas.

²⁴⁰ Cfr. A. SANMARTÍN RODRÍGUEZ, 2016, págs. 43 a 52, donde se profundiza sobre la problemática de la gestión compartida del IBI y su incidencia en la determinación de la base imponible del impuesto.

los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas”.

Si bien el artículo transcrito hace referencia exclusivamente a la letra a) del artículo 66 de la LGT, su análisis conjunto con el artículo 68.3 de esta norma cuando determina que la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos se interrumpe también por *“la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase”* permite fundamentar la afirmación anterior.

4.6.8. Reconocimiento como indebidos de ingresos realizados mediante autoliquidación (artículos 120.3 y 221.4 de la LGT y 126 a 129 del RGAT)

Tal y como establece el artículo 221.4 de la LGT, cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido podrá instar su rectificación de acuerdo con el artículo 120.3 de la LGT.²⁴¹

4.6.8.1. Plazo para solicitar el reconocimiento de un ingreso como indebido

El plazo para solicitar el reconocimiento como indebido de un ingreso realizado mediante autoliquidación es el de 4 años de prescripción previsto por el artículo 66.c) de la LGT para solicitar *“las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías”.*

Para determinar el *dies a quo* de este plazo habremos de diferenciar los supuestos de ingresos ya indebidos en origen, por ser contrarios a la normativa en vigor, de aquellos otros que siendo debidos en origen devienen indebidos, por ejemplo, por causa de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la ley que obligó a su realización.

Para el primer supuesto, esto es, ingresos ya indebidos en origen por no resultar conformes con las normas en vigor en aquel momento, la LGT (artículo 67.1) ha establecido que el *dies a quo* del plazo de prescripción sea *“el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo”.*

Para el segundo supuesto, faltando previsión legal a este respecto, entendemos que el *dies a quo* del plazo de prescripción para solicitar la rectificación de la autoliquidación a efectos del reconocimiento como indebido del ingreso realizado será el siguiente a aquel en que el pronunciamiento del tribunal de que se trate tenga efectos generales.²⁴²

²⁴¹ El artículo 120 de la LGT establece que: *“[...] 3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. [...] Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley”.*

²⁴² Salvo que, tratándose de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la norma de cobertura, el Tribunal Constitucional se pronuncie como lo ha hecho en su sentencia 182/2021, de 26 de octubre de 2021 (BOE núm. 282, de 25 de noviembre de 2021), donde dice: *“Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia*

Y esta sería también, en nuestra opinión, la situación para el caso de que sea anulada una disposición reglamentaria, por ejemplo, una ordenanza fiscal municipal, ya que la limitación de revisión (efectos *ex nunc* de la nulidad) que contiene el artículo 73 de la LRJCA para “*sentencias o actos administrativos firmes*” que la hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, no incluye las autoliquidaciones.²⁴³

Aparece, así, una cuestión francamente curiosa, como es que la declaración de nulidad de un reglamento difícilmente afectará a las liquidaciones tributarias dictadas a su amparo, pues, de no haberse impugnado en el perentorio plazo de un mes, habrán devenido firmes; mientras que esa misma declaración de nulidad del reglamento sí afectará a las autoliquidaciones presentadas.

A nuestro modo de ver, este distinto trato no se aviene con el principio de igualdad, pues la devolución de ingresos indebidos se hace depender de algo tan aleatorio para el interesado como es el régimen de gestión contemplado por la normativa.

4.6.8.2. Procedimiento para la rectificación de una autoliquidación

El procedimiento para solicitar la rectificación de una autoliquidación aparece regulado en los artículos 126 a 129 del RGAT.

a) Iniciación

La solicitud solo podrá realizarse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho para determinar la deuda tributaria mediante liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.

En todo caso, el obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos, que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que tramita el procedimiento.

Por otro lado, cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación

y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha [F.J. 6.b)]”.

²⁴³ De acuerdo con el artículo 73 de la LRJCA, “*Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente.*” En el mismo sentido se pronuncia el artículo 19.2 del TRLRHL, si bien, contempla la posibilidad de que los actos firmes no se mantengan por así prohibirlo la sentencia (“2. *Si por resolución judicial firme resultaren anulados o modificados los acuerdos locales o el texto de las ordenanzas fiscales, la entidad local vendrá obligada a adecuar a los términos de la sentencia todas las actuaciones que lleve a cabo con posterioridad a la fecha en que aquélla le sea notificada. Salvo que expresamente lo prohibiera la sentencia, se mantendrán los actos firmes o consentidos dictados al amparo de la ordenanza que posteriormente resulte anulada o modificada.*”).

únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario, es decir, cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional.

En la solicitud de rectificación y devolución deberán constar los datos que permitan identificar la autoliquidación que se pretende rectificar y el medio elegido por el que haya de realizarse la devolución. Deberán acompañarse la documentación en que se basa la solicitud y los justificantes del ingreso efectuado por el obligado tributario.

b) Tramitación

En la tramitación del expediente se comprobarán las circunstancias que determinan la procedencia de la rectificación.

Finalizadas las actuaciones se notificará al interesado la propuesta de resolución para que en el plazo de 15 días, contados a partir del siguiente al de la notificación de la propuesta, alegue lo que convenga a su derecho, salvo que la rectificación que se acuerde coincida con la solicitada por el interesado, en cuyo caso se notificará sin más trámite la liquidación que se practique.

c) Resolución

El procedimiento finalizará mediante resolución en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación. El acuerdo será motivado cuando sea denegatorio o cuando la rectificación acordada no coincida con la solicitada por el interesado.

En municipios de régimen común es competente para resolver el procedimiento el alcalde o alcaldesa o el órgano en quien delegue.²⁴⁴

Cuando se reconozca el derecho a obtener una devolución, se determinará el titular del derecho y el importe de la devolución, así como los intereses de demora que, en su caso, deban abonarse.

El plazo máximo para notificar la resolución del procedimiento es de seis meses, transcurrido el cual sin haberse realizado la notificación expresa del acuerdo adoptado, la solicitud podrá entenderse desestimada a efectos de la interposición del recurso de reposición local.

4.6.9. Obtención de la devolución de un ingreso reconocido como indebido (artículos 221.2 de la LGT, 20 del RGRVA y 131 y 132 del RGAT)

En virtud del artículo 221.2 de la LGT, cuando se hubiera reconocido el derecho a la devolución de ingresos indebidos, ya sea en el procedimiento del apartado 1 de ese artículo o en virtud de un acto administrativo o una resolución económico-administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución. En el mismo sentido se pronuncia el artículo 20 del RGRVA.

²⁴⁴ En virtud de la competencia residual del artículo 21.1.k) y 3. de la LRBRL.

El procedimiento para la ejecución de las devoluciones tributarias, también de ingresos indebidos, ha sido desarrollado por los artículos 131 y 132 del RGAT.

En municipios de régimen común, el alcalde o alcaldesa o el órgano en quien delegue²⁴⁵ procederá de oficio a ejecutar o cumplir las resoluciones de recursos o reclamaciones económico-administrativas o las resoluciones judiciales o el correspondiente acuerdo o resolución administrativa. A estos efectos, para que proceda a cuantificar y efectuar la devolución bastará copia compulsada del correspondiente acuerdo o resolución administrativa o el testimonio de la sentencia o resolución judicial.

Cuando el derecho a la devolución se transmita a los sucesores, se atenderá a la normativa específica que determine los titulares del derecho y la cuantía que a cada uno corresponda. En cualquier supuesto diferente de la sucesión, la transmisión del derecho a una devolución tributaria por actos o negocios entre particulares no surtirá efectos ante la Administración, conforme a lo dispuesto en el artículo 17.4 de la LGT.

El pago de la cantidad a devolver se realizará mediante transferencia bancaria o mediante cheque cruzado a la cuenta bancaria que el obligado tributario o su representante legal autorizado indiquen como de su titularidad en la solicitud correspondiente, sin que el obligado tributario pueda exigir responsabilidad alguna en el caso en que la devolución se envíe al número de cuenta bancaria por él designado.

Una vez reconocido el derecho a la devolución, podrá procederse a su compensación a petición del obligado o de oficio de acuerdo con el procedimiento y plazos establecidos en el RGR y su normativa de desarrollo. En este caso, sobre el importe de la devolución que sea objeto de compensación, el interés de demora a favor del obligado tributario se devengará hasta la fecha en que se produzca la extinción del crédito como consecuencia de la compensación.

CAPÍTULO 5. RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN

5.1. Concepto y naturaleza

El recurso extraordinario de revisión constituye uno de los medios de reacción contra los actos tributarios en vía administrativa (artículo 213 de la LGT).

Se trata de un recurso previsto para situaciones de injusticia notoria, descubiertas con posterioridad a la recurribilidad del acto por la vía de los recursos ordinarios, esto es, después de haber alcanzado firmeza.²⁴⁶

Dada su naturaleza excepcional y extraordinaria, no puede ser eficazmente interpuesto más que por alguno de los motivos taxativamente señalados en las leyes, los cuales son materia de interpretación estricta, estando vedada su aplicación analógica y extensiva a supuestos no contemplados por el legislador.²⁴⁷

²⁴⁵ En virtud de la competencia residual del artículo 21.1.k) y 3. de la LRBRL.

²⁴⁶ Cfr. J.M. TRAYTER JIMÉNEZ, 2017, pág. 442.

²⁴⁷ Así se pronuncia el TEAC, entre otras, en su resolución núm. 00/3745/2007, de 26 de enero de 2010.

El Tribunal Supremo ha destacado reiteradamente la naturaleza excepcional del recurso de revisión, así como sus consecuencias. De esta manera, recordando su propia jurisprudencia, en el fundamento jurídico segundo de la Sentencia de 14 de noviembre de 2011, dictada en el recurso de casación núm. 3645/2008, afirma que “[...] el recurso extraordinario de revisión previsto en el artículo 118 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, es un recurso excepcional que, aparte de una interpretación estricta de los motivos invocados -solo los enumerados en dicho precepto-, impide examinar cuestiones que debieron invocarse en la vía de los recursos ordinarios o en el jurisdiccional contra el acto que puso fin a la vía administrativa, pues lo contrario atentaría contra la seguridad jurídica, dejando en suspenso *sine die* la firmeza de los actos administrativos, a la vez que permitiría soslayar la vía de los recursos ordinarios [...]”. En esta misma dirección, en el fundamento jurídico cuarto de la Sentencia de 17 de mayo de 2013, dictada en el recurso de casación núm. 1781/2012, se afirma que: “El recurso extraordinario de revisión, recordemos, es un remedio excepcional que permite enmendar situaciones de injusticia evidente, cuando el acto administrativo que se pretende revisar ya ha ganado firmeza, y la ilegalidad del mismo se ha conocido posteriormente debido a las circunstancias sobrevenidas que relaciona el propio artículo 118 de la Ley 30/1992. [...] Téngase en cuenta que el recurso administrativo de revisión es un remedio administrativo excepcional que no consiente su mutación hasta convertirse en una vía administrativa que vuelva a enjuiciar o pretenda corregir los defectos que, a juicio de la recurrente, se hayan producido en la anterior vía administrativa o en el proceso judicial subsiguiente.” (FJ IV.1).²⁴⁸

5.2. Su procedencia contra actos tributarios de los municipios de régimen común

Ni el artículo 108 de la LRBRL ni el artículo 14 del TRLRHL contienen una disposición expresa sobre la procedencia de esta vía de recurso contra actos y resoluciones de naturaleza tributaria de los municipios de régimen común, claro está, con la excepción de aquellos que dicten por delegación del Estado en materia de gestión e inspección censal en relación con el IAE o de gestión catastral en relación con el IBI, contra los que sí está abierta la vía económico-administrativa ante órganos del Estado en toda su amplitud, como hemos analizado anteriormente.

A pesar de esta evidencia, un análisis sistemático de la normativa vigente nos permite afirmar que también los actos tributarios firmes y las resoluciones firmes del recurso de reposición previo a la vía contencioso-administrativa de los municipios de régimen común pueden ser objeto de recurso extraordinario de revisión cuando concurren determinados motivos tasados por ley.

Ya hemos apuntado en apartados anteriores de este trabajo que la LPAC dedica su título V al régimen de la revisión en vía administrativa, título en el que regula la revisión de oficio (capítulo I) y los recursos administrativos (capítulo II). En este último capítulo, son los artículos 112 y 113 los que dibujan el sistema general de recursos administrativos de nuestro ordenamiento jurídico, distinguiendo entre:

a) Recursos contra resoluciones (actos definitivos) y actos de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos e intereses legítimos.

²⁴⁸ Así se pronuncia la *Comissió Jurídica Assessora*, entre otros, en dictamen 164/2016, de 30 de junio.

b) Recursos contra actos firmes en vía administrativa.

Para el primer supuesto son diversas las modalidades de recurso previstas: el recurso de alzada ordinario, el recurso potestativo de reposición, otros procedimientos de impugnación, reclamación, conciliación, mediación y arbitraje en supuestos o ámbitos sectoriales determinados y cuando la especificidad de la materia así lo justifique, y, por último, las reclamaciones económico-administrativas. Cabrán fundarlos en cualquier motivo de nulidad o anulabilidad de los artículos 47 y 48 de la LPAC.

Para el segundo supuesto se prevé exclusivamente el recurso extraordinario de revisión, que habrá de fundarse en alguno de los motivos que de forma tasada enumera el artículo 125.1 de la LPAC.

También hemos mencionado en apartados anteriores de este trabajo la especialidad de las actuaciones y procedimientos en materia tributaria que reconoce la propia LPAC en su disposición adicional primera de esta forma: “2. *Las siguientes actuaciones y procedimientos se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley: a) Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa [...]. c) Las actuaciones y procedimientos sancionadores en materia tributaria y aduanera [...]*”.

Como norma específica en materia tributaria hemos de acudir a la LGT, que dedica su título V a la revisión en vía administrativa y, de forma paralela a la LPAC, distingue entre procedimientos especiales de revisión y la vía de recurso (recurso potestativo de reposición y reclamaciones económico-administrativas).

Ahora bien, a diferencia de la LPAC, la LGT no regula de forma autónoma el recurso extraordinario de revisión, sino que lo hace dentro de la sección 1ª (que desarrolla el procedimiento general económico-administrativo) del capítulo IV dedicado a las reclamaciones económico-administrativas, junto al resto de recursos que proceden contra las resoluciones de los órganos económico-administrativos (subsección 2ª), si bien esta modalidad de recurso se configura, a diferencia del resto, contra resoluciones de los órganos económico-administrativos que sean firmes en vía administrativa.

En este marco, algún autor ha sostenido que en el ámbito local el recurso extraordinario de revisión solo se podrá dar en los grandes municipios cuyo régimen contemple los órganos económico-administrativos municipales.²⁴⁹ No compartimos este criterio pues entendemos que la ubicación del artículo 244 de la LGT no se corresponde con la mejor sistemática jurídica; porque se aparta del sistema general de recursos administrativos previsto por la normativa administrativa común²⁵⁰ y porque no resulta coherente con su

²⁴⁹ Cfr. P. CHICO DE LA CÁMARA, 2012, pág. 59.

²⁵⁰ Y es que, como recuerda el TS en sentencia de 5 de febrero de 2007 (recurso de casación 238/2002) analizando la viabilidad de la revocación en el ámbito tributario, “[...] *la singularidad del régimen de revisión de los actos de gestión tributaria nunca supuso su aislamiento del ordenamiento administrativo general. [...] 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*

objeto, constituido no únicamente por resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos sino también, y aquí enlaza con la LPAC, por actos firmes de la Administración tributaria,²⁵¹ es decir, el recurso extraordinario de revisión también procede contra actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tributarias, y contra las resoluciones del recurso de reposición local preceptivo, que hayan adquirido firmeza en vía administrativa.²⁵² Por último, a modo de argumento de cierre, también hemos mencionado anteriormente en este trabajo el carácter supletorio que tanto la LGT como las disposiciones generales del derecho administrativo tienen respecto de la revisión de los actos tributarios locales (artículo 7 de la LGT).

A partir de estas consideraciones, entendemos que no existe obstáculo jurídico para que los actos tributarios firmes y las resoluciones firmes del recurso de reposición de los municipios de régimen común puedan ser impugnados mediante el recurso extraordinario de revisión cuando concurren los motivos enumerados por el artículo 244.1 de la LGT,

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. Afirmar la existencia de procedimientos administrativos que por su propia naturaleza son especiales sería tanto como olvidar el texto constitucional, como negar el carácter de conjunto de garantías procedimentales mínimas que supone el procedimiento administrativo común. (F.D. 4º)"

²⁵¹ La propia LGT delimita en su artículo 5 que ha de entenderse por administración tributaria a los efectos de su aplicación diciendo: "1. A los efectos de esta Ley, la Administración Tributaria estará integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas en sus títulos III, IV, V, VI y VII", es decir, está integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones de aplicación de los tributos, potestad sancionadora, revisión en vía administrativa, actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública, y recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario. Y añade ese artículo en su apartado tercero: "Las Comunidades Autónomas y las entidades locales ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora derivada de dicha aplicación, así como la función revisora en vía administrativa de los actos dictados en el ejercicio de aquellas, con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable y su sistema de fuentes". Ninguna duda cabe, por tanto, respecto de la consideración como administración tributaria de los órganos municipales que aplican los tributos y ejercen la potestad sancionadora tributaria a la vez que la revisión de sus actos tributarios.

²⁵² *Cfr.* J. PAGÈS I GALTÉS, 2020.a, pág. 198, donde se abunda en la necesaria viabilidad del recurso extraordinario de revisión en materia tributaria en municipios de régimen común diciendo: "[...] Adviértase que a los ciudadanos sujetos al sistema contemplado en el régimen de municipios de gran población, se les reconoce el derecho a impugnar ante la Administración a través del recurso extraordinario de revisión los actos administrativamente firmes cuando se dan determinados vicios. Mientras que a los ciudadanos sujetos al sistema contemplado en el régimen municipal común, se les niega este derecho por más que se trate de actos afectados por los mismos vicios. Ello implica que, ante idénticos supuestos, unos ciudadanos puedan ejercer el derecho a revisar de forma extraordinaria en vía administrativa y otros no, dependiendo de algo tan aleatorio para los interesados como es que el municipio de que se trate esté sujeto al régimen común o al régimen de municipios de gran población. Siendo que la resolución del recurso extraordinario de revisión es susceptible de ser enjuiciada en vía contencioso-administrativa, está claro que los ciudadanos que puedan utilizar tal recurso extraordinario de revisión podrán solicitar el amparo de los tribunales, cosa que difícilmente podrán hacer los ciudadanos a los que se priva de este recurso administrativo.// En este marco, a nuestro modo de ver, la interpretación conjunta de los principios de igualdad (*cfr.* art. 31.3 CE) y del derecho a la defensa (*cfr.* art. 24.1 CE) impulsan a interpretar que el recurso extraordinario de revisión regulado por los artículos 244 de la LGT y 125 de la LPAC también cabe en materia tributaria en los municipios de régimen común pues, de otra manera, se estaría imponiendo una discriminación entre los ciudadanos que, atentando a su derecho a la defensa, carece de justificación material".

siendo competente para resolverlo el mismo órgano que los hubiera dictado, previo dictamen del Consejo de Estado u órgano equivalente de la Comunidad Autónoma, como más adelante defendemos.

5.3. Objeto del recurso

Podrá interponerse el recurso extraordinario de revisión contra actos tributarios de los municipios de régimen común que sean firmes en vía administrativa. También contra resoluciones firmes del recurso de reposición local, preceptivo y previo a la vía judicial en este ámbito como lo es la reclamación económico-administrativa en municipios de gran población y en el resto de las administraciones tributarias.

5.4. Motivos de impugnación

El recurso extraordinario de revisión en materia tributaria en municipios de régimen común podrá interponerse cuando concurra en los actos o resoluciones tributarios firmes alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido.

Tales documentos, según consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo, deben aparecer de forma espontánea, no provocados o expedidos por el propio interesado a efectos de la interposición del recurso (SSTS 8 de abril de 2009, casación núm. 223/06, y 22 de mayo de 2005, casación núm. 4106/07).²⁵³

Pero, además, como dice la STS de 24 de junio de 2008 (dictada en el recurso núm. 3681/2005), son documentos que han de poner de relieve un error en el presupuesto que tomó en consideración o del que partió la resolución que se impugna. Así, una sentencia civil firme en virtud de la cual desaparece el presupuesto determinante de la liquidación girada, como reconoce la STS de 19 de mayo de 2020 (dictada en el recurso de casación núm. 1571/2018), o las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos que anulan la liquidación provisional de la cuota que ha servido de base para girar la liquidación de la sanción, como reconoce el TEAC en resolución de 26/01/2010.

Ahora bien, como afirma el Tribunal Supremo en la sentencia de 24 de junio de 2008 mencionada, “[...] lo que no cabe incluir son sentencias que meramente interpretan el ordenamiento jurídico aplicado por esa resolución de modo distinto a como ella lo hizo [...]”. Tampoco cuando la disposición legal que sirve de fundamento al acto o resolución

²⁵³ Así, conforme a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de julio de 2018 (recurso 202/2016): “De los requisitos para la procedencia y viabilidad de este recurso podemos destacar: a) en primer lugar, que se esté en presencia de actos firmes en la vía administrativa; b) en segundo lugar, que el recurso se fundamente en la aparición de documentos de valor esencial para la resolución del asunto, aclarando el mismo precepto que los documentos pueden, incluso, ser posteriores al momento de la resolución del asunto; y, c) en tercer lugar, que los citados documentos evidencien el error de la resolución recurrida (por todas la STS de 9 de octubre de 2007, casación 9034/03 FJ 3). Sobre la espontaneidad del documento en que se sustenta la revisión, el Tribunal Supremo ha descartado los que han sido expedidos a instancias del propio interesado o por él mismo [...]”

haya sido declarado inconstitucional,²⁵⁴ ni cuando la ordenanza fiscal haya sido anulada.²⁵⁵

b) Que al dictar el acto o la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución.

Como dice la Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de enero de 2014 (dictada en el recurso núm. 91/2011): “[...] cuando la ley condiciona la revisión, entre otros requisitos, a que el documento o testimonio hubieran sido declarados falsos en sentencia judicial firme, no cabe extender analógicamente el ámbito objetivo de ese requisito para incluir también los autos de sobreseimiento [...]” (FJ IV.3.3).

c) Que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.

No incluye la LGT entre las circunstancias que legitiman la interposición de este recurso aquella que la LPAC enumera en primer lugar en su artículo 125.1, esto es: “*a) Que al dictarlos se hubiera incurrido en error de hecho, que resulte de los propios documentos incorporados al expediente*”. Ello implica que para resolver este tipo de error en el ámbito tributario se podrá acudir al procedimiento de rectificación de errores regulado por el artículo 220 de la LGT en el plazo de prescripción de cuatro años (a diferencia del régimen común en el que el plazo es de cuatro años siguientes a la fecha de la notificación de la resolución impugnada, plazo de caducidad, por tanto).

5.5. Legitimación

Estarán legitimados para interponer el recurso extraordinario de revisión los interesados (normativa tributaria específica del artículo 244.2 de la LGT y disposición adicional primera de la LPAC).²⁵⁶

5.6. Competencia

²⁵⁴ En este sentido se pronuncia J. PAGÈS i GALTÈS, 2020.a, pág. 200, en referencia al Informe de 13 de julio de 2017 emitido por el *Consell Tributari* del Ayuntamiento de Barcelona: “[...] ya que ninguna de las causas que lo legitiman tienen relación con la declaración de inconstitucionalidad de unos preceptos legales”; criterio confirmado por la STS de 18 de mayo de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 2596/2019.

²⁵⁵ *Cfr.* El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, 2009, núm. 13, pág. 1866, considera que “la posible nulidad de la ordenanza no es motivo suficiente para interponer recurso extraordinario”.

²⁵⁶ Considerando que la competencia para resolver el recurso extraordinario de revisión en municipios de régimen común, por aplicación supletoria de la LPAC, corresponde al órgano que hubiera dictado el acto, queda descartada la posibilidad de reconocer legitimación para interponer este recurso a la propia administración autora del mismo (a diferencia del régimen general tributario según previsión del artículo 244.2 de la LGT en relación con el apartado 3 del artículo 241 de la misma norma (“*Estarán legitimados para interponer este recurso los interesados, los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en las materias de su competencia, así como los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en materia de su competencia.*”).

El recurso se interpondrá ante el órgano administrativo que dictó el acto o resolución recurridos, que también será el competente para su resolución²⁵⁷ (norma supletoria del artículo 125.1 de la LPAC en relación con el artículo 7 de la LGT y la disposición adicional primera de la LPAC).

5.7. Interposición y tramitación

El recurso se interpondrá ante el órgano que dictó el acto o resolución en el plazo de tres meses a contar desde el conocimiento de los documentos o desde que quedó firme la sentencia judicial (normativa tributaria específica del artículo 244.5 de la LGT y disposición adicional primera de la LPAC).

En su tramitación y resolución serán de aplicación supletoria los artículos 115 a 119 de la LPAC.

5.8. Resolución

La resolución del recurso estimará en todo o en parte o desestimará las pretensiones formuladas en el mismo o declarará su inadmisión.

a) Inadmisión (normativa tributaria específica del artículo 244.3 de la LGT y norma supletoria del artículo 126.1 de la LPAC en relación con el artículo 7 de la LGT y la disposición adicional primera de la LPAC).

El órgano competente para la resolución del recurso podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite, sin necesidad de recabar dictamen del Consejo de Estado u órgano consultivo de la Comunidad Autónoma, cuando el mismo no se funde en alguna de las causas previstas por el artículo 244.1 de la LGT o en el supuesto de que se hubiesen desestimado en cuanto al fondo otros recursos sustancialmente iguales.

b) Dictamen preceptivo del órgano consultivo.

El artículo 22 de la Ley Orgánica 3/1980 establece que la Comisión Permanente del Consejo de Estado deberá ser consultada, entre otros asuntos, en los recursos administrativos de revisión.²⁵⁸

Entendemos que la atribución de la competencia para resolver el recurso extraordinario de revisión al mismo órgano (unipersonal) que hubiera dictado el acto o resolución a revisar implica necesariamente, en la forma prevista en la normativa administrativa general, la intervención preceptiva del Consejo de Estado u órgano consultivo de la Comunidad Autónoma con carácter previo a la emisión de la resolución.

c) Plazo para resolver (normativa tributaria específica del artículo 244.6 de la LGT y disposición adicional primera de la LPAC).

²⁵⁷ El alcalde o alcaldesa o el órgano en que deleguen, en virtud de la competencia residual del artículo 21.1.k) y 3. de la LRBRL.

²⁵⁸ En Cataluña, la Ley 5/2005, de 2 de mayo, de la Comisión Jurídica Asesora, en su artículo 8 establece el carácter preceptivo del dictamen de la Comisión Jurídica Asesora sobre los expedientes de la Administración de la Generalitat o de la Administración local referentes, entre otras materias, al recurso extraordinario de revisión, excepto en los casos de no admisión.

La resolución del recurso extraordinario de revisión se dictará en el plazo de seis meses. Transcurrido ese plazo sin haberse notificado resolución expresa, el interesado podrá entender desestimado el recurso.

d) Contenido (norma supletoria del artículo 126.2 de la LPAC en relación con el artículo 7 de la LGT y la disposición adicional primera de la LPAC).

El órgano al que corresponde conocer del recurso extraordinario de revisión debe pronunciarse no solo sobre la procedencia del recurso, sino también, en su caso, sobre el fondo de la cuestión resuelta por el acto recurrido.

e) Recursos

Contra la resolución del recurso extraordinario de revisión los interesados podrán interponer recurso contencioso-administrativo (artículo 25.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa).

CAPÍTULO 6. COROLARIO

Podemos resumir el contenido de los diferentes institutos revisores del ámbito tributario de los municipios de régimen común analizados en la parte tercera del trabajo con estas breves notas:

(i) Son impugnables mediante el recurso de reposición que regula el artículo 14.2 del TRLRHL todos los actos dictados por las entidades locales en vía de gestión de sus tributos propios y de sus restantes ingresos de derecho público. Cuando se trata de municipios de régimen común, el recurso de reposición es preceptivo para poder acudir a la vía contencioso-administrativa. También es preceptivo el recurso de reposición previo a la reclamación económico-administrativa que se interponga contra actos tributarios de los municipios de régimen común dictados por delegación de la Administración del Estado. Como excepción al carácter preceptivo del recurso de reposición en municipios de régimen común encontramos el supuesto en que el único fundamento de la impugnación sea la inconstitucionalidad de la norma que ampara el acto impugnado. La competencia para conocer y resolver el recurso de reposición corresponde al órgano de la entidad local que hubiera dictado el acto administrativo impugnado (habitualmente el alcalde o la alcaldesa, pero también la tesorería municipal si se trata de la providencia de apremio, por ejemplo).

(ii) En el ámbito de los municipios de régimen común constituyen materia objeto de reclamación económico-administrativa los actos de gestión censal y los que supongan inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos del IAE, cuando hayan sido dictados en virtud de delegación de la Administración del Estado. También los actos de gestión catastral del IBI dictados por municipios de régimen común en virtud de delegación de la Administración del Estado. La competencia para conocer y resolver corresponde a los órganos económico-administrativos del Estado.

(iii) Cuando se trate de los supuestos enumerados en el artículo 217.1 LGT o cualquier otro que establezca expresamente una disposición de rango legal, en cualquier momento, de oficio o a instancia de persona interesada, podrá declararse la nulidad de pleno derecho

de actos y resoluciones tributarios firmes en vía administrativa, ya sean declarativos de derechos o de gravamen, y tanto si la revisión se realiza en beneficio como si se realiza en perjuicio de las personas interesadas. La declaración de nulidad de pleno derecho requiere informe favorable del Consejo de Estado u órgano consultivo autonómico. En municipios de régimen común, la competencia para declarar la nulidad de pleno derecho de actos y resoluciones tributarios corresponde al pleno del ayuntamiento.

(iv) Son nulos de pleno derecho los actos o resoluciones que lesionen derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional. Este motivo de nulidad de pleno derecho en materia tributaria está especialmente relacionado con el derecho de defensa que consagra el artículo 24 CE. Así, en el marco del procedimiento sancionador la doctrina constitucional reconoce lesión en el derecho a la defensa debido a la omisión del trámite de audiencia o la ausencia de notificación de actos y resoluciones, siempre que a la situación de indefensión no haya contribuido la conducta del interesado. La vulneración del principio de no confiscatoriedad y el de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE no constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho del artículo 217.1. a) de la LGT.

(v) Son nulos de pleno derecho los actos o resoluciones que hayan sido dictados por un órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio. Dentro de los tres tipos de incompetencia que conocemos, material, territorial y jerárquica, solo las dos primeras dan lugar a la nulidad de pleno derecho. La tercera podrá ser corregida por la Administración mediante la convalidación, la declaración de lesividad y la revocación, y por los interesados mediante su invocación en los recursos procedentes. Según doctrina jurisprudencial, la incompetencia debe ser notoria, clara, evidente, que se manifieste de forma ostensible e incontrovertida, sin que sea necesaria una labor previa de interpretación jurídica. Así, es nula de pleno derecho la resolución del alcalde o alcaldesa que declara la nulidad de pleno derecho de una liquidación tributaria. También es nula de pleno derecho la resolución del alcalde o alcaldesa que aprueba la liquidación de un tributo estatal.

(vi) Son nulos de pleno derecho los actos o resoluciones que tengan un contenido imposible. El Tribunal Supremo ha establecido que la imposibilidad susceptible de determinar la nulidad de pleno derecho de los actos y resoluciones tributarios debe tener un contenido material o físico, no jurídico.

(vii) Son nulos de pleno derecho los actos o resoluciones que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta. Según doctrina jurisprudencial, la nulidad por esta causa incluye no solo los actos que sean constitutivos de delito, sino también los que lo sean de falta penal. Asimismo, se consideran nulos los actos que tengan como presupuesto una infracción penal, en el sentido de que esta haya constituido causa determinante en la formulación del acto. En todo caso, para poder apreciar esta causa de nulidad es requisito imprescindible que la jurisdicción penal haya declarado ilícito penal el mismo acto administrativo, o el elemento que ha jugado un papel imprescindible para la adopción del acto.

(viii) Son nulos de pleno derecho los actos y resoluciones dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello. En este sentido, la jurisprudencia y la doctrina administrativa ponen de manifiesto la concurrencia necesaria de tres requisitos para declarar la nulidad de pleno derecho. El primero, que la omisión

de procedimiento debe ser total y absoluta, condición que se produce en tres supuestos diferentes: a) no haber seguido ningún procedimiento (equiparable a la vía de hecho); b) haber seguido un procedimiento diferente del establecido legalmente o previsto por el legislador; y c) prescindir de los trámites esenciales de forma que hagan inidentificable el procedimiento legalmente establecido (entendiendo como trámites esenciales aquellos que delimitan el conjunto de derechos y obligaciones de los interesados o de los posibles afectados). El segundo requisito exige relevancia en la omisión procedimental. Y el tercero, el menoscabo o lesión de las garantías del interesado que fundamentalmente lesionan su derecho a la defensa, es decir, que producen indefensión.

(ix) Son nulos de pleno derecho los actos dictados prescindiendo total y absolutamente de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados.

(x) Son nulos de pleno derecho los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando no se reúnan los requisitos esenciales para su adquisición. Los requisitos esenciales a los que se hace referencia han sido interpretados por la jurisprudencia en el sentido de que no es la carencia de cualquier requerimiento legal lo que determina la existencia de esta causa de nulidad, sino que el requisito debe ser determinante y no simplemente necesario para acceder al derecho. Así, consideramos nula de pleno derecho la resolución municipal que acuerda el reconocimiento de los beneficios fiscales previstos en el artículo 15 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, cuando no se reúnen las condiciones establecidas en los artículos 2 y 3 de esa ley.

(xi) Tal y como establece el artículo 14.1 del TRLRHL en relación con el artículo 110 de la LRBRL y el artículo 218 de la LGT, dentro del plazo de cuatro años desde que se notificaron, el pleno del ayuntamiento, únicamente de oficio, puede declarar, en perjuicio de las personas interesadas, lesivos para el interés público sus actos y resoluciones favorables a aquellas que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, a fin de proceder a su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa. La competencia para declarar los actos y resoluciones tributarios como lesivos para el interés público corresponde al pleno del ayuntamiento.

(xii) De acuerdo con el artículo 14.1 del TRLRHL en relación con el artículo 220 de la LGT, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción, el órgano que hubiera dictado un acto tributario o la resolución de un recurso de reposición, declarativos de derechos o de gravamen, de oficio o a instancia de las personas interesadas, debe rectificar, en beneficio o en perjuicio de estas, los errores materiales, de hecho, o aritméticos en que hubiera incurrido al dictarlos. En particular, se rectificarán los actos y resoluciones en los que concurra error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente. Según ha señalado la jurisprudencia, el error material, de hecho, o aritmético viene a contraponerse al error de derecho, de ahí la necesidad de que su apreciación pueda realizarse al margen de cualquier calificación o interpretación jurídica. Es decir, puede rectificarse por el procedimiento de rectificación de errores un error aritmético en el cálculo de la cuota tributaria, pero no la determinación de un supuesto de no sujeción o de exención.

(xiii) Según resulta del artículo 14.1 del TRLRHL en relación con el artículo 221 de la LGT, dentro del plazo de prescripción, el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos puede reconocerse, de oficio o a instancia de persona interesada, en el procedimiento específicamente establecido para los supuestos de duplicidad en el pago de deudas o sanciones tributarias, cantidades pagadas superiores al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación o cantidades ingresadas correspondientes a deudas o sanciones tributarias prescritas.

También puede reconocerse este derecho en un procedimiento especial de revisión, en la resolución de un recurso administrativo o en una resolución judicial que sean firmes, en un procedimiento de aplicación de los tributos, en un procedimiento de rectificación de autoliquidación a instancia del obligado tributario, o por cualquier otro procedimiento establecido en la normativa tributaria.

El importe a devolver como consecuencia de un ingreso indebido estará constituido por el ingreso indebidamente efectuado, las costas satisfechas cuando el ingreso indebido se hubiera realizado durante el procedimiento de apremio y el interés de demora vigente a lo largo del período en que resulte exigible calculado sobre las cantidades indebidamente ingresadas sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite.

(xiv) En nuestra opinión, en una interpretación sistemática de la LPAC y la LGT, se podrá interponer el recurso extraordinario de revisión contra actos tributarios de los municipios de régimen común que sean firmes en vía administrativa. También contra resoluciones firmes del recurso de reposición local, preceptivo y previo a la vía judicial en este ámbito como lo es la reclamación económico-administrativa en municipios de gran población y en el resto de las administraciones tributarias.

En el plazo de tres meses desde que se verifiquen, el recurso extraordinario de revisión podrá interponerse cuando concurra en los actos o resoluciones tributarios firmes alguna de las siguientes circunstancias: a) Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido. b) Que al dictar el acto o la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución. c) Que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.

La competencia para resolver este recurso corresponde al mismo órgano que hubiera dictado el acto o resolución, siendo preceptivo informe favorable del Consejo de Estado o del órgano consultivo autonómico que corresponda.

CUARTA PARTE.

ANTECEDENTES, CONCEPTO Y NATURALEZA DE LA REVOCACIÓN TRIBUTARIA

CAPÍTULO 1. PLANTEAMIENTO

En esta parte del trabajo iniciamos el análisis de la revocación tributaria, objeto central de nuestro estudio.

La revocación ha sido siempre uno de esos grandes temas del derecho administrativo que no solo atañen a las relaciones del ciudadano con la Administración, sino también a las relaciones de esta con los demás poderes públicos. Es pues, uno de esos temas que nunca pierden actualidad. Al contrario, puede decirse que su estudio siempre tiene interés teórico y relevancia práctica.²⁵⁹

A efectos de tomar conciencia de la importancia práctica de este instituto en el ámbito tributario, basta pensar, por ejemplo, en el mantenimiento de efectos de una sanción firme que trae su causa de una liquidación posteriormente anulada. Sin duda, es esta una situación que, aun respaldada por el principio de seguridad jurídica, cabe calificar de improcedente y que, en orden a la consecución de la justicia tributaria para el caso concreto, reclama la posibilidad de su revisión por la Administración. En este marco aparece el instituto de la revocación tributaria.

Pues bien, la revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tributarias ha sido regulada en nuestro ordenamiento jurídico por el artículo 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), dentro de la sección Tercera, capítulo II «Procedimientos especiales de revisión» del título V, relativo a la «Revisión en vía administrativa». Esa regulación legal ha sido desarrollada por los artículos 10 a 12 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el

²⁵⁹ Cfr. R.J. SANTAMARÍA ARINAS, 2018, pág. 179.

Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA).

Esbozada de esta forma la presentación de la revocación tributaria, para delimitar el perfil de este instituto jurídico nos ocuparemos a continuación del estudio de sus antecedentes, concepto y naturaleza.

CAPÍTULO 2. ANTECEDENTES

2.1. Incorporación de la revocación al ordenamiento jurídico español

La Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 incluyó en su Exposición de Motivos y en el artículo 112 una mención a la revocación.²⁶⁰ También la Ley 230/1963,

²⁶⁰ La Exposición de motivos de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, además de la obligada referencia al sistema de recursos administrativos, decía de la revisión de oficio de los actos administrativos lo siguiente: “*La Ley se ocupa por primera vez de un modo completo en nuestro ordenamiento Jurídico de las potestades de la Administración respecto de sus propios actos, distinguiendo los supuestos de nulidad, anulación, revocación y rectificación de errores materiales y de hecho. // Determinada adecuadamente la invalidez de los actos administrativos, la distinción entre nulidad y anulabilidad forzosamente habrá de reflejarse en las facultades de la Administración. // Superando viejas concepciones que, sin suponer eficaz garantía de los administrados, dificultaban injustificadamente el ejercicio de los poderes de la Administración, se le reconoce expresamente la facultad de declarar en cualquier momento la nulidad de sus actos en los casos taxativamente enumerados, si bien con la garantía que supone el previo dictamen del Consejo de Estado bien entendido que, en estos supuestos, el administrado podrá instar la declaración de nulidad sin limitación de plazo. // La Ley reconoce asimismo a la Administración la potestad de anular sus propios actos declarativos de derechos en iguales términos a los consagrados ya en la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado: es decir, que lo lleve a cabo en un plazo de cuatro años y previo dictamen conforme del Consejo de Estado. // En los demás casos será la Jurisdicción contencioso-administrativa la que decidirá sobre la anulación de los actos en el proceso de lesividad incoado por la propia Administración autora de los mismos. // Por último, la Ley consagra la posibilidad de que la Administración rectifique en cualquier momento errores materiales o de hecho y los aritméticos*”.

La razón de la mención a la revocación en esa exposición de motivos junto a la nulidad, anulación y rectificación de errores se explica en R.S. SANTAMARIA ARINAS, 2018, pág. 194, en los siguientes términos: “la LPA de 1958 se proponía diferenciar «por primera vez» entre anulación y revocación. De la revocación se ocupaba el art. 116 del proyecto de ley, remitiendo, por cierto, a la expropiación. El texto no prosperó, pero la redacción final del artículo 112 LPA no se adaptó y mantuvo el vocablo «revocación» al enunciar los límites de la revisión”. Pues bien, cabe recordar que el texto del artículo 116 incorporado al Proyecto de Ley y que no prosperó en el trámite parlamentario decía así: “La administración podrá dejar sin efecto sus propios actos declarativos de derechos, previa indemnización determinada con arreglo al procedimiento de expropiación forzosa”, *cf.* R.S. SANTAMARIA ARINAS, 2000, pág. 443. Se trataba, por tanto, de una forma de revisar actos declarativos de derechos (licencias, por ejemplo). Finalmente, el capítulo primero del título V de esa Ley reguló la revisión de oficio (declaración de nulidad de pleno derecho, anulabilidad, declaración de lesividad y rectificación de errores materiales o de hecho y aritméticos) sin otra mención a la revocación, al margen de la contenida en la exposición de motivos (tampoco adaptada), que la que realizaba el artículo 112. Decía así el texto aprobado:

“Artículo ciento nueve. La Administración podrá en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, y previo dictamen favorable del Consejo de Estado, declarar la nulidad de los actos enumerados en el artículo cuarenta y siete.

Artículo ciento diez. Uno. La Administración no podrá anular de oficio sus propios actos declarativos de derechos, salvo cuando dichos actos infrinjan manifiestamente la Ley, según dictamen de 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.

Artículo ciento once. En cualquier momento podrá la Administración rectificar los errores materiales o de hecho y los aritméticos.

de 28 de diciembre, General Tributaria, contenía una mención a la revocación en su artículo 8.²⁶¹ Ahora bien, en ambos casos se trataba de una simple alusión a la revocación sin regularla como instituto jurídico, es decir, sin sustantividad propia.

No fue hasta la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC), cuando se reguló por primera vez en nuestro ordenamiento la revocación como instituto jurídico, considerándose como uno más de los medios de revisión de oficio de los actos administrativos. De forma novedosa, el artículo 105.1 de esa norma, en su redacción original,²⁶² estableció que “*Las Administraciones Públicas podrán revocar en cualquier momento sus actos, expresos o presuntos, siempre que tal revocación no sea contraria al ordenamiento jurídico*”, redacción que fue modificada por la ley 4/1999, de 13 de enero, para decir que “*Las Administraciones públicas podrán revocar en cualquier momento sus actos de gravamen o desfavorables,*²⁶³ *siempre que tal revocación no constituya dispensa*

Artículo ciento doce. Las facultades de anulación y revocación no podrán ser ejercitadas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido u otras circunstancias su ejercicio resultase contrario a la equidad, al derecho de los particulares o a las leyes”.

Ahora bien, siendo estos los antecedentes de la incorporación de la revocación a nuestro ordenamiento jurídico “de un modo completo”, no hay que olvidar que ya en 1955, el RSCL (vigente en esta materia en la actualidad), en su artículo 16, estableció que “*1. Las licencias quedarán sin efecto si se incumplieren las condiciones a que estuvieren subordinadas, y deberán ser revocadas cuando desaparecieran las circunstancias que motivaron su otorgamiento o sobrevinieran otras que, de haber existido a la sazón, habrían justificado la denegación y podrán serlo cuando se adoptaren nuevos criterios de apreciación. 2. Podrán ser anuladas las licencias y restituidas las cosas al ser y estado primitivo cuando resultaren otorgadas erróneamente. 3. La revocación fundada en la adopción de nuevos criterios de apreciación y anulación por la causa señalada en el párrafo anterior, comportarán el resarcimiento de los daños y perjuicios que se causaren”.*

²⁶¹ Decía el artículo octavo de la ley 230/1963 que: “*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*”. Cfr. Y. MARTÍNEZ MUÑOZ, 2006, págs. 16 y 17, la referencia a las dudas suscitadas en la doctrina por la redacción literal del precepto, que pudiera estar utilizando como palabras sinónimas las expresiones revocación y anulación.

²⁶² La Ley 30/1992 dedicó el capítulo I (artículos 102 a 106) del título VII (Revisión de los actos en vía administrativa) a la «Revisión de oficio». En su redacción original reguló la revisión de actos nulos (artículo 102), la revisión de actos anulables (artículo 103) y la revocación y la rectificación de errores materiales, de hecho, o aritméticos (artículo 105). Decía el artículo 103 de la LRJPAC en su redacción original que “*1. Podrán ser anulados por la Administración, a iniciativa propia o a solicitud del interesado, previo dictamen del Consejo de Estado u órgano consultivo de la Comunidad Autónoma si lo hubiere, los actos declarativos de derechos cuando concurren 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. 2. 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 [...] 5. La declaración de lesividad deberá adoptarse en el plazo de cuatro años desde que se dictó el acto administrativo de referencia*”. Es decir, estaba prevista la revisión de actos anulables declarativos de derechos, pero de forma temporal. Si infringían gravemente normas de rango legal o reglamentario, correspondía su anulación a la Administración autora del acto previo dictamen del Consejo de Estado u órgano consultivo de la Comunidad Autónoma. En otro caso, su anulación requería declaración previa de lesividad para el interés público y ulterior impugnación en vía contencioso-administrativa. Ahora bien, si se trataba de actos no declarativos de derechos o de gravamen, podían ser revocados, ex artículo 105.1 de la propia norma, en cualquier momento, siempre que tal revocación no fuera contraria al ordenamiento jurídico.

²⁶³ Con la modificación introducida por la Ley 4/1999, el artículo 105.1 de la LRJPAC pasa a referirse exclusivamente a los actos de gravamen o desfavorables, sin mencionar los actos presuntos, puesto que el silencio positivo deja de considerarse como un acto presunto, y refuerza los límites de la revocación, ya que no es posible cuando constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, sea contraria al

o exención no permitida por las leyes, o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico".²⁶⁴

Esa incorporación al ordenamiento administrativo común no se trasladó a la LGT, situación que dio lugar a una amplia controversia doctrinal sobre si la regulación de la LRJPAC en materia de revocación era aplicable con carácter supletorio a la revisión de actos tributarios. La discusión se situó en torno al dictado del segundo párrafo de la disposición adicional quinta de la LRJPAC cuando establecía que "*La revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma*",²⁶⁵ sin mencionar de forma expresa el carácter supletorio de la Ley 30/1992.

principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico. Cfr. J.I. RUIZ TOLEDANO, 2006, pág. 198.

²⁶⁴ La Ley 4/1999 modificó también el artículo 103 de la Ley 30/1992 para regular en él exclusivamente la declaración de lesividad de actos anulables favorables para los interesados dentro del plazo de cuatro años desde que se dictara el acto, y estableció que "*Las Administraciones públicas podrán declarar lesivos para el interés público los actos favorables para los interesados que sean anulables conforme a lo dispuesto en el artículo 63 de esta Ley, a fin de proceder a su ulterior impugnación ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo*". De esta forma, a partir del 14 de abril de 1999, la revisión de los actos favorables anulables en los que concurriera cualquier causa de anulabilidad requería la previa declaración de lesividad para el interés público y su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa, no pudiendo realizarse dicha declaración transcurridos cuatro años desde que se dictara el acto; mientras que, como hemos señalado, para la revisión de actos de gravamen o desfavorables anulables en los que concurriera cualquier causa de anulabilidad se reservó la revocación, en cualquier momento, siempre que tal revocación no constituyera dispensa o exención no permitida por las leyes, o fuera contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.

²⁶⁵ La Ley 230/1963 regulaba los procedimientos especiales de revisión en la sección primera de su capítulo VIII, dedicado a la revisión de actos en vía administrativa. Distinguió entre declaración de nulidad de pleno derecho (en supuestos tasados que enumeró), anulabilidad (por infracción manifiesta de la ley y por aportación de nuevas pruebas que acreditaran elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de la revisión), devolución de ingresos indebidos y rectificación de errores materiales o de hecho y aritméticos. Y condicionó a la previa declaración de lesividad para el interés público y la posterior impugnación en vía contencioso-administrativa la anulación de actos declarativos de derechos distintos de los que fueran objeto de los procedimientos anteriores. Decía así el texto de esa norma:

"Artículo ciento cincuenta y tres. Uno. Corresponderá al Ministro de Hacienda la declaración de nulidad de pleno derecho, previo dictamen del Consejo de Estado, de los actos siguientes: a) Los dictados por órganos manifiestamente incompetentes. b) Los que son constitutivos de delito; y c) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados. Dos. El procedimiento de nulidad a que se refiere el apartado anterior podrá iniciarse: a) Por acuerdo del Órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico; y b) A instancia del interesado. Tres. En el procedimiento serán oídos aquéllos a cuyo favor reconoció derechos el acto.

Artículo ciento cincuenta y cuatro. 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 manifiestamente 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.

Artículo ciento cincuenta y cinco. Uno. Los sujetos pasivos o responsables o sus herederos o causahabientes, tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias. Dos. Por vía reglamentaria se regulará el procedimiento que debe seguirse, según los distintos casos de ingresos indebidos, para el reconocimiento del derecho a la devolución y la forma de su realización, que podrá hacerse, según preceptúa el artículo sesenta y ocho de esta Ley mediante compensación.

Frente al sector doctrinal que negaba la aplicación supletoria al ámbito tributario de la revocación del régimen administrativo común²⁶⁶ se opuso el sector doctrinal que la defendía en base a la mención general del artículo 9.2 de la Ley 230/1963 cuando, al regular las fuentes de derecho de los tributos, establecía que “*Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común*”.²⁶⁷

El Tribunal Supremo optó decididamente por esta segunda postura, pronunciándose a favor de la aplicación supletoria de los principios generales que de los procedimientos administrativos establecía la Ley 30/1992, y afirmó, refiriéndose a la disposición adicional quinta de esa norma, que “aun cuando el ap. 2 de la referida disposición no prevea expresamente la aplicación subsidiaria de sus propias disposiciones para la revisión en vía administrativa de actos dictados en materia tributaria, sí lo hace el artículo 9.2 de la mencionada Ley General [Tributaria] y se desprende, además, de elementales criterios de lógica jurídica”.²⁶⁸

Artículo ciento cincuenta y seis. La Administración rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales o de hecho y los aritméticos, siempre que no hubieren transcurrido cinco años desde que se dictó el acto objeto de rectificación.

Artículo ciento cincuenta y siete. Las resoluciones que decidan los procedimientos instruidos al amparo de los artículos ciento cincuenta y tres, ciento cincuenta y cuatro, ciento cincuenta y cinco y ciento cincuenta y seis serán susceptibles de los recursos que se regulan en la sección tercera del presente capítulo.

Artículo ciento cincuenta y ocho. No serán, en ningún caso, revisables los actos administrativos confirmados por sentencia judicial firme.

Artículo ciento cincuenta y nueve. Fuera de los casos previstos en los artículos ciento cincuenta y tres al ciento cincuenta y seis, 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.

²⁶⁶ Vid. en este sentido CASADO OLLERO, G.; FALCÓN y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C.; y, SIMÓN ACOSTA, E., 1990, pág. 762; J. BAS SORIA, 1999, pág. 12.

²⁶⁷ Vid. en este sentido L. PACHECHO MANCHADO, 1994, pág. 125; A. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, 2002, págs. 73 y 74.

²⁶⁸ Vid. entre otras la SSTS de 22 de octubre de 1997 (Ar. 8493, recurso 832/1994) y de 14 de junio de 1999 (Ar. 6131, recurso 197/1998). De esta manera, a la vista de la posición del Tribunal Supremo, para la revisión de los actos tributarios coexistieron la anulabilidad del artículo 154 de la Ley 230/1963 (dentro del plazo de prescripción, fueran los actos declarativos de derechos o desfavorables o de gravamen, cuando se estimara que infringían manifiestamente la Ley o cuando se aportaran nuevas pruebas ignoradas por la Administración que acreditaran elementos del hecho imponible) y la revocación del artículo 105.1 de la Ley 30/1992 (en cualquier momento, para actos desfavorables y de gravamen, siempre que tal revocación no constituyera dispensa o exención no permitida por las leyes, o fuera contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico).

En sentido contrario a la aplicación supletoria del artículo 105.1 de la LRJPAC al ámbito tributario se pronunció el Consejo de Estado en su Informe 1403/2003, de 22 de mayo de 2003, relativo al Anteproyecto de Ley General Tributaria, en el que dijo: “El artículo 154 de la actual Ley General Tributaria articula la revisión de oficio por anulabilidad -por infracción manifiesta de Ley- de los actos tributarios; procedimiento que el Consejo de Estado ha considerado subsistente en el ámbito tributario, a pesar de que la Ley 4/1999 determinó su supresión en el marco de la Ley 30/1992. // Tras la reforma operada por la Ley 4/1999 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. // En efecto, 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, donde la Ley 30/1992, tras regular la revisión de oficio y la declaración de lesividad de los actos meramente anulables, establece, en su artículo 105.1, que “las Administraciones públicas podrán revocar

2.2. Incorporación del instituto de la revocación a la Ley General Tributaria

Dada la posición generalizada a favor de la revocación en el ámbito tributario, esta figura fue uno de los aspectos más discutidos durante los trabajos preparatorios de la LGT de 2003 y el trámite parlamentario del Proyecto de Ley. Cabe diferenciar el Informe de 2001 de la Comisión de Expertos, el posterior Informe al Borrador del Anteproyecto de Ley, el dictamen del Consejo de Estado y el trámite parlamentario del Proyecto.²⁶⁹

a) Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria

Atendiendo una propuesta del Consejo para la Defensa del Contribuyente, la Secretaría de Estado de Hacienda planteó a la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT el eventual tratamiento que a la cuestión se debiera dar en la nueva LGT.²⁷⁰

En su informe de julio de 2001, la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT propuso introducir en la nueva LGT la figura de la revocación, con un doble fundamento: primero, el acercamiento a lo dispuesto con carácter general en la LRJPAC para su adaptación a los procedimientos tributarios, y, segundo, evitar conflictos innecesarios o poner fin a los ya iniciados en aquellos casos en que la Administración

en cualquier momento sus actos de gravamen o desfavorables, siempre que tal 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". // No se trata, por tanto, de una revocación por meros motivos de oportunidad, pues la decisión revocatoria deberá siempre dictarse respetando el ordenamiento jurídico, pero es indudable que el procedimiento de revocación presenta, en general, menos garantías para los interesados que una revisión *ex* artículo 153 o 154 de la Ley General Tributaria. // 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 manifiestamente 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".

²⁶⁹ *Cfr.* J.I. RUIZ TOLEDANO, 2006, pág. 200.

²⁷⁰ *Cfr.* J.A. ROZAS VALDÉS, 2007, págs. 560-561. Es la Propuesta normativa 3/2000 del Consejo para la Defensa del Contribuyente, relativa a los criterios a seguir en la revocación de los actos tributarios. Iniciaba así el Consejo la motivación de la propuesta formulada: "Con ocasión de numerosas quejas tramitadas ante este Consejo en las que se ponían de manifiesto, a juicio de éste, la existencia de determinados actos tributarios no ajustados a Derecho, el Consejo consideró que debía proponer su revocación a la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, lo que así hizo a través de los correspondientes oficios. A estos oficios contestó la citada Dirección General señalando en la mayoría de los casos que no iba a procederse a la revocación en base a una serie de argumentos jurídicos relativos a la improcedencia de acudir a la revocación en supuestos en que las infracciones detectadas no sean sustantivas y graves o cuando el acto en cuestión sea firme". La propuesta se formuló en los siguientes términos: "Que estudiada esta propuesta por parte de esa Secretaría de Estado se impulsen aquellas actuaciones ya iniciadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y acordadas con este Consejo dirigidas a revocar sus actos de gravamen tributarios cuando la propia Agencia tenga el convencimiento de haberse dictado con infracción del ordenamiento jurídico, con independencia del carácter sustantivo o procesal de las normas infringidas y del carácter firme o no del acto, respetando en todo caso los límites que a la revocación impone el artículo 105 de la Ley 30/1992".

reconozca que se ha equivocado al dictar el acto en cuestión. En estos términos, la revocación se incorporó al borrador del Anteproyecto de Ley General Tributaria como una de las formas de resolución extrajudicial de los conflictos tributarios tendente a reducir la litigiosidad en la materia.²⁷¹

b) Anteproyecto de Ley General Tributaria

Pues bien, el Anteproyecto de Ley General Tributaria incluyó en su artículo 219 la regulación de la revocación con el siguiente contenido: “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. 2. La revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción. 3. El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio, siendo competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto. En el expediente deberá incluirse un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación del acto. 4. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento. Transcurrido el plazo previsto en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa, los interesados podrán entender rechazada la revocación por silencio administrativo. 5. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento no serán susceptibles de recurso o reclamación en vía administrativa”.

²⁷¹ En su informe de julio de 2001, la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT incluyó la siguiente propuesta para la regulación de la revocación:

“Uno de los aspectos más novedosos es la introducción en la nueva Ley de un precepto que regule la revocación de actos administrativos tributarios de gravamen en aquellos casos en que la propia Administración tributaria considere que estos actos no se ajustan a Derecho. La regulación debe inspirarse en el actual art. 105 de la LRJ-PAC, pero sin trasladar este precepto de manera automática. // El fundamento de la regulación sería doble. Primero, el acercamiento a lo dispuesto con carácter general en la LRJ-PAC, que permite, además, su adaptación a los procedimientos tributarios. Segundo, evitar conflictos innecesarios o poner fin a los que ya se hayan iniciado en aquellos casos en que la Administración reconozca que se ha equivocado al dictar el acto en cuestión. // En todo caso, la revocación no debe convertirse en una vía alternativa a la de los recursos y reclamaciones, previstos para solucionar controversias o conflictos jurídicos existentes entre los particulares y la Administración, controversia que desaparece cuando la Administración entiende que el contribuyente tiene razón y que el acto es erróneo. // Si la Administración llega a la conclusión, por sus propios medios, o convencida por el contribuyente o por otro órgano o entidad, que un acto administrativo tributario de gravamen es contrario a Derecho, puede revocarlo, con los límites que se quieran establecer. Por el contrario, cuando la Administración considere que un acto suyo desfavorable es correcto, la carga de impugnarlo corresponde al administrado que no esté de acuerdo con esta conclusión a través de los recursos y reclamaciones que las normas prevén, puesto que la Administración se beneficia del principio de presunción de legalidad de sus actos (arts. 57 de la LRJ-PAC y 8 de la LGT). // Pueden revocarse los actos firmes, ya que es precisamente en este caso, es decir, el acto firme no recurrido que la Administración considera erróneo, en el que la revocación tiene mayor sentido. También pueden revocarse actos ya sometidos a revisión si la Administración llega a la conclusión que no se ajustan a Derecho antes de que lo haga el órgano de revisión. Quedaría excluido de la revisión el acto administrativo tributario confirmado por sentencia judicial firme (art. 158 de la LGT). // La nueva normativa debe establecer límites a la revocación, y concretar el procedimiento a seguir. // Así, es necesario que en la Ley se establezcan límites para evitar que la revocación de actos tributarios de gravamen conduzca a actuaciones injustas o arbitrarias. En este sentido, procede que se estudie la adaptación de los límites de la LRJ-PAC al ámbito tributario, ya que resultan demasiado generales los previstos en sus arts. 105 y 106. En relación con el procedimiento de revocación y los órganos competentes para acordarla, se indica que la iniciación puede ser de oficio o a instancia del interesado, y debe solicitarse informe del servicio jurídico competente. La competencia para revocar puede atribuirse al órgano que dictó el acto o a su superior”.

c) Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria

Del texto anterior, en su informe publicado el 23 de enero de 2003, la Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria destacó la innovación que representaba la incorporación de la revocación en el capítulo dedicado a los procedimientos especiales de revisión, y valoró la inclusión de los transcritos límites al ejercicio de esta potestad en orden a excluir, en la práctica, la revocación por motivos de oportunidad, quedando reducida a la originada por motivos de legalidad.²⁷²

d) Informe 1403/2003, de 22 de mayo de 2003, el Consejo de Estado

En su informe de 22 de mayo de 2003, el Consejo de Estado formuló hasta ocho objeciones al texto del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria en relación con este instituto²⁷³ y concluyó diciendo que “únicamente cabe introducir el mecanismo de la

²⁷² En su informe publicado el 23 de enero de 2003, la Comisión nombrada para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria señaló lo siguiente: “Tal vez la mayor innovación de este Capítulo, dedicado a los procedimientos especiales de revisión, es la relativa a la regulación de la revocación, que resulta posible, dentro del plazo de prescripción, siempre que sea favorable al interesado y no constituya dispensa o exención no permitida por la norma o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico. Como puede observarse, la vigencia de tales límites parece excluir, en la práctica, la revocación por motivos de oportunidad, quedando reducida a la originada por motivos de legalidad. // La novedad más importante en esta materia es su incorporación al borrador de anteproyecto LGT. Se generaliza el procedimiento de revocación, entendiéndolo también como una de las formas de resolución extrajudicial de los conflictos tributarios y tendente a reducir la litigiosidad en nuestra materia. Desde esta perspectiva puede entenderse como una segunda medida complementaria a la de las actas con acuerdo [...]. El plazo de resolución, en este caso, se reduce a seis meses, pudiéndose entender denegada la revocación en caso de incumplimiento” (páginas 87 y 88).

²⁷³ Decía el Informe 1403/2003 del Consejo de Estado, de 22 de mayo de 2003, relativo al Anteproyecto de Ley General Tributaria que: “[...] El objetivo que se persigue con la regulación proyectada es la articulación de un mecanismo de revocación que contribuya a reducir la litigiosidad, en la medida en que su ámbito de aplicación no se encuentra limitado por la existencia de una infracción legal manifiesta y el procedimiento para su declaración es más sencillo. Ahora bien, como ha señalado la Secretaría General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria, y también muchas Comunidades Autónomas, "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. En primer lugar, llama la atención que el apartado 1 aluda a una revocación "en beneficio de los interesados". [...] En segundo lugar, [...] la introducción de la figura de la revocación exige articular unos límites más precisos: no basta con que la decisión revocatoria se dicte siempre respetando el ordenamiento jurídico; debe vincularse a una infracción de dicho ordenamiento o al conocimiento de nuevos datos que justifiquen volver sobre lo ya resuelto. En tercer lugar, sería conveniente excluir expresamente del objeto de la revocación, para delimitar con mayor claridad el ámbito de aplicación de esta figura, las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos y los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa. [...] En cuarto lugar, el apartado 2 señala que la revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción. Frente al régimen establecido por la Ley 30/1992 -que admite la revocación en cualquier momento- el anteproyecto establece un plazo de cuatro años durante el cual es posible revocar los actos tributarios. Esta previsión resulta razonable, aunque debe establecerse una remisión a la regulación del plazo de prescripción y mencionar expresamente que dicho plazo es de cuatro años. En quinto lugar, el apartado 3 señala que el órgano que declare la revocación el cual se determinará reglamentariamente, deberá ser distinto del órgano que dictó el acto. No debe ser sólo un órgano distinto, sino también un órgano superior. En sexto lugar, el informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico a que alude el mismo apartado debería tener carácter vinculante o, en su caso, habría de exigirse su carácter favorable para que procediese declarar la revocación. En séptimo lugar, el apartado 4 establece un plazo máximo para notificar la resolución y señala que, una vez transcurrido dicho plazo, los interesados podrán entender rechazada la revocación por silencio administrativo, [...] nada hay que objetar al juego del silencio [negativo], pero lo que sí resulta conveniente,

revocación en el ámbito tributario si en su regulación se introducen las garantías indispensables para asegurar una adecuada protección del interés público. No puede olvidarse, como ya se ha dicho, que los actos tributarios son, en su gran mayoría, actos de gravamen para los particulares, lo que hace imprescindible 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 en unos términos tan amplios y flexibles como hace el artículo 219 del anteproyecto. Por ejemplo, la revocación podría llegar a constituir una especie de recurso contra las liquidaciones y no es impensable que pudiera dar lugar a supuestos de fraude o que en la práctica funcionara como un mecanismo de transacción”.²⁷⁴

e) Proyecto de Ley General Tributaria remitido al Congreso de los Diputados

Cumplido el trámite anterior, el Proyecto de Ley General Tributaria presentado por el Gobierno al Congreso de los Diputados incluyó el artículo 219 titulado “Revocación de actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones”, con el siguiente texto: “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. 2. La revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción. 3. El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio, siendo competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto. En el expediente se dará audiencia a los interesados y deberá incluirse un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación del acto. 4. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento. Transcurrido el plazo previsto en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa, los interesados podrán entender rechazada la revocación por silencio administrativo. 5. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento pondrán fin a la vía administrativa”.

aunque dicho trámite ya venga impuesto por la ordenación general del procedimiento administrativo, es la referencia expresa, al igual que hace el artículo 217.4 proyectado, a la audiencia al interesado y a quienes resulten afectados, máxime si se tiene en cuenta que la revocación se configura como un procedimiento que sólo puede iniciarse de oficio. Y, por último, el apartado 5 establece que las resoluciones que se dicten en este procedimiento ponen fin a la vía administrativa, previsión que responde a la principal finalidad que se persigue con la introducción del mecanismo de la revocación -que no es otra que la reducción de la litigiosidad en el ámbito tributario [...] debería hacer referencia a que las resoluciones, ya sean expresas o presuntas, que decidan la revocación ponen fin a la vía administrativa; pudiendo precisar que contra tales resoluciones y acuerdos cabe interponer recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional competente (tal y como señala el artículo 249 del anteproyecto) y, en la vía administrativa, únicamente el recurso extraordinario de revisión cuando concurra alguna de las circunstancias previstas en el artículo 244.1.”

²⁷⁴ No sabemos si con esta opinión el Consejo de Estado pretendía denostar las propuestas doctrinales tendentes a favorecer las soluciones convencionales de conflictos tributarios. Así, J.J FERREIRO LAPATZA (dir.), 2005, págs. 229 a 258, da cuenta de sus posibilidades en materia de tributación nacional, en tanto que A. URQUIZU CAVALLÉ, 2021, págs. 395 a 400, se refiere a los mismos con motivo del procedimiento de mutuo acuerdo en los procedimientos para evitar la doble imposición. Pero lo cierto es que el legislador español no ha diseñado la revocación para que funcione como una solución convencional de conflictos tributarios.

Como novedad frente al texto del anteproyecto de ley, puede observarse la introducción en el apartado 3 de la mención al trámite de audiencia a los interesados.

f) Enmiendas de los grupos parlamentarios incorporadas al texto de la Ley

En el trámite parlamentario fueron dos las enmiendas incorporadas al texto definitivo de la Ley General Tributaria, la número 256 presentada en el Congreso y la 354 presentada en el Senado.

La primera, de modificación, se justificó en la articulación de unos límites más precisos de la figura de la revocación, estableciendo los supuestos que sirven de base a la misma, esto es, precisando 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. En virtud de esta enmienda, el apartado 1 del artículo 219 quedaba redactado en la forma siguiente: “1. La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados 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. La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.”

La segunda de las enmiendas volvió a modificar el párrafo primero del artículo 219 para incorporar un supuesto más de revocación, la infracción manifiesta de la ley, quedando redactado así: “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. La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico”. Esta modificación se justificó como 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 económico-administrativas, ex artículo 154.a) de la Ley General Tributaria de 1963.

También incorporó esta enmienda una nueva redacción para el apartado 4 del artículo 219 con el siguiente texto: “4. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento. Transcurrido el plazo establecido en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa, se producirá la caducidad del procedimiento”. De esta forma, se modificaron los efectos de la falta de notificación de la resolución del procedimiento en el plazo de 6 meses, que dejaron de ser los propios del silencio negativo para establecerse la caducidad.²⁷⁵

g) Texto definitivamente aprobado

²⁷⁵ Ese mismo texto se había propuesto en la enmienda de núm. 95, de modificación, presentada en el Senado con la siguiente justificación: “si se inicia siempre de oficio, ¿la no resolución en plazo no daría lugar a la caducidad y no al silencio?”.

Finalmente, el texto aprobado del artículo 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, (vigente a fecha de cierre de este trabajo) es el siguiente:

“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.

La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.

2. La revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción.

3. El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio, y será competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto.

En el expediente se dará audiencia a los interesados y deberá incluirse un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación del acto.

4. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento.

Transcurrido el plazo establecido en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa, se producirá la caducidad del procedimiento.

5. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento pondrán fin a la vía administrativa”.

El resultado final es que la revocación tributaria ha adquirido un perfil propio, diferenciado del que reviste en el orden administrativo, y complejo.²⁷⁶

CAPÍTULO 3. CONCEPTO

3.1. Definición de revocación

Ni en el ámbito administrativo común (primero el artículo 105.1 de la LRJPAC y después el artículo 109.1 de la LPAC), ni en el ámbito tributario (artículo 219 de la LGT), ni tampoco en otras normas generales o sectoriales²⁷⁷ ha sido definido por el legislador el término revocación que incorpora a los diferentes textos normativos.

²⁷⁶ Vid. en este sentido J.A. ROZAS VALDÉS, 2007, págs. 560-563.

²⁷⁷ Así, a nivel general, también la Ley 40/20105, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, en su artículo 9.3, incluye el término revocación para establecer que “Las delegaciones de competencias y su revocación deberán publicarse en el «Boletín Oficial del Estado», en el de la Comunidad Autónoma o en el de la Provincia, según la Administración a que pertenezca el órgano delegante, y el ámbito territorial de competencia de éste”. Entre los múltiples supuestos revocatorios previstos en las leyes sectoriales citamos como ejemplo la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas, cuando, en su artículo 92.4, determina que: “Las autorizaciones podrán ser revocadas unilateralmente por la Administración concedente en cualquier momento por razones de interés público, sin generar derecho a indemnización, cuando resulten incompatibles con las condiciones generales aprobadas con posterioridad, produzcan daños en el dominio público, impidan su utilización para actividades de mayor interés público o menoscaban el uso general”, o cuando, en su artículo 100, dispone que “Las concesiones y autorizaciones demaniales se extinguirán por las siguientes causas:[...] d) Rescate de la concesión, previa indemnización, o revocación unilateral de la autorización [...]”; también la Ley 25/1964, de 29 de

Ante esta indefinición normativa, para adoptar un concepto técnico de revocación como forma de revisión de los actos tributarios, acudimos, en primer lugar, al significado usual de la expresión. En sentido general, el *Diccionario de la Real Academia Española* define el término revocación como “acción y efecto de revocar”, y, en sentido jurídico, como “anulación, sustitución o enmienda de orden o fallo por autoridad distinta de la que había resuelto” y como “acto jurídico que deja sin efecto otro anterior por la voluntad del otorgante”. Se trata, como vemos, de acepciones muy amplias que podrían incluir, cuando menos, cualquier forma de revisión de un acto administrativo. Por ello, habremos de delimitar con mayor precisión este concepto.

3.2. La revocación en la doctrina administrativa

Pues bien, para tratar de acotar este término acudimos a la doctrina administrativa, que no se ha mostrado uniforme a la hora de aportar un concepto técnico de revocación.²⁷⁸

Efectivamente, para definir el término revocación en el ámbito administrativo ha sido habitual en los autores posicionarse en alguna de las tres posturas siguientes: (i) bien adoptar un concepto amplísimo de revocación entendiéndolo como la retirada definitiva por la Administración de un acto suyo anterior mediante otro de signo contrario; (ii) bien adoptar un concepto amplio que incluiría la revocación por motivos de legalidad y la revocación por motivos de oportunidad; (iii) o bien, adoptar un concepto estricto de revocación reservándolo para el supuesto de privación de efectos del acto administrativo por razones de oportunidad o conveniencia administrativa, contraponiendo esta figura jurídica a la anulación.²⁷⁹

Para SANTAMARÍA ARINAS, sin embargo, son dos las acepciones posibles del término revocación en el ámbito administrativo: la primera, un concepto estricto que pone el acento en la existencia de una potestad revocatoria,²⁸⁰ y la segunda, un concepto amplio de revocación que configura el acto revocatorio como resultado del ejercicio de la potestad correspondiente a la concreta *causa revocandi* presente en el singular acto revocado. En ese concepto amplio de revocación engloba el autor la extinción que se produce como consecuencia de la resolución de recursos, como consecuencia de la revisión de oficio, como consecuencia de la reserva de revocación en cualquiera de sus variantes (cláusula de precario y cláusula de rescate), pero también como consecuencia de condición resolutoria y del incumplimiento del modo, lo cual supone englobar a su vez

abril, sobre energía nuclear, cuando, en su artículo 89.6, señala que “*Las infracciones muy graves podrán dar lugar, conjuntamente con las multas previstas, a la revocación, retirada o suspensión temporal de las autorizaciones, licencias o inscripción en registros*”.

²⁷⁸ Cfr. Y. MARTÍNEZ MUÑOZ, 2006, págs. 24 y 25, los diferentes posicionamientos de la doctrina.

²⁷⁹ Vid. en este último posicionamiento E. GONZÁLEZ GARCÍA y E. LEJEUNE VALCÁRCEL, 2000, páginas 137 y 138, donde se señalan como notas diferenciales de una y otra figura, primero, que la revocación incide sobre actos válidos en tanto que la anulación elimina del mundo del derecho actos jurídicamente inválidos; y, segundo, que la revocación obedece a una causa sobrevenida, cifrada en motivos de oportunidad, en tanto que la anulación responde a razones de legalidad, de objetiva e intrínseca disconformidad del acto con el ordenamiento jurídico.

No resulta difícil reconocer en estas notas las figuras de la *revoca* y del *annullamento d’ufficio* del ordenamiento jurídico italiano (como tendremos ocasión de ver en la parte décima de este trabajo).

²⁸⁰ Afirma R. J. SANTAMARÍA ARINAS, 2018, pág. 186, que la teorización más esforzada de este concepto se debe a la tesis que publica SALA ARQUER en 1974, para quien la «oportunidad» “se identificaba con la «buena administración», que en aquel momento pretendía configurarse como un concepto político y no jurídico que [...] haría inútil la previa intervención de la Administración consultiva e imposible la posterior fiscalización judicial de los motivos de fondo de la revocación practicada”.

“caducidad” y “sanción” en el concepto material de revocación.²⁸¹ Por otra parte, para el concepto estricto de revocación descarta cualquier motivo de oportunidad ya que, conforme a las exigencias del principio de legalidad en la actuación administrativa, una potestad revocatoria con semejante contenido debería estar expresamente reconocida en una norma con rango de ley, y lo cierto es que nada había en el tenor literal del artículo 105.1 de la LRJPAC (ni lo hay ahora en el artículo 109.1 de la LPAC) que permita dar por superadas las exigencias del principio de vinculación positiva de la Administración a la Ley.²⁸²

3.3. Revocación en la normativa tributaria

También la doctrina tributaria ha analizado el concepto de revocación en torno a razones de legalidad y de oportunidad sobre la base de la normativa en vigor.²⁸³

Así, el carácter reglado de las potestades tributarias (artículo 6 de la LGT), los principios constitucionales en materia tributaria, en particular, el principio de legalidad, o los límites a la revocación del artículo 219.1 de la LGT que “*no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico*”, son argumentos esgrimidos por parte de la doctrina para defender una configuración de la revocación tributaria por motivos exclusivos de legalidad. Pero, por otra parte, el segundo de los motivos de revocación enunciados por el artículo 219.1 de la LGT (“*cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado*”), ha servido de argumento a otros autores para defender la configuración actual de la revocación tributaria por motivos de oportunidad.

Sin ánimo de eludir la discusión, avanzamos ahora nuestro posicionamiento a favor de la configuración de la revocación tributaria por motivos exclusivos de legalidad y dejamos apuntada la controversia para retomarla en otras partes de este trabajo.

A partir de las consideraciones anteriores, a efectos de adoptar en este momento un concepto positivo de revocación partiremos de la concepción más amplia del término para excluir, a continuación, otras figuras y situaciones tributarias afines. Así, entenderemos la revocación de un acto tributario como el acto jurídico que deja sin efecto (total o parcialmente) otro anterior por voluntad de la Administración que lo dictó, excluyendo otras figuras afines reguladas por la LGT (y sus reglamentos de desarrollo) como las siguientes:²⁸⁴

a) Anulación del acto impugnado tras la presentación de una reclamación económico-administrativa y antes de la remisión del expediente, siempre que no se haya presentado previamente recurso de reposición (artículo 235.3 de la LGT).

²⁸¹ Cfr. R. J. SANTAMARÍA ARINAS, 2018, pág. 193

²⁸² Vid. en este sentido R. J. SANTAMARÍA ARINAS, 2000, págs. 457 y 458. También el Consejo para la Defensa del Contribuyente, en su Memoria del año 2000, afirmó que “la modificación del artículo 105 de la Ley 30/1992 realizada por la Ley 4/1999 en esta materia no es sino un hito más del camino que ha llevado de la concepción de la revocación como una vía para eliminar del mundo jurídico actos inicialmente válidos por circunstancias sobrevenidas (básicamente por razones de oportunidad) hasta la concepción de la revocación como una vía más para revisar de oficio actos inválidos” (pág. 297).

²⁸³ Cfr. Y. MARTÍNEZ MUÑOZ, 2006, págs. 27 a 31.

²⁸⁴ Cfr. E. ROLDÁN CENTENO y S. MEÑO GALINDO, 2010, págs. 221 a 234.

- b) Anulación de actos dictados en el espacio temporal comprendido entre la solicitud de suspensión de la ejecución de un acto tributario y su admisión a trámite (previsión del artículo 44.2 del RGRVA para las reclamaciones económico-administrativas).
- c) Anulación de actos que traigan su causa del anulado en virtud de reclamación económico-administrativa totalmente estimatoria (artículo 66.5 del RGRVA).
- d) Inexistencia de los actos dictados tras la formulación de denuncia por delito contra la hacienda pública (artículo 251.2 de la LGT).
- e) Anulación de actos por incumplimiento de la condición a que estaban sometidos (artículo 115.3 de la LGT).
- f) Nulidad de pleno derecho (artículo 217 de la LGT).
- g) Rectificación de errores (artículo 220 de la LGT), o
- h) Devolución de ingresos indebidos (artículo 221.1 de la LGT).

3.4. Definición de revocación tributaria adoptada

De este modo, sobre la base de la normativa en vigor, entendemos que cabe definir la revocación tributaria como el instituto jurídico a través del cual la Administración anula (total o parcialmente) en beneficio de los interesados un acto tributario por las causas tasadas y con los límites previstos en la ley, siempre que no resulte de aplicación preferente otro procedimiento especial de revisión o el ejercicio de otra facultad anulatoria de la administración.

CAPÍTULO 4. NATURALEZA

4.1. Planteamiento

La naturaleza de la revocación como forma de revisión de los actos tributarios continúa siendo objeto de debate por la doctrina tributarista. Dos son fundamentalmente las cuestiones debatidas:

(i) Una primera cuestión se inserta en el presupuesto de hecho o causa habilitante de la revocación. Y así, se discute si la revocación tributaria responde a motivos de legalidad, o si responde, además, a motivos de oportunidad.

(ii) Una segunda cuestión se inserta en las facultades de la Administración para iniciar el procedimiento de revocación cuando concurra causa habilitante. Y así, se discute si la revocación tributaria se configura como una facultad de la Administración que puede ejercer discrecionalmente o, por el contrario, si se configura como una facultad de la Administración que debe ejercer imperativamente.

Pasemos a estudiar ambas cuestiones de forma sistemática, partiendo de las exigencias que a nuestro juicio se desprenden del principio de legalidad tributaria (artículo 103.1 CE).

4.2. Instituto al servicio de la depuración de ilegalidades

Como mejor explicaremos en el subapartado 3.1 de la quinta parte del presente trabajo, en la doctrina se discute si la revocación tributaria cabe sólo por motivos de legalidad o si cabe, además, por motivos de oportunidad. Así, mientras un sector de la doctrina

entiende que procede la revocación tributaria tanto por motivos de legalidad como de oportunidad,²⁸⁵ otro sector, en cambio, sostiene que en la revocación sólo caben motivos de legalidad.²⁸⁶

En nuestra opinión esta segunda postura es la más ajustada a la dogmática tributaria, a derecho, pues no debemos olvidar que el tributo está sujeto al principio de legalidad, de manera que si el nacimiento y la determinación de los elementos esenciales de la obligación tributaria sólo pueden verificarse por la Administración en los estrictos términos fijados por la ley, paralelamente, la revocación de esa obligación sólo podrá llevarse a cabo por los motivos estrictamente fijados por la ley, sin que la Administración tenga margen alguno de maniobra para modificarla en base a meros criterios de oportunidad.²⁸⁷

4.3. Instituto de aplicación imperativa

Como mejor explicaremos en el primer capítulo de la sexta parte del presente trabajo, en la doctrina también se discute si la revocación tributaria es, bien una mera facultad discrecional de la Administración, que puede decidir no iniciar el procedimiento por más que existan indicios de que concurre causa de revocación;²⁸⁸ o bien, si la revocación constituye una obligación de la Administración, de tal manera que tan sólo puede decidir no iniciar el procedimiento cuando advierta que no existen indicios de que concurre causa de revocación.²⁸⁹

Pues bien, a nuestro modo de ver, esta segunda postura es la más ajustada a la dogmática tributaria, pues el mismo razonamiento que nos ha llevado a concluir que el principio de legalidad tributaria impone que la Administración sólo puede revocar los actos por causa de legalidad, nos lleva a concluir que el principio de legalidad impone que no puede quedar al albur de la Administración decidir si inicia o no el procedimiento de revocación, sino que impone a esta la obligación de iniciar el procedimiento siempre que, espontáneamente o a instancia de parte interesada, advierta que existen indicios de concurrencia de causa de revocación. Es más, en nuestra opinión, existiendo instancia de parte interesada la Administración deberá instruir actuaciones en todo caso, sin perjuicio de acordar su archivo cuando no aprecie la concurrencia de motivo para iniciar el procedimiento de revocación, lo que deberá motivar en acuerdo que deberá ser notificado. Y es que, en nuestro ordenamiento jurídico, más allá de su consideración como discrecional o reglada, si la norma confiere a la Administración una potestad (y la de revocar los actos tributarios aparece regulada en el artículo 219 de la LGT), la

²⁸⁵ Vid. en este sentido E. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO y E. PÉREZ TORRES, 2000, págs. 158-159; J. RAMALLO MASSANET, 2007, pág. 600; C. GARCÍA NOVOA, 2010, pág. 619; P. CHICO DE LA CÁMARA, 2012, pág. 76.

²⁸⁶ Vid. en este sentido L. PACHECO MANCHADO, 1994, pág. 128; J. ARIAS VELASCO y S. SARTORIO ALBALAT, 1996, pág. 555; J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2004, pág. 182; J. MARTÍN FERNÁNDEZ y J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2009, p. 518; J.E. LÓPEZ CANDELA, 2018, pág. 16; J. PAGÈS i GALTÈS, 2020.a, pág. 148.

²⁸⁷ Y es que no puede obviarse el principio de indisponibilidad del crédito tributario establecido en el artículo 18 de la LGT (“*El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa*”). Por tanto, determinado el crédito tributario, la Administración únicamente podrá disponer del mismo en los supuestos expresamente previstos por la ley.

²⁸⁸ Vid. en este sentido R.M. COLLADO MARTÍNEZ, 2018, págs. 231 y 232, con cita de dictámenes del Consejo de Estado.

²⁸⁹ Vid. en este sentido J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2004, pág. 214; J. PAGÈS i GALTÈS, 2020.a, págs. 154 y 155.

Administración está obligada a ejercerla y a hacerlo conforme a los fines que la justifican, como impone el artículo 106.1 de la CE.²⁹⁰

CAPÍTULO 5. RELACIÓN DE LA REVOCACIÓN CON LOS DEMÁS MEDIOS DE REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA

Tal y como hemos explicado en la parte tercera de este trabajo, los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias de los municipios de régimen común podrán ser revisados mediante el recurso de reposición, las reclamaciones económico-administrativas (únicamente los actos catastrales o censales municipales dictados por delegación de la Administración del Estado en tributos de gestión compartida, es decir, IBI e IAE), los procedimientos especiales de revisión (declaración de nulidad de pleno derecho, declaración de lesividad, revocación, rectificación de errores, devolución de ingresos indebidos), y el recurso extraordinario de revisión. Todos ellos (con la particularidad de la declaración de lesividad de ser presupuesto para la impugnación por la propia Administración del acto en vía contencioso-administrativa) concreción en nuestro ordenamiento jurídico de la posibilidad de anular o modificar los actos administrativos sin acudir a la vía jurisdiccional.

Unas y otras figuras presentan caracteres específicos que conviene contrastar con los propios de la revocación. En el presente capítulo nos limitaremos a enumerar los principales aspectos que sirven para delimitar la revocación de los demás medios administrativos de revisión. Esos aspectos serán desarrollados en los restantes capítulos del trabajo al estudiar los elementos estructurales de la revocación.

5.1. Relación de la revocación con el recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa

Cuando la persona interesada advierte que en la aplicación del ordenamiento tributario a su caso se ha podido cometer un error, como dice ROZAS VALDÉS,²⁹¹ la vía natural que el sistema pone a su disposición para repararlo es la de interponer un recurso. En municipios de régimen común, el recurso de reposición.²⁹²

²⁹⁰ Vid. en STS de 9 de julio de 2021, dictada en el recurso de casación 3030/2020, FD 4: “[...] en nuestro Derecho no cabe estimar que, cuando la norma confiere potestades discrecionales, pueda la Administración ejercer o no dichas potestades, sino que ha de ejercerlas y la discrecionalidad debe entenderse referida a la forma en que se ejerce. Las potestades discrecionales, como las regladas, deben ser ejercidas siempre que concurren los presupuestos para ello, en lo que difieren de las regladas, es que en estas la decisión viene impuesta directamente por la norma, en tanto que en las potestades discrecionales, la norma deja al criterio de la Administración optar entre varias soluciones, todas ellas admisible[s] en Derecho, pero debiendo motivar la decisión que acoja, en todo caso, la más acorde a los fines de las potestades conferidas, atendiendo a las circunstancias del caso; pero en modo alguno lleva la discrecionalidad a ejercer o no la potestad, en sí misma considerada”.

²⁹¹ En J.A. ROZAS VALDÉS, 2007, págs. 563 a 565, el autor compara la revocación con otros medios de revisión.

²⁹² Seguido, en su caso, de la reclamación económico-administrativa cuando se trate de actos municipales de naturaleza catastral o censal dictados por delegación de la Administración del Estado. En este supuesto la tramitación y resolución del procedimiento corresponde a los órganos económico-administrativos de la Administración del Estado.

Pues bien, siendo el recurso de reposición la forma ordinaria para la revisión en vía administrativa de los actos tributarios de los municipios de régimen común, presenta como rasgos característicos el plazo de caducidad para su interposición de un mes desde que el acto a impugnar fuera notificado, la legitimación para su interposición (que se reconoce a las personas interesadas), su resolución por el órgano que hubiera dictado el acto (habitualmente, el alcalde o la alcaldesa, sin perjuicio de las competencias de la tesorería municipal), la posibilidad de impugnar cualquier acto definitivo o de trámite cualificado siempre que no sea firme en vía administrativa, su fundamentación en cualquier infracción del ordenamiento jurídico (es decir, cualquier causa de invalidez del acto recurrido, de nulidad o anulabilidad) y la prohibición de que la resolución empeore la situación inicial de la persona interesada.²⁹³

Frente a ese carácter ordinario, la revocación se configura como un medio extraordinario para revisar los actos tributarios (firmes o no) definitivos o de trámite cualificados dentro del plazo de prescripción, que puede instarse exclusivamente de oficio (sin perjuicio del reconocimiento a los interesados de la posibilidad de promover el procedimiento, que no supone su inicio), siempre que concurra alguno de los motivos determinados por la ley de forma tasada, y solo si se acuerda en beneficio de los interesados, correspondiendo la competencia para su resolución, en todo caso, a un órgano distinto de aquel que hubiera dictado el acto, en municipios de régimen común, en nuestra opinión, al pleno del ayuntamiento.

Es decir, siendo diferentes los plazos, la iniciativa, el objeto y la extensión de los motivos para revisar, así como el órgano competente para resolver, la coincidencia se encuentra en que en ambos institutos la revisión nunca podrá acordarse en perjuicio de los interesados.

Por otra parte, concurriendo causa de revocación y estando pendiente de resolución un recurso de reposición contra el acto tributario en cuestión, precisamente por constituir este el medio ordinario de revisión de los actos tributarios de los municipios de régimen común, entendemos que la Administración ha de dar preferencia a su tramitación y resolver en consecuencia.

De esta manera, si la persona interesada formulara solicitud de revocación en plazo de interposición del recurso de reposición, entendemos que, por el carácter ordinario de esta forma de revisión, la Administración municipal debería recalificar el escrito presentado como recurso de reposición.

Y en sentido inverso, si transcurrido el plazo de un mes desde la notificación del acto tributario se formulara recurso de reposición de forma extemporánea, dado que el procedimiento de revocación únicamente se inicia de oficio, entendemos que cabrá

²⁹³ Y es que, como señala el artículo 223.4 de la LGT, “*La reposición somete a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho o de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas en el recurso, sin que en ningún caso se pueda empeorar la situación inicial del recurrente*”. En el mismo sentido, dispone el artículo 237 de la LGT que “*1. Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante. 2. Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones*”.

recalificar el escrito presentado para su consideración como mera solicitud de revocación con la finalidad de promover el inicio de oficio del procedimiento.

A nuestro modo de ver, semejante criterio debe seguirse cuando el recurso ordinario a presentar sea la reclamación económico-administrativa cosa que, en el ámbito de los municipios de régimen común, se reserva a supuestos singulares de los que ya hemos tratado en el capítulo 4 de la parte tercera del presente trabajo.

5.2. Relación de la revocación con la nulidad de pleno derecho

La declaración de nulidad de pleno derecho, igual que la revocación, constituye un medio extraordinario para revisar los actos tributarios por la propia administración que, en municipios de régimen común, será acordada, como la revocación, por el pleno del ayuntamiento; en el primer caso con dictamen favorable del órgano consultivo, y en el segundo, con informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico.

Ahora bien, a diferencia de la revocación, en la que el procedimiento únicamente puede ser iniciado de oficio, el procedimiento para la declaración de nulidad de pleno derecho podrá iniciarse de oficio o a instancia de persona interesada.

También difiere el plazo en que pueden iniciarse estos procedimientos. En la revocación, solo dentro del plazo de prescripción; mientras que para declarar la nulidad de pleno derecho el procedimiento podrá iniciarse en cualquier momento.

En cuanto al objeto en ambos procedimientos, una primera diferencia viene determinada por la posibilidad de revisar las disposiciones administrativas, ya que cuando la administración pretenda eliminar de oficio una norma reglamentaria ha de seguir el procedimiento de nulidad de pleno derecho (art. 106.2 LPAC, de aplicación supletoria en el ámbito tributario), sin que tal revisión pueda llevarse a cabo mediante el procedimiento de revocación.

Una segunda diferencia viene determinada por la posibilidad de revisar las reclamaciones económico-administrativas, ya que cuando la Administración pretenda eliminar de oficio una resolución económico-administrativa firme ha de seguir el procedimiento de nulidad de pleno derecho (*cf.* art. 217.1 LGT), sin que pueda llevarla a cabo mediante el procedimiento de revocación.

Y si nos ceñimos a los actos administrativos, advertimos que la tercera diferencia entre ambos procedimientos por razón del objeto estriba en que solo pueden ser declarados nulos de pleno derecho los actos administrativos firmes (*cf.* art. 217.1 LGT), mientras que el procedimiento de revocación puede tener por objeto tanto actos administrativos firmes como no firmes.

Por otra parte, igual que los motivos para la revocación, los motivos que habilitan la declaración de nulidad de pleno derecho han sido tasados por la LGT, si bien, como suele suceder en toda delimitación, existen zonas grises, conflictivas, y es aquí donde, como afirma ALFREDO GALÁN,²⁹⁴ se presenta la cuestión más interesante de la relación entre ambos institutos revisores. Singularmente, la duda se plantea en los supuestos en que el

²⁹⁴ Este planteamiento puede verse en A. GALÁN GALÁN, 2018-2019, págs. 123 a 128.

acto administrativo firme a revisar es nulo de pleno derecho (pues de lo contrario es seguro que no cabe el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho) y, además, la revisión se realiza en beneficio de los administrados (pues de lo contrario es seguro que no cabe el procedimiento de revocación).

En este sentido, partiendo del referido autor, podemos esquematizar así las tres principales tesis doctrinales planteadas sobre el tema:

(i) Una primera tesis sostiene que cuando medie causa de nulidad de pleno derecho cuya revisión beneficie al administrado, el procedimiento de revisión de oficio aplicable solo puede ser el de declaración de nulidad de pleno derecho, de tal manera que el procedimiento de revocación solo afectaría a los actos anulables cuya revisión beneficie al administrado.

(ii) Una segunda tesis sostiene que cuando medie cause de nulidad de pleno derecho cuya revisión beneficie al administrado, el procedimiento de revisión de oficio aplicable solo puede ser el de revocación, de tal manera que el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho se reservaría para los actos nulos cuya revisión perjudica al administrado.

(iii) Por último, la tercera tesis sostiene que cuando medie cause de nulidad de pleno derecho cuya revisión beneficie al administrado, el procedimiento de revisión de oficio aplicable puede ser tanto el de declaración de nulidad de pleno derecho como el de revocación, siendo su elección discrecional por parte de la Administración.

Y, como destaca el mismo autor, no existe una posición doctrinal unánime. Así, el Consejo Consultivo de la Comunidad de Madrid²⁹⁵ limita el procedimiento de nulidad de pleno derecho a los actos nulos cuya revisión perjudica al interesado y, por tal motivo, reenvía a la revocación los actos nulos de gravamen o desfavorables. Es decir, ese órgano consultivo tiende a seguir la segunda tesis enunciada.

En cambio, tanto el Consejo de Estado²⁹⁶ como la CJA²⁹⁷ admiten el procedimiento de declaración de nulidad de pleno de derecho para revisar actos nulos de gravamen o desfavorables. De este modo, por tanto, ambos órganos consultivos tienden a seguir la primera tesis enunciada o, al menos, la tercera.

Pues bien, aun cuando reconocemos que se trata de una cuestión debatida que admite incluso posiciones intermedias entre las tres tesis indicadas,²⁹⁸ a nuestro modo de ver, situados en el ámbito tributario, la tesis más sólida de las tres enunciadas es la primera, y es así porque entendemos que la declaración de nulidad de pleno derecho exige, por

²⁹⁵ Vid. entre otros muchos los Dictámenes 108 y 299/2009, 742/2011, 107/2012, 5/2013 y 117/2014 del Consejo Consultivo de la Comunidad de Madrid.

²⁹⁶ Vid. los Dictámenes 5356/1997 y 990/2013 del Consejo de Estado.

²⁹⁷ Vid. entre otros muchos los Dictámenes 224/1998, 72/2001, 96, 97, 109, 228, 229, 289/2016, 8 y 154/2017 y 30/2020 de la CJA.

²⁹⁸ Como ejemplo, E. MÉNDEZ SEBASTIÁN, 2019, págs. 195 y 196, concluye que la revocación también sirve para revisar actos desfavorables al interesado, pero matiza este criterio diciendo que ello tan sólo será así cuando la Administración esté de acuerdo con la revisión de oficio. A su entender, no tiene sentido proceder a instar el procedimiento de nulidad de pleno de derecho si la Administración tiene claro *ab initio* que procede la revisión, de tal manera que en este caso lo más razonable es optar por el procedimiento de revocación, más sencillo y ágil.

definición, la concurrencia de un vicio de validez tan grave en el acto a revisar que, para su apreciación, el ordenamiento jurídico requiere dictamen con carácter obstativo del órgano consultivo competente, de tal manera que si ese dictamen no fuera favorable a la declaración de nulidad del acto tampoco cabe que la Administración instructora la acuerde. Y esta exigencia no se ha previsto para el procedimiento de revocación, para cuya resolución no resulta preceptivo contar con dictamen favorable del órgano consultivo, siendo suficiente informe (preceptivo, pero no vinculante) del órgano que en la misma Administración autora del acto tributario tenga atribuida la función de asesoramiento jurídico.

Por eso, entendemos que la diferencia estructural entre los dos institutos revisores estriba en que la revocación tributaria, tal y como ha sido configurada legalmente, tiene por objeto actos anulables, aunque no por cualquier causa, sino exclusivamente por los motivos de revocación previstos en el artículo 219 de la LGT, y siempre que la revisión beneficie a las personas afectadas por el acto a revocar; mientras que el procedimiento para la declaración de nulidad de pleno derecho tiene por objeto actos nulos de pleno derecho (*cf.* artículo 217 de la LGT) cuya nulidad originaria se declara sin que, en principio (pero a salvo los límites del artículo 110 de la LPAC),²⁹⁹ los efectos de la revisión para las personas interesadas (favorables o desfavorables) condicionen su tramitación o no. Todo ello reconociendo que en determinados supuestos facticos la delimitación entre causa de nulidad de pleno derecho y causa de revocación puede no ser del todo clara. Nos referimos, en particular, a los casos en que durante la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados, supuesto que es objeto de análisis en la quinta parte de este trabajo.

5.3. Relación de la revocación con la declaración de lesividad

La declaración de lesividad, igual que la revocación, constituye un medio extraordinario para revisar actos tributarios por la propia administración exclusivamente de oficio que, en municipios de régimen común será acordada, como la revocación, por el pleno del ayuntamiento.

Ahora bien, a diferencia de la revocación (que, acordada, supone la anulación total o parcial del acto revocado), la declaración de ser lesivos para el interés público constituye exclusivamente el paso previo para que la Administración pueda impugnar sus actos tributarios en vía económico-administrativa.

En principio, tampoco los plazos para revocar o declarar un acto lesivo coinciden. En el primer caso, el plazo para iniciar el procedimiento de revocación es el de prescripción, mientras que en el segundo es el plazo de caducidad de cuatro años desde que el acto fue notificado el que determina el fin del término para adoptar la declaración de lesividad.

En cuanto al objeto de ambos procedimientos, son los actos tributarios en la revocación, y en la declaración de lesividad, además, las resoluciones económico-administrativas.

²⁹⁹ El artículo 110 de la LPAC establece los límites comunes a los diferentes medios de revisión de oficio en el ámbito administrativo general, teniendo carácter supletorio en el ámbito tributario. De acuerdo con el citado artículo “*Las facultades de revisión establecidas en este Capítulo, no podrán ser ejercidas 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*”.

Sin embargo, la revocación únicamente podrá acordarse en beneficio de las personas interesadas, mientras que la declaración de lesividad previa a la impugnación en vía contencioso-administrativa únicamente podrá realizarla la Administración en perjuicio de los interesados, es decir, en relación con actos que, antes de su revisión, resultan más beneficiosos para sus destinatarios.

Y esta diferencia entre ambos medios de revisión es de tal importancia que no será posible acudir a la revocación para anular actos de doble efecto (beneficiosos para algunos afectados y perjudiciales para otros).

Es más, aun siendo los motivos para revisar los actos en ambos procedimientos vicios de anulabilidad (cualquiera para ser declarados lesivos para el interés público y tasados para ser revocados), no podrán, sin embargo, alternarse cuando la causa que concurra sea de revocación, precisamente, por los distintos efectos sobre la esfera jurídica de los particulares previstos para uno y otro medio de revisión.

5.4. Relación de la revocación con la rectificación de errores

La rectificación de errores, igual que la revocación, constituye un medio extraordinario para que la administración que los hubiera dictado revise sus actos tributarios dentro del plazo de prescripción.

Ahora bien, a diferencia de la revocación, en la que el procedimiento únicamente puede ser iniciado de oficio, el procedimiento para la rectificación de errores podrá iniciarse de oficio o a instancia de persona interesada.

También difiere la competencia para rectificar errores y para revocar. En municipios de régimen común, para la rectificación de errores la competencia recae en el órgano que hubiera dictado el acto (habitualmente, el alcalde o la alcaldesa sin perjuicio de las competencias de la tesorería municipal); mientras que para la revocación la competencia para resolver (en todo caso, un órgano distinto de aquel que hubiera dictado el acto), en nuestra opinión, recae en el pleno del ayuntamiento.

En cuanto al objeto del procedimiento, en la revocación son los actos tributarios (en cuyo concepto entendemos incluidas también las resoluciones del recurso de reposición); y en la rectificación de errores, además de los actos tributarios, las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas.³⁰⁰

Pero, pudiendo revisarse por ambos medios los actos tributarios, la revocación únicamente podrá acordarse en beneficio de las personas interesadas; mientras que rectificando los errores de sus actos la Administración puede tanto empeorar como mejorar la situación inicial de aquellos a quienes afectan.

Y, aun pudiendo en ambos casos mejorar la situación inicial de las personas interesadas, debido a la diferente naturaleza de los motivos habilitantes para rectificar errores y para revocar, no podrá la Administración municipal considerar alternativos ambos medios de

³⁰⁰ Tratándose de resoluciones de reclamaciones económico-administrativas contra actos municipales dictados por delegación del Estado en tributos de gestión compartida, serán competentes para rectificar errores los órganos económico-administrativos de la Administración del Estado que las hubieran dictado (artículo 229 de la LGT).

revisión de los actos tributarios cuando actúe de oficio, ni recalificar miméticamente un escrito de parte solicitando la revocación (que no inicia el procedimiento) para considerarlo solicitud de rectificación errores (que sí inicia el procedimiento), excepto, claro está, que la causa de revisión alegada constituya realmente un error material, de hecho o aritmético. Efectivamente, únicamente podrán ser objeto del procedimiento de rectificación de errores los errores materiales, de hecho o aritméticos, en particular, los errores de hecho que resulten de los propios documentos incorporados al expediente. Mientras que únicamente podrán ser revocados los actos tributarios 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. Es decir, en la rectificación de errores no se cuestiona la validez del acto, mientras que es precisamente la invalidez, originaria o sobrevenida, la que justifica su revocación.³⁰¹

5.5. Relación de la revocación con la devolución de ingresos indebidos

Si bien la LGT incluye el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos entre los medios para revisar actos tributarios en vía administrativa, en nuestra opinión, en principio, no cabría calificarlo como tal ya que el objeto de este procedimiento no lo constituyen propiamente actos tributarios sino pagos duplicados de deudas tributarias o sanciones, pagos superiores al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación, ingresos por deudas o sanciones tributarias prescritas y otros supuestos que establezca la normativa tributaria.

Lo anterior no obsta, sin embargo, para que la revocación de un acto tributario contenga la declaración del ingreso realizado en su ejecución como indebido y el reconocimiento del derecho a su devolución.

Por otra parte, desde una perspectiva positiva, a partir del pronunciamiento del Tribunal Supremo en sentencias de 9 y 14 de febrero de 2022 (dictadas en los recursos de casación núm. 126/2019 y núm. 442/2019, respectivamente), tratándose de la revisión de un acto tributario firme instada o promovida por quien hubiera realizado un ingreso indebido, habremos de diferenciar los supuestos en que el procedimiento instado sea el de devolución de ingresos indebidos (que puede iniciarse de oficio o a instancia de persona interesada) con alegación de motivo de revocación, de aquellos otros supuestos en que el procedimiento promovido sea el de revocación (que únicamente puede ser iniciado de oficio). Para el Alto Tribunal, en el primer caso el procedimiento de revocación posee carácter instrumental, no pudiendo acumular en uno ambos procedimientos.

5.6. Relación de la revocación con el recurso extraordinario de revisión

³⁰¹ Pero aun siendo así, en la práctica, como señala A. GALÁN GALÁN, 2018-2019, págs. 128 y 129, “se corre el riesgo de querer hacer pasar lo que realmente es eliminación -total o parcial- de una decisión administrativa como si se tratase de la mera rectificación de un error. Las ventajas de caer en esta tentación son evidentes, tanto por la mayor simplicidad procedimental de la rectificación de un error, con la reducción drástica de garantías, como por eludir la administración el coste de tener que reconocer que la decisión que adoptó era inválida [...]”, opinión que compartimos, entendiendo también que, en municipios de régimen común, el riesgo se incrementa por la necesidad de someter al pleno del ayuntamiento la decisión de revocación.

El recurso extraordinario de revisión, igual que la revocación, constituye un medio extraordinario para revisar los actos tributarios por la propia administración que los hubiera dictado; el primero, como cualquier recurso o reclamación, a instancia de parte; y el segundo, exclusivamente de oficio.

No coincide el órgano competente para resolver en uno y otro supuesto. En el recurso extraordinario de revisión, el órgano que hubiera dictado el acto (en municipios de régimen común, habitualmente el alcalde o la alcaldesa sin perjuicio de las competencias de la tesorería municipal), a nuestro entender, siendo un órgano unipersonal y en ausencia de norma específica, por aplicación supletoria de la normativa de régimen común, con dictamen preceptivo del órgano consultivo.³⁰² En la revocación, en todo caso el órgano competente para resolver ha de ser distinto de aquel que hubiera dictado el acto; en nuestra opinión, será competente para resolver el pleno del ayuntamiento con informe de la secretaría municipal, sin que se requiera someterlo a dictamen del órgano consultivo.

A diferencia de la revocación, el plazo para interponer el recurso extraordinario de revisión no se vincula al plazo de prescripción. El plazo para interponer ese recurso es un plazo de caducidad de tres meses desde el conocimiento de los documentos o la firmeza de las sentencias que habilitan su interposición.

En cuanto al objeto de ambos procedimientos, en la revocación son los actos tributarios firmes o no firmes (entre los que entendemos incluidas las resoluciones del recurso de reposición). En el recurso extraordinario de revisión, además, las resoluciones económico-administrativas.³⁰³ No obstante, el recurso extraordinario de revisión únicamente procede contra actos y resoluciones firmes.

Tanto el recurso extraordinario de revisión como la revocación tienen delimitados los motivos de revisión. En el primero, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: i) Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido. ii) Que al dictar el acto o la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución. iii) Que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme. La revocación, por su parte, solo procede cuando se estime que el acto infringe 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.

Pues bien, si concurriera causa habilitante para el recurso extraordinario de revisión (aparición de documentos de valor esencial) y para la revocación (circunstancia sobrevenida que pone de manifiesto la improcedencia del acto dictado) y el acto afectado hubiera adquirido firmeza, entendemos que el procedimiento adecuado para la revisión

³⁰² *Vid.* el artículo 7.2 de la LGT en relación con los artículos 125 y 126 de la LPAC y los artículos 22 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado, y 8 de la Ley 5/2005, de 2 de mayo, de la *Comissió Jurídica Assessora*.

³⁰³ Siendo competente para conocer del recurso extraordinario de revisión el Tribunal Económico-Administrativo Central (artículo 244.4 de la LGT).

del acto es el derivado del recurso extraordinario de revisión contra la liquidación dentro del plazo de tres meses desde que se conocieran los documentos. Ahora bien, si hubiera transcurrido ese plazo de caducidad pero no el de prescripción para la revocación, el procedimiento adecuado será este, de tal manera que la Administración habrá de considerar el escrito presentado como solicitud de revocación promoviendo la iniciación de oficio del procedimiento.

CAPÍTULO 6. COROLARIO

Del contenido analizado en esta parte del trabajo destacamos:

La práctica administrativa tributaria genera situaciones que, aun respaldadas por el principio de seguridad jurídica, podríamos calificar de ilegítimas o improcedentes y que, en orden a la consecución de la justicia tributaria para el caso concreto, exigen de su revisión por la Administración. En este marco aparece el instituto de la revocación.

No fue hasta la LRJPAC cuando se reguló por primera vez en nuestro ordenamiento la revocación como instituto jurídico, considerándose como uno más de los medios de revisión de oficio de los actos administrativos. La regulación específica de esta figura para el ámbito tributario se produjo con la aprobación de la LGT de 2003.

Faltando un concepto normativo de revocación tributaria, estimamos que doctrinalmente puede definirse como el instituto jurídico a través del cual la Administración anula (total o parcialmente) en beneficio de los interesados un acto tributario, por las causas tasadas y con los límites previstos en la ley, y siempre que no resulte de aplicación preferente otro procedimiento especial de revisión o el ejercicio de otra facultad anulatoria de la administración.

Por lo que respecta a su naturaleza, entendemos como más ajustado al principio de legalidad tributaria mantener que la revocación sólo es posible por motivos de legalidad, no de oportunidad administrativa. Por otra parte, siendo la de revocación una potestad administrativa más, entendemos obligatorio para la Administración su ejercicio cuando concurren las circunstancias previstas legalmente. Descartamos, por tanto, su naturaleza discrecional.

QUINTA PARTE. REQUISITOS OBJETIVOS DE LA REVOCACIÓN

CAPÍTULO 1. DELIMITACIÓN

1.1. Comparativa entre las legislaciones tributaria y administrativa

El artículo 219 de la LGT, en su apartado primero, configura el ámbito objetivo de la revocación tributaria estableciendo que *“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 [...]”*.

Como puede observarse, esta configuración de la revocación tributaria es distinta de la que aparece en el artículo 109.1 de LPAC cuando establece que *“Las Administraciones Públicas podrán revocar, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, sus actos de gravamen o desfavorables [...]”*.

Pues bien, la lectura de los textos anteriores nos plantea una cuestión básica centrada en dilucidar cómo se determinan los actos tributarios susceptibles de revocación. En efecto, mientras el legislador tributario hace referencia a los efectos originados por la revisión del acto administrativo (*«revocar sus actos en beneficio de los interesados»*), el legislador administrativo hace referencia a la naturaleza del acto administrativo susceptible de revisión (*«actos de gravamen o desfavorables»*).

En relación con este aspecto, cabe recordar que el Consejo de Estado, en su informe 1043/2003, de 22 de mayo, formuló objeción al artículo 219.1 del anteproyecto de LGT en los siguientes términos: “En primer lugar, llama la atención que el apartado 1 aluda a una revocación «en beneficio de los interesados». A este respecto ha de recordarse que toda actuación administrativa tiene como objetivo prioritario y legitimador la satisfacción del interés general, por lo que la referencia ha de hacerse a la revocación de los actos de gravamen o desfavorables. Cuestión distinta es que de la revocación no pueda derivarse

un mayor perjuicio para los interesados, consecuencia vedada por la interdicción de la *reformatio in peius*”.

Sin embargo, para MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ,³⁰⁴ el criterio asumido por el legislador tributario resulta técnicamente más correcto. Y argumentan así su afirmación: “Tradicionalmente, la legislación administrativa general ha distinguido entre actos de gravamen y actos declarativos de derechos. Los primeros pueden revocarse, mientras que los segundos sólo pueden ser revisados por la propia Administración en caso de que sean nulos de pleno Derecho. Sin embargo, la diferenciación anterior no deja de plantear problemas, ya que resulta difícil precisar cuándo un acto se encuentra en una u otra categoría. En este sentido, tal vez resulta más perfecto, desde un punto de vista técnico, el contenido del art. 219 de la LGT. Ello ya que prescinde de la diferenciación entre acto de gravamen y declarativo de derechos para atender, de modo exclusivo, a los efectos originados por la revisión. Así, sólo se admite la revocación «en beneficio de los interesados»”.

En todo caso, lo que a efectos positivos resulta más relevante es que el legislador tributario ha asumido un criterio que no se corresponde miméticamente con el asumido por el legislador administrativo.

Como resultado, por un lado, el concepto de revocación en el ámbito tributario resulta más amplio que el previsto en el ámbito administrativo general porque, como explica SÁNCHEZ PEDROCHE,³⁰⁵ no se circunscriben las facultades revocatorias a los actos desfavorables, sino también a aquellos beneficiosos para el contribuyente cuando de la revocación los derechos, intereses o expectativas de aquél resulten mejoradas o robustecidas. En este sentido, todo acto tributario podrá ser revocado siempre que el resultado final fuese el beneficio o la mejora de la situación original del contribuyente.

Eso sí, teniendo siempre en cuenta que, como señalan ROLDAN CENTENO y MEÑO GALINDO,³⁰⁶ en los procedimientos en que concurren una pluralidad de interesados, no sería admisible aquella revocación que, produciendo un efecto beneficioso para uno de ellos, perjudicara a otro u otros. Porque, afirman, “como pone de manifiesto el Dictamen de la Abogacía General del Estado-Dirección del Servicio Jurídico del Estado de 20 de septiembre de 2002 (Ref. A. H. AEAT 4/02) al tratar la figura de los denominados actos de doble efecto, la doctrina más autorizada entiende que basta con que el resultado de la revisión redunde en perjuicio de uno de los interesados para que deba aplicarse la garantía que entraña el procedimiento de declaración de lesividad, no pudiendo en estos casos la administración acudir a la revocación”. En este mismo sentido, MARTÍNEZ MUÑOZ,³⁰⁷ con cita de doctrina precedente, aporta el siguiente criterio de actuación: “En primer término, cuando surjan dudas razonables acerca del carácter favorable o desfavorable de un acto administrativo, evidentes razones de prudencia exigen considerarlo como favorable [...] En segundo lugar, los actos administrativos no tienen por qué afectar exclusivamente a un destinatario directo, sino que es posible la existencia de relaciones triangulares, en las que el efecto del acto no sea similar para unos y otros. Estos actos bifrontes o de doble efecto constituyen actos únicos, que afectan de distinta manera a

³⁰⁴ Cfr. J. MARTÍN FERNÁNDEZ y J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2009, págs. 517 y 518.

³⁰⁵ Cfr. A. SÁNCHEZ PEDROCHE, 2006, pág. 315.

³⁰⁶ Cfr. E. ROLDAN CENTENO y S. MEÑO GALINDO, 2010, pág. 235.

³⁰⁷ Cfr. Y. MARTÍNEZ MUÑOZ, 2006, pág. 41 con cita de E. GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, 1996, pág. 428.

diversas personas. En estos casos prevalece su condición como acto favorable para alguno o algunos de los afectados [...]”.

Pero, al mismo tiempo que la ampliación mencionada, por otro lado, el concepto legal de revocación tributaria resulta más restringido que su homónimo del derecho administrativo general al exigir el legislador que en el acto revocado concurra alguno de los motivos o causa de revocación que enumera: a) que el acto infrinja manifiestamente la ley; b) que concurren circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado; o c) que en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados. Es decir, únicamente podrán ser revocados los actos tributarios en los que concurra alguno de estos específicos supuestos de invalidez originaria o sobrevenida (improcedencia del acto dictado).³⁰⁸

Se separa, como decimos, la revocación del artículo 219.1 de la LGT de la definida por el artículo 109.1 de la LPAC, materializándose, así, la recomendación contenida en el Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, de julio de 2001, cuando señalaba (página 224) que “Uno de los aspectos más novedosos es la introducción en la nueva Ley de un precepto que regule la revocación de actos administrativos tributarios de gravamen en aquellos casos en que la propia Administración tributaria considere que estos actos no se ajustan a Derecho. La regulación debe inspirarse en el actual art. 105 de la LRJ-PAC, pero sin trasladar este precepto de manera automática”.

Esta separación también se reconoce en la Exposición de Motivos de la LGT, cuando habla de *"una aproximación a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, tanto en la enumeración de las causas de nulidad de pleno derecho, como en la desaparición del procedimiento de revisión de actos anulables, exigiéndose para obtener su revisión la previa declaración de lesividad y la posterior impugnación en vía contencioso-administrativa"*, para a continuación señalar que *"También destaca la regulación en el ámbito tributario del procedimiento de revocación para revisar actos en beneficio de los interesados"*.

Y es que, adviértase, el artículo 109.1 de la LPAC no supedita la revocación de los actos administrativos a la concurrencia en los mismos de causa alguna que los haga inválidos. De ahí la importancia de que el artículo 110 de la propia LPAC limite la revisión, también para la revocación, *«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»*.

1.2. Actos tributarios revocables y no revocables

³⁰⁸ Por eso, aunque desde una perspectiva semántica pudiera establecerse cierta simetría entre la figura de la *revoca* del ordenamiento administrativo italiano y la revocación tributaria del ordenamiento jurídico español, la separación entre ambas figuras no puede ser mayor, ya que el objeto de la primera son actos administrativos válidos, mientras que el objeto de la revocación tributaria en nuestro ordenamiento está constituido por actos inválidos de forma originaria o sobrevenida. Y eso explica las diferencias existentes en los efectos temporales de ambas figuras, *ex nunc* en el caso italiano y *ex tunc* en el caso español (si bien limitados al plazo de prescripción por expresa determinación del artículo 219.2 de la LGT). De hecho, como explicamos en la parte décima de este trabajo, la doctrina tributarista italiana, de forma mayoritaria, niega la aplicabilidad de la figura de la *revoca* en el ámbito tributario, para el que la potestad de autotutela se identifica con la figura del *annullamento d'ufficio* de los actos anulables.

“*Revocación de los actos de aplicación de los tributos y los de imposición de sanciones*”. En estos términos tan precisos se pronuncia la rúbrica que titula el artículo 219 de la LGT, artículo que regula la revocación tributaria.

Por tanto, son revocables los actos administrativos que se dicten en los procedimientos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en el título III de la LGT. También los actos que se dicten para la imposición de sanciones tributarias en la forma prevista en el título IV de la LGT.³⁰⁹ Pero también los actos municipales de naturaleza catastral o censal dictados por delegación de la Administración del Estado en tributos de gestión compartida (IBI e IAE).³¹⁰ A modo de ejemplo, podemos mencionar las liquidaciones provisionales y definitivas, las providencias de apremio, los actos que deniegan o acuerdan una exención parcial, los requerimientos de información, las resoluciones de rectificación de autoliquidaciones, los acuerdos de imposición de sanciones tributarias, los acuerdos de alteración catastral o los actos que supongan inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos del IAE.

No podrán, sin embargo, ser revocados los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tributarias sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa (artículos 213.2 de la LGT y 10.3 del RGRVA). Pero sí podrán ser revocados esos actos aunque hayan sido objeto de impugnación en vía económico-administrativa en tanto no se haya dictado una resolución o un acuerdo de terminación por el tribunal económico-administrativo (artículo 10.3 del RGRVA).³¹¹ En este sentido, cabe recordar que el artículo 238 de la LGT incluye entre las formas de finalización del procedimiento económico-administrativo la satisfacción extraprocesal.

³⁰⁹ Es el artículo 83 de la LGT el que define el ámbito de la aplicación de los tributos. Dice que “1. *La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias. // También se considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades administrativas y de las actuaciones de los obligados a las que se refiere el párrafo anterior, que se realicen en el marco de la asistencia mutua.* 2. *Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria.* 3. *La aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título.* 4. [...]”. Estos actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones coincidirán con aquellos que el artículo 227 de la LGT ha establecido como susceptibles de reclamación económico-administrativa y, por remisión del artículo 222.1, como susceptibles de recurso de reposición. En este sentido, dice el artículo 227 que “[...] 2. *En materia de aplicación de los tributos, son reclamables: a) Las liquidaciones provisionales o definitivas. b) Las resoluciones expresas o presuntas derivadas de una solicitud de rectificación de una autoliquidación o de una comunicación de datos. c) Las comprobaciones de valor de rentas, productos, bienes, derechos y gastos, así como los actos de fijación de valores, rendimientos y bases, cuando la normativa tributaria lo establezca. d) Los actos que denieguen o reconozcan exenciones, beneficios o incentivos fiscales. e) Los actos que aprueben o denieguen planes especiales de amortización. f) Los actos que determinen el régimen tributario aplicable a un obligado tributario, en cuanto sean determinantes de futuras obligaciones, incluso formales, a su cargo. g) Los actos dictados en el procedimiento de recaudación. h) Los actos respecto a los que la normativa tributaria así lo establezca.* 3. *Asimismo, serán reclamables los actos que impongan sanciones [...]*”.

³¹⁰ Vid. el artículo 12.4 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, y artículo 91.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

³¹¹ Nos estamos refiriendo siempre a actos de los municipios de régimen común de naturaleza catastral o censal dictados por delegación de la Administración del Estado en tributos de gestión compartida (IBI e IAE).

Tampoco podrán ser revocados los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme (artículo 213.3 de la LGT). Pero sí cabrá dicha revocación en tanto no se haya dictado sentencia firme (artículo 76 de la LRJCA), siempre que no se trate de actos sobre los que hubiera recaído resolución en vía económico-administrativa. En este sentido, cabe insistir en que en municipios de régimen común únicamente respecto de los actos de gestión catastral y respecto de los actos de gestión e inspección censal dictados por delegación de la Administración del Estado en tributos de gestión compartida (IBI e IAE) es preceptiva la reclamación económico-administrativa previa a la vía contencioso-administrativa.

A diferencia de la situación descrita para los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, ninguna limitación establecen los artículos 219 y 213.2 de la LGT ni el artículo 10.3 del RGRVA para la revocación de actos que hayan sido objeto de recurso de reposición. Por tanto, entendemos que no existirá dificultad para su revocación mientras no hayan sido confirmados por sentencia judicial firme, si bien, en este supuesto, el acto a revocar será habitualmente la resolución del recurso de reposición.

1.3. Exclusión de revocación de las resoluciones económico-administrativas

Desde una perspectiva semántica, el texto del artículo 219 de la LGT, relativo al instituto revisor de la revocación, no incluye en su objeto las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas. Se diferencia, así, de los preceptos reguladores de los demás institutos revisores en el ámbito tributario.³¹²

Por su parte, el artículo 213.2 de la LGT establece que *“Las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, no podrán ser revisados en vía administrativa, cualquiera que sea la causa alegada, salvo en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217, rectificación de errores del artículo 220 y recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley. // Las resoluciones de los órganos económico-administrativos podrán ser declaradas lesivas conforme a lo previsto en el artículo 218 de esta ley”*. Es decir, el artículo 213.2 de la LGT lo que hace es excluir la posibilidad de revocar las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos.

En este marco, el artículo 10.3 del RGRVA ha establecido que *“Las resoluciones y los acuerdos de terminación dictados por los tribunales económico-administrativos, así*

³¹² Así: (i) El artículo 217 de la LGT, para la declaración de nulidad de pleno derecho (*“1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los «actos dictados en materia tributaria», así como de las «resoluciones de los órganos económico-administrativos», que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo [...]”*). (ii) El artículo 218 de la LGT, para la declaración de lesividad de actos anulables (*“1. [...] La Administración tributaria podrá declarar lesivos para el interés público sus «actos y resoluciones» favorables a los interesados que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico [...]”*). (iii) El artículo 220 de la LGT, para la rectificación de errores (*“1. El órgano u organismo que hubiera dictado «el acto o la resolución de la reclamación» rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos [...]”*). (iv) Y, finalmente, el artículo 221 de la LGT, para la devolución de ingresos indebidos (*“[...] 2. Cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido mediante el procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo o en virtud de «un acto administrativo o una resolución económico-administrativa o judicial», se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan [...]”*).

como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones a los que se refieran dichos acuerdos y resoluciones, no serán susceptibles de revocación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 213.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre". Esto es, con la remisión al artículo 213.2 de la LGT lo que hace es reiterar la exclusión de la posibilidad de revocar las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos.

Y a partir de estas normas se ha planteado en la doctrina la duda sobre la revocabilidad o no de las resoluciones de los órganos económico-administrativas que no hayan adquirido firmeza.

Pues bien, ya hemos aludido en apartados anteriores de este trabajo a los antecedentes del artículo 213.2 de la LGT, en su primer párrafo, y la forma en que los mismos determinaron su contenido.³¹³ Y también hemos dicho que el artículo 213.2 de la LGT lo que contiene es el régimen de revisión de las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos. Desde este punto de vista, ninguna objeción parece haber a la posibilidad de revocar las resoluciones de los órganos económico-administrativos mientras no adquieran la condición de firmes.

Pero es que es el artículo 219.1 de la LGT el que no ha incluido las resoluciones de los órganos económico-administrativos en su ámbito objetivo de aplicación, y ha hecho referencia en su título, exclusivamente, a los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones. Así, en línea con esta lógica, se entiende que el Tribunal Supremo haya dicho "[...] no son susceptible de revocación: 1º) Los actos confirmados por sentencia judicial firme (artículo 213.3 de la Ley General Tributaria). 2º) Las resoluciones de los órganos económico-administrativos y los actos de aplicación de los tributos e imposición de sanciones sobre los que ya hubiera recaído resolución por parte de aquellos (artículo 213.2 de Ley General Tributaria y 10.3 del Reglamento de Revisión de Actos en Vía Administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo)".³¹⁴

Y es bajo este prisma como podrá entenderse el texto del artículo 12 del RGRVA cuando establece que "*En el ámbito de competencias del Estado, el acuerdo sobre la revocación deberá adoptarse por el director general competente o por el director del departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente del que dependa el órgano que dictó el acto. Si la revocación se refiere a un acto dictado por un director general o un director de departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, será competente su superior jerárquico inmediato*", esto es, cuando omite cualquier atribución de competencia para la revocación en sede de los órganos económico-administrativos.³¹⁵

Abundando en esta línea, no podemos obviar, tampoco, que el artículo 241 bis de la LGT, al regular el recurso de anulación, ha incluido entre los motivos que habilitan su

³¹³ Recogiendo así la previsión del artículo 55 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas (ya derogado), que decía "*Fuera de los casos de nulidad de pleno derecho y recurso extraordinario de revisión, las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos no podrán ser revocadas ni modificadas en vía administrativa, de oficio ni a instancia de parte, cualquiera que sea la causa que para ello se alegue*".

³¹⁴ Vid. entre otras la sentencia de 19 de mayo de 2011, dictada en el recurso de casación núm. 2411/2008 (FJ 5).

³¹⁵ Tampoco el artículo 229 de la LGT atribuye a los órganos económico-administrativos competencia para la revocación de sus resoluciones y acuerdos de terminación del procedimiento.

interposición algunos supuestos que podríamos encuadrar dentro de la “indefensión al interesado” del artículo 219.1 de la LGT.³¹⁶

Dicho todo lo anterior, entendemos que puede afirmarse que la normativa vigente excluye del procedimiento de revocación las reclamaciones económico-administrativas, ya sean firmes o no.³¹⁷

Ahora bien, aun cuando la incidencia de este tema en nuestro ámbito de estudio es muy limitada, y limitado ha de ser necesariamente el espacio dedicado, nos sumamos a la corriente doctrinal que defiende que, si se pretende que el instituto de la revocación constituya una vía para reducir la litigiosidad ante los tribunales de justicia a la vez que la realización efectiva del principio de buena administración, en buena lógica, una futura reforma de la revocación tributaria debería incluir las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas en su ámbito objetivo de aplicación.

1.4. ¿Podrán ser revocadas las resoluciones del recurso de reposición local?

Las razones para responder afirmativamente a esta pregunta son las mismas que las enunciadas en el último párrafo del apartado anterior. Pero ¿está así reconocido en nuestro ordenamiento jurídico?

Lo cierto es que el artículo 14.2.ñ) del TRLRHL únicamente hace referencia a la impugnación de las resoluciones del recurso de reposición prohibiendo interponer contra ellas este mismo recurso y previendo la posibilidad de acudir a la vía contencioso-administrativa o a la vía económico-administrativa cuando la ley lo prevea.

Por su parte, el artículo 213 de la LGT, al tratar de los medios de revisión, se limita a enumerarlo como uno de los medios de revisión de los actos de aplicación de los tributos y los de imposición de sanciones. En tanto que los preceptos de la LGT y la normativa reglamentaria de desarrollo que se ocupan específicamente de la revocación tributaria (singularmente el artículo 219 de la LGT y los artículos 10 a 12 del RGRVA), no hacen mención expresa al recurso de reposición.

Por otra parte, si acudimos al análisis semántico de los términos utilizados por la LGT al regular los diferentes procedimientos especiales de revisión, observamos que, con excepción del texto del artículo 218 al regular la declaración de lesividad, todos los demás artículos del mismo capítulo, además del artículo 244 de la LGT, asimilan el término resoluciones a las resoluciones de la reclamación económico-administrativa.

Por tanto, ¿habremos de incluir las resoluciones del recurso de reposición dentro de la expresión «actos» del artículo 219 de la LGT?

³¹⁶ Tal y como establece el artículo 241 bis de la LGT, “1. *Contra las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas, las personas a que se refiere el artículo 241.3 de esta Ley podrán interponer recurso de anulación en el plazo de 15 días ante el tribunal que hubiera dictado la resolución que se impugna, exclusivamente en los siguientes casos: a) Cuando se haya declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación. b) Cuando se hayan declarado inexistentes las alegaciones o pruebas oportunamente presentadas en la vía económico-administrativa. c) Cuando se alegue la existencia de incongruencia completa y manifiesta de la resolución. 2. También podrá interponerse recurso de anulación contra el acuerdo de archivo de actuaciones al que se refiere el artículo 238 de esta Ley”.*

³¹⁷ En esta línea, para un análisis más extenso de los diferentes aspectos tomados en consideración, *cfr.* E. ROLDÁN CENTENO Y S. MEÑO GALINDO, 2010, págs. 244 a 250.

Entendemos que la respuesta ha de ser afirmativa porque las resoluciones del recurso de reposición ponen fin a la vía administrativa en el ámbito tributario local y, en esa condición, también son susceptibles de ser declaradas nulas de pleno derecho de acuerdo con el artículo 217 de la LGT (“1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los *«actos dictados en materia tributaria»*, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos [...]”).³¹⁸

Pero también porque, sin olvidar el carácter de medio de revisión de actos tributarios ya dictados, siendo competente para resolver el recurso de reposición el mismo órgano que hubiera dictado el acto impugnado, desaparecen para este caso los argumentos tradicionales de suficiencia³¹⁹ e independencia³²⁰ del órgano de revisión utilizadas para justificar la no procedencia de la revocación de las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas.

1.5. Son revocables los actos definitivos y los actos de trámite

No establece el artículo 219 de la LGT precisión alguna al respecto, sin embargo, en línea con el artículo 227.1 de la LGT en materia de impugnación, debe interpretarse que podrán ser revocados los actos tributarios que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber, y los de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al procedimiento.

1.6. Son revocables los actos firmes y los actos que no hayan adquirido firmeza

A diferencia del artículo 217 de la LGT para la declaración de nulidad de pleno derecho (“1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, *«que hayan puesto fin a la vía administrativa»* o que no hayan sido recurridos en plazo [...]”), y al igual que el artículo 218 de la LGT para la declaración de lesividad de actos anulables y el artículo 220 de la LGT para la rectificación de errores, el artículo 219 de la LGT no exige para la revocación la firmeza del acto a revocar.

Por tanto, cumplidos el resto de requisitos y límites, serán revocables tanto los actos firmes en vía administrativa como aquellos que no hayan adquirido este carácter. En todo caso, en municipios de régimen común, dada la levedad de los plazos de interposición (plazo de caducidad de un mes, no susceptible de interrupción) y de resolución del recurso

³¹⁸ Similar previsión se contiene en el artículo 106 de la LPAC: “1. Las Administraciones Públicas, en cualquier momento, por iniciativa propia o a solicitud de interesado, y previo dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma, si lo hubiere, declararán de oficio la nulidad de los *«actos administrativos»* que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los supuestos previstos en el artículo 47.1”.

³¹⁹ Cfr. A. SÁNCHEZ PEDROCHE, 2006, pág. 317, donde se dice “[...] ha sido ese el criterio del Tribunal Supremo en Sentencia de 14 de marzo de 1998, bajo la invocación de que en la vía económico-administrativa ya se realiza un examen del acto de gestión que deja en principio suficientemente garantizada su corrección”.

³²⁰ Cfr. E. ROLDÁN CENTENO y S. MEÑO GALINDO, 2010, págs. 249, donde se afirma: “La existencia de una reclamación económico-administrativa significa que la Administración Tributaria, a través de un órgano dotado de independencia funcional, ya ha reconsiderado la corrección jurídica de su actividad, confirmándola. Quizás carece de sentido aplicar en tales casos una institución como la revocación prevista precisamente para que esa reconsideración se lleve a cabo”.

de reposición (también de un mes), cabe concluir que, en un plano teórico, habitualmente la revocación lo será de un acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones que habrá adquirido firmeza cuando se acuerde su revisión.

Es más, a nuestro modo de ver, debe tenerse en cuenta que cuando la parte interesada haya solicitado la revisión del acto tributario de que se trate antes de que este haya adquirido firmeza en vía administrativa, concurriendo causa para ello no procederá la revocación, sino la revisión ordinaria del mismo, incluso en el supuesto de que aquella haya solicitado en su escrito que la Administración inicie el procedimiento de revocación. En tal caso, entendemos, lo que procede es que la Administración recalifique de oficio el escrito presentado, considerando que no se trata de una solicitud de revocación, sino de un recurso ordinario, el de reposición.

1.7. Supuestos de revocación

Frente a la amplia configuración de la revocación por el artículo 109.1 de la LPAC, el legislador tributario ha restringido las posibilidades para que la Administración pueda revocar sus actos a los supuestos en que concurra alguna de las tres causas de revocación que enumera el artículo 219.1 de la LGT cuando dispone que *“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”*.

Pues bien, siendo comúnmente aceptada la afirmación de que la revocación, además de ser una institución al servicio de la justicia tributaria, responde a la necesidad de evitar la litigiosidad,³²¹ de la lectura de los supuestos de revocación llama la atención la proliferación de conceptos jurídicos o normativos indeterminados. Expresiones tales como «infracción manifiesta de la ley», «circunstancias sobrevenidas», «improcedencia del acto» o «indefensión a los interesados» no han sido definidas ni a nivel legal ni a nivel reglamentario, de manera que habremos de acudir a la jurisprudencia y a la doctrina científica para determinar su contenido.

Pasemos a examinar estos supuestos de forma sistemática.

CAPÍTULO 2. INFRACCIONES MANIFIESTAS DE LA LEY

2.1. Planteamiento

La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley.

Así enuncia el artículo 219.1 de la LGT esta causa de revocación de los actos tributarios incorporada al texto de la norma durante su tramitación en el Senado con la aprobación

³²¹ En este sentido, *cfr.* J. E. LÓPEZ CANDELA, 2018, pág. 9, que remite al Dictamen del Consejo de Estado núm. 1.403, de 22 de mayo de 2003, relativo al Anteproyecto de LGT; al Informe de la Secretaría de Estado de Hacienda, de diciembre de 2002, relativo al Borrador del Anteproyecto de la nueva LGT; al de la Asociación Española de Asesores Fiscales, de 31 de marzo de 2003; y al contenido en el Borrador del Plan para la Prevención del Fraude Fiscal de 2004.

de la enmienda número 354. Se justificó su incorporación como “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 económico-administrativas, ex artículo 154.a) de la Ley General Tributaria de 1963”.³²²

En este sentido, cabe recordar que el artículo 154 de la LGT de 1963 regulaba el procedimiento de revisión de actos anulables estableciendo que “*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 encuentren 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 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*”.

Desde un punto de vista sustantivo, igual que en la situación actual, aquella potestad se extendía a todo tipo de actos (declarativos de derechos y desfavorables o de gravamen)³²³ con excepción de los confirmados por sentencia judicial firme, aunque no se configuraba, como hoy, exclusivamente en beneficio del interesado, ni se sometía a los límites del artículo 219.1 de la LGT.³²⁴

Pues bien, situados en la normativa vigente, como apunta GONZÁLEZ SÁNCHEZ,³²⁵ el problema en este motivo para la revocación es doble. Por un lado, reside en definir qué se entiende por «infracción manifiesta»; y, por otro, es necesario dilucidar si la revocación se puede activar no solo contra actos que infrinjan manifiestamente la ley sino también

³²² Cfr. A. MONTERO DOMÍNGUEZ, 2005, pág. 15, donde se destaca que la infracción manifiesta de la ley es una de las causas que en la anterior LGT “permitían la interposición del recurso extraordinario de revisión (anterior artículo 154) [...] Incluir este motivo como habilitante para revocar, implica, a priori, simplificar y agilizar el procedimiento, habida cuenta de la consolidada doctrina del Tribunal Supremo, en lo que se refiere a los elementos esenciales que permiten apreciar la infracción de ley”.

³²³ Algún autor, como S. MORENO GONZÁLEZ, 2010, pág. 1110, ha sostenido que el artículo 154.1 de la LGT de 1963 “[...] contemplaba la infracción manifiesta de ley como causa de anulabilidad de los actos declarativos de derechos y no para eliminar actos de gravamen [...]”. Sin embargo, no compartimos este criterio pues el citado precepto de la LGT de 1963 no excluía de su ámbito de aplicación los actos gravamen. De ahí que nos parezca más ajustado a derecho el criterio doctrinal que mantiene que este precepto contenía una tercera vía para eliminar los actos tributarios, sin distinguir si eran o no de gravamen. En este sentido, C. CHECA GONZÁLEZ, 1988, pág. 63, explica que el artículo 154 de la LGT de 1963, consagra “[...] una tercera modalidad de invalidez de los actos administrativos tributarios de forma que junto a las clásicas figuras de nulidad absoluta, radical o de pleno derecho y de anulabilidad ordinaria se ha venido a reconocer la de la anulabilidad cualificada, expresándose en idéntico sentido MATEU-ROS CEREZO [1985, págs. 100 y 101], que señala a estos efectos que la misma se distingue de la primera porque los requisitos de infracción manifiesta de Ley se colman sin la necesaria presencia de los elementos cualificadores de la nulidad absoluta, y de la segunda porque no consiste en cualquier supuesto de infracción del ordenamiento de jurídico, por lo que la infracción manifiesta de Ley debe ser configurada en el Derecho público español como una categoría conceptual autónoma dentro de las formas o modalidades de invalidez de los actos administrativos.”

³²⁴ Concretamente el artículo 219.1 de la LGT dice: “[...] La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico”.

³²⁵ Cfr. D. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, 2006, págs. 248.

contra actos que infrinjan normas de rango inferior a la ley, esto es, que infrinjan disposiciones reglamentarias.³²⁶

2.2. El requisito de que la infracción ha de ser manifiesta

El Tribunal Supremo se pronunció en reiteradas ocasiones interpretando el primer motivo de anulación del artículo 154 de la LGT de 1963. Así, entre otras, en sentencia de 26 de abril de 2005, dictada en recurso 2789/2000, dijo que “La vía del art. 154 de la Ley General Tributaria ciertamente queda reservada para el supuesto de ilegalidad manifiesta, que únicamente comprende el quebrantamiento claro y patente de un precepto positivo con categoría de Ley formal y alcance sustantivo, de modo que la vulneración aparezca de manera clara, patente, indubitada, aflorando por sí mediante una mera comparación del acto con la norma, sin necesidad de complejas interpretaciones, exégesis o análisis, (sentencias, entre otras, de 26 de Marzo de 1998 y 7 de Febrero de 2003 de esta Sala)”.³²⁷

Asimismo, cabe destacar que el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencia de 22 de noviembre de 2016 dictada en el recurso de casación núm. 3756/2015, ha delimitado el concepto de «infracción manifiesta» como motivo para la revocación del artículo 219 de la vigente LGT puntualizando que “[...] se hace preciso que la conculcación de la ley fuera originaria y no fruto de una actividad de verificación o comprobación fáctica posterior [...] sólo puede ser manifiesta una infracción que no dependa, para apreciarse, de la ulterior fijación de los hechos y pruebas en el seno de un procedimiento administrativo o judicial posterior, pues tal necesidad desmiente, por sí sola, el pretendido carácter manifiesto de la infracción (FJ. Séptimo).

Por tanto, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, para revocar un acto tributario por infracción manifiesta de la ley es preciso que la conculcación de la ley sea originaria, que no dependa, para apreciarse, de la ulterior fijación de los hechos y pruebas en el seno de un procedimiento administrativo o judicial posterior. Es decir, la infracción de la norma para ser manifiesta a efectos de la revocación del acto ha de poder apreciarse en el propio

³²⁶ Aspectos que la jurisprudencia debería actualizar teniendo en cuenta que el instituto regulado por el artículo 219 de la LGT, a diferencia del previsto por el artículo 154 de la Ley de 1963, sólo contempla la posibilidad de mejorar la situación inicial de los destinatarios del acto a revisar. *Cfr.* C. MÁRQUEZ SILLERO y A. MÁRQUEZ MÁRQUEZ, 2022, pág. 6, con cita de doctrina precedente.

³²⁷ En D. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, 2006, págs. 248-249, se resume así la posición del Tribunal Supremo: “una «infracción manifiesta de la Ley» se produce cuando se actúa con un desconocimiento de los preceptos elementales del ordenamiento jurídico o cuando la actuación se realiza con ausencia de fundamentación adecuada del acto. Por el contrario, «no se considera infracción manifiesta de la Ley» una actuación al amparo de un precepto que admite diversas interpretaciones, cuando existen informes contradictorios, o práctica administrativa o interpretaciones judiciales que admiten diversos sentidos.

En C. GARCÍA NOVOA, 2005.b, págs. 43 a 48, se critica la incorporación a la LGT de 2003 de la «infracción manifiesta de ley» como causa de revocación y la interpretación restrictiva de la misma que, a su juicio, realiza la jurisprudencia y la doctrina mayoritaria. Afirma este autor que, “la infracción manifiesta de ley se ha relacionado tradicionalmente con la revisión de oficio de los actos declarativos de derechos. Ello explica su concepción restrictiva, pues respecto a los actos que declaran derechos, la facultad de la Administración de eliminarlos sin pasar por el planteamiento de un recurso contencioso-administrativo [...] sólo se justifica sobre la base de un tipo de infracción de especial gravedad. [...] Sin embargo, cuando nos encontramos con una facultad como la revocación que, por definición, debe ejercerse en beneficio del particular, esas cautelas no tienen sentido”. Y propone una utilización amplia de la revocación, “por ser el Derecho Tributario un ordenamiento de injerencia, donde la presencia de actos de gravamen es la regla y la necesidad de revocar en beneficio del particular una situación muy habitual. Y, además, por las posibilidades que ofrece la revocación como instrumento para evitar conflictos o poner fin a los ya existentes”.

acto. Y habitualmente, entendemos, será a través de la motivación del acto como la infracción se manifestará de forma clara y patente.³²⁸

Así, el Tribunal Supremo en sentencia e 19 de febrero de 2014 (dictada en el recurso de casación 4520/2011) reconoce como causa para revocar la liquidación firme del Impuesto sobre Sociedades la no inclusión de los gastos de personal del ejercicio (no obstante haberse realizado los pagos trimestrales por este concepto) por no haber sido aportado a las actuaciones el resumen anual de retenciones y pagos a cuenta de rentas del trabajo.³²⁹ Y es que, aun reconociendo como negligente la actuación de la entidad interesada, afirma que la seguridad jurídica derivada de unos actos liquidatorios firmes no puede amparar la injusticia de hacer pagar dos veces un mismo tributo a un contribuyente, lo que viene a suponer un enriquecimiento injusto o sin causa de la Administración. Es más, en sentencia

³²⁸ Así, resulta ilustrativa de este criterio jurisprudencial, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha núm. 448/2020, de 4 de febrero de 2020 (recurso 235/2018), por la que se estima que concurre este motivo de revocación en una liquidación fundamentada en una norma derogada. Concretamente dice la sentencia en su FJ 4: “[...] procede entrar a valorar si concurre o no alguna de las circunstancias previstas en el art. 219 LGT, señaladamente la “infracción manifiesta de ley”. Y tal circunstancia concurre en efecto. La Administración denegó al interesado la exención del incremento patrimonial obtenido por la ejecución hipotecaria de su vivienda habitual por no cumplirse el requisito de que la hipoteca ejecutada hubiera sido concedida para la adquisición de la misma. Ahora bien, tal requisito era exigible bajo la aplicación de la Ley 1/2013, de 14 de mayo, de medidas para reforzar la protección a los deudores hipotecarios, reestructuración de deuda y alquiler social (art. 1.3.d); sin embargo, cuando se dicta la liquidación administrativa, el 13 de febrero de 2015, ya estaba en vigor el art. 122 del Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, que estableció, con efectos desde 1 de enero de 2014 y ejercicios anteriores no prescritos, una modificación de la Ley del IRPF por la cual se establecía una exención de la ganancia patrimonial que se ponga de manifiesto en estos términos: «d) Con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor o garante del deudor, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o de cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios. Asimismo, estarán exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la vivienda en que concurren los requisitos anteriores, realizada en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales. En todo caso será necesario que el propietario de la vivienda habitual no disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda y evitar la enajenación de la vivienda.» De modo que la exigencia que se aplicó, en el sentido de que la hipoteca debía haberse concedido para la adquisición de la vivienda, era propia de una legislación que no era la aplicable al caso del actor, lo que supone un caso de infracción manifiesta de ley. [...]”.

³²⁹ Dice en su FJ 4 la sentencia: “La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, con fecha 22 de junio de 2011, dictó Sentencia por la que se estimó el recurso contencioso-administrativo planteado. La Sala de instancia centró la cuestión en «sí, dando por supuesto que se trata de actos liquidatorios firmes, existe causa legal para entender aplicable alguna de las causas de revocación previstas en el art. 219 de la Ley General Tributaria» (FD 3); y tras traer a colación la literalidad parcial de este precepto, considera que «habrá que determinar si estamos ante actos administrativos que infringen manifiestamente la ley, debiendo anticipar que el resultado debe ser estimatorio por varias razones: 1ª. La sociedad actora cumplió escrupulosamente todas sus obligaciones tributarias de pago en el ejercicio 2004, abonando en plazo las retenciones del IRPF de sus trabajadores, declarando los gastos deducibles, realizando los ingresos trimestrales a cuenta de las retenciones del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades [...] 2ª. Es cierto que la actora no presentó en plazo el modelo 190, la declaración resumen anual, siendo éste un acto negligente, pero no es menos cierto que los contenidos materiales de las obligaciones tributarias fue[ron] escrupulosamente cumplido [s], de manera que consta acreditado que se realizaron los oportunos pagos de los tributos adeudados (IRPF e IS de 2004), no pudiendo por ello volver a liquidar y exigir unos tributos ya abonados por el mero incumplimiento de una obligación formal. 3ª. La seguridad jurídica derivada de unos actos liquidatorios firmes no puede amparar la injusticia de hacer pagar dos veces un mismo tributo a un contribuyente, lo que viene a suponer un enriquecimiento injusto o sin causa de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, pues se dan los requisitos establecidos por nuestra jurisprudencia para determinar que se ha producido un enriquecimiento injusto a su favor que ésta debe satisfacer pecuniariamente [...]”.

de 28 de febrero 2017 (dictada en el recurso de casación 1058/2016), refiriéndose a la anterior, califica la situación descrita como «clamorosa infracción del ordenamiento jurídico».

También admite el Tribunal Supremo que puedan existir casos en los que la declaración de inconstitucionalidad de una norma con rango legal pueda albergar un supuesto de infracción manifiesta de la ley haciendo revocables los actos dictados a su amparo. Pero matiza que la declaración de inconstitucionalidad, aunque siempre supone que ha habido una infracción de la ley, no es suficiente para la revocación, para la que se exige que la infracción sea, además, manifiesta. Y es por no ser manifiesta la infracción de la Constitución en la que incurrieron las normas del IIVTNU declaradas inconstitucionales y nulas por la STC 59/2017, por lo que el Alto Tribunal considera que no concurre causa para revocar los actos dictados a su amparo. Así lo ha establecido en sus sentencias de 9 y 14 de febrero de 2022 dictadas en los recursos de casación núm. 126/2019 y núm. 442/2019, respectivamente.³³⁰ Y es que, refiriéndose a las normas anuladas, afirma el Alto Tribunal que “si algo ha caracterizado a la materia y a su regulación es la gran inseguridad jurídica creada, provocando un semillero de conflictos con desiguales respuestas tanto entre los propios contribuyentes y ayuntamientos como en el conjunto del ámbito judicial [...]”; de esa manera “lo que era evidente era la incertidumbre, la oscuridad normativa, sus posibles interpretaciones razonables y, en definitiva, un abanico de respuestas jurídicas y judiciales no ya diferentes sino incluso contradictorias; es evidente que la infracción está lejos de colmar los criterios que la jurisprudencia ha identificado para integrar la infracción de ley como manifiesta”.

En suma, el requisito de que la infracción ha de ser «manifiesta» constituye un concepto jurídico indeterminado que debe integrarse a la luz del aspecto teleológico del instituto revocatorio, que, a nuestro parecer, no es otro que el de depurar los actos administrativos que padecen un vicio evidente, incontestable tras un elemental examen jurídico. Y es que, conforme a lo expuesto, lo que se pretende es que el instituto de la revocación no se convierta en una segunda oportunidad impugnatoria fuera de plazo, de ahí que no sea suficiente acreditar que se haya infringido la ley, sino que se requiera un plus de carácter cognitivo, en el sentido de que la conculcación legal sea palmaria, que no requiera de un análisis jurídico complejo ni altamente cualificado.

2.3. El requisito de que la infracción ha de ser de ley

Determinado el contenido de la expresión «infracción manifiesta», la delimitación de este supuesto de revocación requiere establecer si la infracción ha de serlo de ley formal (o de normas con rango de ley) o si cabe la infracción de normas reglamentarias, aspecto sobre el que no se pronuncian ni la LGT ni el RGRVA.

A favor de la exigencia de ley en sentido formal (o de normas con rango de ley) consideramos la motivación incluida en el texto de la enmienda parlamentaria para la incorporación al texto en tramitación de este motivo de revocación en atención a su existencia en el artículo 154 de la LGT de 1963, para el que el Tribunal Supremo interpretó que había de tratarse de un precepto positivo con categoría de ley formal y alcance sustantivo (STS de 26 de abril de 2005 dictada en el recurso núm. 2789/2000).

³³⁰Un comentario sobre estas sentencias puede verse en V.A. GARCÍA MORENO, 2022, págs. 1 a 9.

También en este sentido, advertimos la utilización a lo largo del articulado de la LGT de la expresión «ley» como equivalente a ley en sentido formal.³³¹

No obstante, hemos de tener en cuenta que, en el ámbito local, la ordenanza fiscal no es un reglamento parejo al reglamento estatal o autonómico, pues participa del concepto sustantivo de ley en tanto en cuanto, al igual que la ley formal, responde directa e inmediatamente al principio democrático de representación popular y, por ende, también sirve para hacer efectivo el principio de autoimposición, núcleo del principio de reserva de ley, dentro del marco fijado por la ley formal, que, por imperativo del principio de autonomía local, ha de dejar un margen de maniobra a las entidades locales para que regulen aspectos del tributo que están vedados a los reglamentos estatales o autonómicos.³³²

Y de ahí que, en tanto en cuanto la ordenanza fiscal participa del concepto sustantivo de ley,³³³ entendamos que a los efectos de la posibilidad de revocar un acto tributario se cumplimenta el requisito de infracción manifiesta de la ley cuando se infringe de esa manera la ordenanza fiscal.

En resumen, a nuestro modo de ver, la infracción de ley como supuesto de revocación tributaria puede derivar tanto de la infracción de lo dispuesto en una ley en sentido formal, como de lo dispuesto en una ordenanza fiscal.

2.4. Supuestos significativos analizados por la doctrina

Los supuestos de revocación subsumibles en esta causa de revocación han sido analizados por la doctrina. Sin ánimo de exhaustividad, mencionamos aquí algunos de los más significativos.

Así, para ESEVERRI MARTÍNEZ,³³⁴ podrán ser objeto de revocación, entre otros actos:

(i) Las liquidaciones tributarias en las que existiendo concurrencia de varios titulares como deudores tributarios (y sin que se trate de un caso de solidaridad tributaria ni de

³³¹ Cfr. E. ROLDÁN CENTENO y S. MEÑO GALINDO, 2010, pág. 239, se ofrece la siguiente argumentación: “(...) en la propia LGT al referirse en el art. 8 al principio de reserva de ley -limitación típica de la potestad reglamentaria- se afirma que «se regularán en todo caso por ley...», sin que pueda interpretarse que la utilización de la minúscula significa que se extiende el principio a normas distintas de la ley en sentido formal. Por otra parte, la LGT utiliza la mayúscula cuando se cita concretamente una Ley (por ej. la Ley de Presupuestos Generales del Estado -cfr. art. 26.6 LGT-), y la minúscula cuando se contienen remisiones internas o referencias genéricas (así el art. 7.1 dispone que «los tributos se regirán: ...d) Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria» o el art.15.2 se remite al informe de la Comisión «a que se refiere el artículo 159 de esta ley»”.

³³² Vid. sobre esta materia J.J. FERREIRO LAPATZA, 2000, págs. 88 y 89; J. PAGÈS i GALTÉS, 2006.b, págs. 24 a 28. Un minucioso estudio sobre las diferencias entre los reglamentos estatales y autonómicos, por un lado, y los reglamentos locales, por otro, puede verse en A. GALÁN y GALÁN, 1997, págs. 53 y ss.; y, 2001, págs. 313 a 315.

³³³ Adviértase que, en materia tributaria local encontramos numerosos preceptos del TRLRHL que remiten a la regulación mediante ordenanza fiscal de aspectos sustantivos del tributo en cuestión, tales como beneficios fiscales, tarifas o tipos de gravamen. Así, los artículos 72 y 74 (IBI), 87 y 88 (IAE), 95.4 y 95.6 (IVTM), 102 y 103 (ICIO) o 108.1.4 y 5 (IIVTNU). Y si el margen de maniobra de la ordenanza fiscal para regular aspectos sustantivos de los impuestos locales ya es considerable, aún es más acusado cuando se trata de tasas y contribuciones especiales locales.

³³⁴ Cfr. E. ESEVERRI MARTÍNEZ, 2005, pág. 13.

responsabilidad solidaria en el pago) solo a uno de ellos se le notifica su importe exigiéndole el montante total de la deuda contraída.

(ii) La declaración de responsabilidad subsidiaria que se deriva hacia el responsable subsidiario sin que, previamente, se haya declarado la posición fallida del deudor principal o de los responsables solidarios.

(iii) Aquel acto de liquidación que se ha basado en un tipo de gravamen mayor al que correspondería aplicar, o el que se funda en un tipo impositivo imaginario.

(iv) O la sanción que recae sobre un sujeto que no ha sido el autor de un ilícito.

Por su parte, RODRÍGUEZ MARQUEZ³³⁵ menciona como actos revocables por esta causa, entre otros:

i) Los actos dictados en base a una interpretación rechazada por la doctrina jurisprudencial contenida en sentencias dictadas en interés de ley.

(ii) Los actos dictados en aplicación de una norma derogada.

(iii) O la liquidación de una tasa cuando no se ha realizado el hecho imponible por no existir actividad administrativa.

CAPÍTULO 3. CIRCUNSTANCIAS SOBREVENIDAS QUE PONEN DE MANIFIESTO LA IMPROCEDENCIA DEL ACTO

3.1. Planteamiento

La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado.

Así enuncia el artículo 219.1 de la LGT esta segunda causa de revocación de los actos tributarios que (como la tercera, esto es, la producción de indefensión al interesado durante el procedimiento) fue introducida en la tramitación parlamentaria del proyecto de ley mediante la aprobación en el Congreso de los Diputados de la enmienda de modificación número 256, en la que se incorporaba la siguiente justificación: “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”.³³⁶

Pues bien, como apunta MORENO GONZÁLEZ,³³⁷ la vaguedad e imprecisión de los términos empleados por la LGT, no concretados por el RGRVA, son fuente de abundantes dudas interpretativas, empezando por la de si se admite la revocación por motivos de oportunidad.

³³⁵ Cfr. J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2004, págs. 190 a 195.

³³⁶ Para C. GARCÍA NOVOA, 2005.b, págs. 48-49, “la causa remota que determina la revocación es la improcedencia del acto manifestada de modo sobrevenido. Por tanto, lo determinante es que el acto devenga improcedente [...]”. “[...]la improcedencia será sobrevenida “en la medida en que lo sean las circunstancias que la ponga de manifiesto. Estas circunstancias constituirán la causa próxima de la revocación”.

³³⁷ Cfr. S. MORENO GONZÁLEZ, 2010, pág. 1116.

Y es que es, precisamente, a esta causa de revocación a la que se acude para defender la existencia de revocación tributaria por motivos de oportunidad justificada en la improcedencia del acto dictado. Se trata, como indicamos en el capítulo 4 de la cuarta parte del presente trabajo, de una cuestión dogmática que afecta a la naturaleza del instituto revocatorio.

Pues bien, según hemos expuesto partiendo de PAGÈS,³³⁸ en la discusión doctrinal sobre si la revocación tributaria cabe solo por motivos de legalidad o, además, por motivos de oportunidad, nos hemos inclinado a favor de la primera opinión, ya que, entendemos, es el criterio que más se ajusta a la naturaleza del instituto revocatorio.

Dicho lo anterior, analizaremos a continuación los supuestos en que pudiera concretarse esta causa de revocación.

3.2. Supuestos significativos enjuiciados por el Tribunal Supremo

Se incluyen en esta causa de revocación tributaria, en expresión del Tribunal Supremo,³³⁹ los supuestos denominados de «ilegalidad sobrevenida», como el que surge en el supuesto de sanciones firmes por no haber sido recurridas que quedan sin causa al ser anulada la liquidación de la que derivaban. También, el supuesto de liquidaciones que pierden su objeto en virtud de resolución administrativa o judicial que anula el acto o contrato que configura el hecho imponible.

Pero también es posible la revocación de aquellos actos tributarios respecto de los que cabría decir, en expresión del Tribunal Supremo, que ostentan una «firmeza condicionada». Es, por ejemplo, el supuesto de las liquidaciones de tributos locales de gestión compartida (IBI e IAE) cuando el contribuyente, con conocimiento de la administración local, impugna el acto catastral o censal ante el órgano competente y obtiene una resolución firme que anula el acto de gestión catastral o censal. En estos casos de impugnación del acto de gestión catastral o censal, si la liquidación del tributo que deriva del mismo llegara a adquirir la condición de firme lo sería con una firmeza condicionada a la espera de resolución firme respecto de aquel acto. Y si se anulara el acto de gestión catastral o censal, la administración local, cuando haya tenido constancia indubitada de que la base imponible sobre la que se giraron era errónea, debería revocar las liquidaciones del tributo a la espera del nuevo valor catastral o censal sobre el que girar las liquidaciones correctas, posibilidad real, ya que la impugnación del acto censal habrá interrumpido la prescripción de su derecho a liquidar.

Así, en STS de 18 de mayo de 2020 (dictada en el recurso de casación núm. 6950/2018), el Tribunal Supremo ha dicho que “[...] Si el contribuyente discute en sede de «gestión

³³⁸ Cfr. J. PAGÈS i GALTÈS, 2020.a, págs. 148 y 149, donde se incluye la siguiente referencia “A favor de aceptar la revocación por motivos tanto de legalidad como de oportunidad, se manifiestan autores de la talla de E. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO y E. PÉREZ TORRES, 2000, págs. 158-159; J. RAMALLO MASSANET, 2007, pág. 600; C. GARCÍA NOVOA, 2010, pág. 619; P. CHICO DE LA CÁMARA, 2012, pág. 76. En contra de este criterio, un sector también destacado de la doctrina entiende, a nuestro juicio acertadamente, que en el ámbito tributario sólo puede admitirse, siquiera sea en la práctica, la revocación por motivos de legalidad (cfr. L. PACHECO MANCHADO, 1994, pág. 128; J. ARIAS VELASCO y S. SARTORIO ALBALAT, 1996, pág. 555; J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2004, pág. 182; J. MARTÍN FERNÁNDEZ y J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2009, p. 518; J.[E]. LÓPEZ CANDELA, 2018, pág. 16”.

³³⁹ Vid. la STS de 19 de mayo de 2011 (dictada en el recurso de casación núm. 2411/2008), FJ. 5.

catastral» -en tiempo y forma- los valores asignados a los inmuebles de su propiedad y obtiene una decisión firme que anula tales valores, ordenando efectuar nueva valoración, el ayuntamiento que ha girado el Impuesto sobre Bienes Inmuebles conforme a los valores declarados nulos no puede aducir la existencia de una dualidad del procedimiento para mantener la vigencia de esas liquidaciones. [...] La Hacienda Local, por tanto y en un supuesto como el que nos ocupa, precisamente por la vigencia en nuestro sistema fiscal de aquella dualidad, debe atemperarse a la decisión que adopte el órgano competente de «gestión catastral» y, si ésta es anulatoria de la valoración que le permitió girar el tributo, debe dejar sin efecto las liquidaciones correspondientes sin esperar a que se produzca una expresa modificación del padrón, a salvo su derecho, en los términos que legalmente procedan, a emitir nuevas liquidaciones conforme a los valores que, finalmente, sean declarados ajustados a Derecho (FJ. 8º)”.³⁴⁰ Se trata, por tanto, de evitar las consecuencias de la descoordinación administrativa generada por la gestión compartida de los tributos.

Por otra parte, el Tribunal Supremo, en sentencia de 4 de marzo de 2022 (dictada en el recurso de casación núm. 7052/2019) ha reconocido como circunstancia sobrevenida que habilita la revocación la existencia de un mandato jurisdiccional que anula la orden

³⁴⁰ La sentencia incorpora el siguiente fundamento para fijar esa doctrina: “[...] Lo importante, insistimos, es (i) que el contribuyente se atempera a los requisitos de procedimiento previstos en la Ley del Catastro y en la Ley de Haciendas Locales, (ii) que obtiene dos decisiones favorables de los órganos estatales que anulan los valores catastrales, (iii) que traslada a la Hacienda Local (la competente para la "gestión tributaria") las decisiones de esos órganos del Estado y (iv) que consta en el procedimiento que el ayuntamiento competente conocía la nulidad de los valores catastrales sobre los que giró el IBI, a pesar de lo cual ni siquiera contestó a la pretensión del contribuyente. Cabría afirmar, por tanto, que las liquidaciones que constituyen el objeto del proceso ostentaban una firmeza condicionada, esto es, estaban sujetas al resultado de la impugnación catastral que el mismo contribuyente había deducido -con conocimiento de la Corporación- ante el órgano competente de la gestión catastral.// Podría incluso afirmarse que hubiera resultado exigible para la Hacienda Local -por mor de aquel principio de buena administración- revocar de oficio sus liquidaciones de IBI cuando ha tenido constancia indubitada de que la base imponible sobre la que se giraron era errónea.” “Pretender que lo adecuado -precisamente por la concurrencia de aquella dualidad procedimental- es esperar a que se dicte una resolución sobre los correctos valores catastrales que ejecute debidamente la decisión del TEAR de Canarias y que el interesado inste la modificación del padrón cuando ya es notorio -por resultar de una resolución administrativa firme- que los valores sobre los que se han girado las dos liquidaciones son incorrectos supondría, claramente, imponer al contribuyente una carga innecesaria, ilógica y desproporcionada, impropia de una Administración que debe atemperar su conducta a la Ley cuando se ha comprobado -insistimos- que la base imponible del impuesto girado al contribuyente es contraria a Derecho.” “Habría, además, un argumento complementario que se desprende de nuestras sentencias números 196/2019, de 19 de febrero (recurso de casación núm. 128/2016), 273/2019, de 4 de marzo (recurso de casación núm. 11/2017) y 443/2019, de 2 de abril (recurso de casación núm. 2154/2017), citadas en el fundamento de derecho anterior. Si en tales resoluciones señalamos como una de las disfunciones que permitían atacar la valoración catastral con ocasión de la impugnación de los actos de liquidación el supuesto en el que contribuyente haya hecho valer su discrepancia ante los órganos catastrales o económico-administrativos y no haya recibido respuesta dentro del plazo que legal o reglamentariamente resulte de aplicación, no parece que pueda hacerse de peor condición a quien -actuando en los mismos términos- obtiene una resolución favorable a sus intereses que -nada menos dispone que la valoración catastral de su inmueble (que dio lugar a la liquidación de IBI cuestionada) resulta no ser ajustada a Derecho.” “Por último, la solución expuesta, coincidente con la del Juzgado núm. 2 de Las Palmas de Gran Canaria, no supone en absoluto que el ayuntamiento no pueda ejercer -en relación con los bienes litigiosos- la potestad que le otorga, en relación con el IBI, la Ley de Haciendas Locales. En la medida en que los recursos y reclamaciones del contribuyente interrumpieron la prescripción del derecho a liquidar, nada obsta para que -una vez determinados los valores catastrales cumpliendo correctamente la resolución del TEAR de Canarias- el ayuntamiento de Tías gire las correspondientes liquidaciones de IBI en los términos que resulten de los valores correctamente determinados (FJ 7)”.

ministerial en la que se fundamentó la liquidación del ICIO por unas obras realizadas que reconoce exentas la orden que modificó la después anulada en sede judicial.³⁴¹

3.3. Supuestos significativos analizados por la doctrina

Algunos supuestos subsumibles en esta causa de revocación han sido analizados por la doctrina.

³⁴¹ En la sentencia puede leerse que “2. Las cuestiones planteadas en el Auto de admisión del recurso fueron las siguientes: "1) Determinar, interpretando conjuntamente los artículos 219 de la Ley General Tributaria y 72.2 y 73 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, si el órgano judicial puede sustituir a la Administración competente, en sentencia, acordando la procedencia de una solicitud de revocación -y accediendo a esta-, presentada por un particular contra un acto de aplicación de un tributo, o si, por el contrario, debe limitarse, caso de considerar disconforme a derecho la decisión recurrida, a ordenar la tramitación del procedimiento al órgano competente por ser atribución exclusiva de la administración la incoación y la decisión del procedimiento de revocación. 2) Determinar si la anulación sobrevenida, por sentencia, de la norma que ampara la exacción constituye un motivo válido para acceder a la revocación de una liquidación firme ex artículo 219 de la Ley General Tributaria ". (FD 1). Pues bien, la respuesta a las cuestiones planteadas es la siguiente: “En el concreto supuesto enjuiciado deben de tomarse en consideración las siguientes circunstancias: a) El acta de conformidad por ICIO es de 2011, su importe fue abonado por el recurrente, y devino firme. b) En tal momento, estaba en vigor la Orden EHA/2841/2009, de 15 de octubre, por la que se había procedido a la modificación de la anterior Orden de 5 de junio de 2001, por la que se aclaraba la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en la letra B) del apartado 1 del artículo IV, del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979. c) En tal momento de 2011 la citada Orden EHA/2841/2009, de 15 de octubre, continuaba en vigor, aunque la misma sería anulada por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2013, aunque la sentencia no era firme cuando se dictan las dos resoluciones impugnadas en la instancia, por estar pendientes de recurso de casación ante el Tribunal Supremo. d) Las dos resoluciones de la Hacienda local del Ayuntamiento de Zaragoza sólo responden a una solicitud de ingresos indebidos, que había sido la única solicitud planteada por el Arzobispado, que entendía que no debía haber procedido al abono de la liquidación por el ICIO ---que había devenido firme--- al estar exenta de tal abono ---solicitando entonces tal exención--- como consecuencia de lo establecido en el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979. e) Esto es, que el Arzobispado no había solicitado la revocación de la liquidación abonada y firme, sino sólo la devolución de ingresos indebidos. Sin embargo, tal planteamiento de revocación sí se lleva a cabo en la vía jurisdiccional, estimándose el recurso por el Juzgado por considerar (i) que la exención alegada del ICIO resultaba procedente (al entender que la Orden 2009 resultaba ilegal, por el ultra vires en que incidía, dando lugar al planteamiento de cuestión de ilegalidad para ante la Audiencia Nacional), y (ii) por entender, de conformidad con el artículo 219.1 LGT que existía una infracción manifiesta del Ordenamiento jurídico, al haber aplicado en la liquidación la citada Orden, que luego devino nula. f) La Sala, desestimado el recurso de apelación consideró que, en realidad, el motivo que existía de los del artículo 219.1 LGT era el de la concurrencia de una circunstancia sobrevenida (la nulidad de la Orden) que afectaba a la situación jurídica del particular. Pues bien, de conformidad con la doctrina expuesta, que se ratifica, en un supuesto como el de autos la declaración judicial de la procedencia de la revocación de la liquidación girada, debe de ser confirmada, y, por ello, desestimado el recurso de casación. //Es evidente que la "circunstancia sobrevenida" a que hace referencia el artículo 219.1 de LGT tiene unas singulares características en el supuesto de autos: 1. Que se trata de un mandato jurisdiccional (en concreto, de una anulación jurisdiccional de la Orden en que se fundamentó la liquidación). 2. Que es posterior al momento de la solicitud de devolución por parte del Arzobispado, por lo que no podía, en aquel momento, esgrimirse como motivo para fundamentar la revocación. 3. Que tal nulidad jurisdiccional, en realidad, reconocía la exención tributaria del Arzobispado, que era la causa por la que se solicitaba la devolución. 4. Que la sentencia del Juzgado realiza, en concreto, una valoración fáctica de las características del Museo Diocesano en las que apoya la mencionada exención tributaria. Por tanto, en una situación como la descrita, tanto el Juzgado como la Sala actuaron con corrección al resolver sobre la revocación planteada, pues contaban con todos los elementos para pronunciarse sobre tal cuestión, sin necesidad de devolver las actuaciones a la Administración tributaria, resultando innecesario el inicio de un procedimiento de revocación cuando ---justamente--- la circunstancia sobrevenida consistía en la nulidad judicial de la Orden que había constituido el fundamento de la liquidación. Es evidente que tal nulidad, posterior y sobrevenida, resulta un motivo adecuado para acceder a la revocación de la liquidación firme” (FD 3).

Así, para ROLDÁN CENTENO y MEÑO GALINDO,³⁴² la concurrencia de circunstancias sobrevenidas como causa de revocación supone generalmente la existencia de un acto administrativo que es ajustado a derecho, atendiendo a las circunstancias existentes en el momento de dictarse el acto que se revoca, excluyendo de tales, no sólo aquellas que no existían sino también aquellas que, existiendo, la Administración no las conocía ni razonablemente debía conocerlas y el administrado no pudo o no tenía la obligación de comunicarlas a la Administración.

A partir de esta caracterización, proponen toda una serie de supuestos que podrían ser clasificados como de «ilegalidad sobrevenida» por consecuencia de resoluciones judiciales o administrativas o hechos de terceros que afectan al presupuesto de la obligación tributaria. Entre ellos:

- (i) Cuando en el acto a revocar se haya sometido a tributación determinados rendimientos obtenidos y no declarados por el contribuyente y que con posterioridad deben ser reintegrados por éste por tratarse de rentas que fueron erróneamente satisfechas, por incumplimiento de las condiciones para su obtención o por otras causas.
- (ii) Cuando existan resoluciones administrativas o judiciales dictadas con posterioridad a la firmeza del acto a revocar en cuanto que afecten al propio presupuesto de hecho del acto en cuestión.
- (iii) Resolución de un TEAR que califica como irregulares unos rendimientos calificados como regulares por la Administración; calificación que alcanzaría a todos los rendimientos procedentes de la misma relación jurídica analizada por el TEAR, incluidos aquellos que constituyen el presupuesto de hecho (hecho imponible) recogido en liquidaciones que no hubiesen sido impugnados.
- (iv) Acuerdo de derivación de responsabilidad a tres sujetos de las mismas deudas tributarias. Dos de ellos impugnan el acuerdo, declarando el TEAR que las deudas estaban prescritas. Dicha resolución alcanzaría al tercero de ellos que no impugnó el acuerdo, al afectar al presupuesto de hecho de la derivación que a él en particular se le realizó, pues no es procedente la derivación de responsabilidad de deudas prescritas.
- (v) Resolución judicial que anula el contrato de compraventa de un bien inmueble el cual había sido sometido a tributación mediante acuerdo de liquidación por parte de la Administración.
- (vi) Resolución judicial que, con posterioridad a un acuerdo de liquidación en el que se sometían a tributación determinados rendimientos abonados por el INSS en concepto de pensión por un tipo de incapacidad, considera que la naturaleza de dicha incapacidad es otra lo que determinaría su carácter exento.
- (vii) Supuestos en que siendo conocidas las circunstancias por el interesado, y aun habiendo sido puestas en conocimiento de la Administración, sin embargo, el conocimiento fehaciente de las mismas depende de su acreditación por un tercero, lo cual no tiene lugar sino con posterioridad a la firmeza del acto.
- (viii) Imputaciones de renta efectuadas incorrectamente por un tercero que dan lugar a un acto de liquidación tributaria.
- (ix) Acuerdo de enajenación de una finca registral, dentro de un procedimiento de apremio, al ponerse de manifiesto con posterioridad que dicho bien no era propiedad del deudor apremiado, si bien como consecuencia de un error al efectuar la correspondiente inscripción registral, era desconocido por ambas partes.

³⁴² E. ROLDÁN CENTENO y S. MEÑO GALINDO, 2010, págs. 241-244.

CAPÍTULO 4. SUPUESTOS EN LOS QUE SE HA GENERADO INDEFENSIÓN AL CONTRIBUYENTE

4.1. Delimitación

La Administración tributaria también podrá revocar sus actos cuando en la tramitación del procedimiento en que se hayan dictado se hubiera producido indefensión a los interesados. Esta causa de revocación (igual que la que tratamos en el capítulo 3 anterior), fue introducida en la tramitación parlamentaria del proyecto de ley mediante la aprobación de la enmienda de modificación número 256, que incluía la siguiente justificación: “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”.

Ya hemos afirmado antes en este trabajo que frente a la calificación general de los vicios o defectos de forma como meras irregularidades no invalidantes, el legislador ha previsto la anulabilidad de los actos y resoluciones de la Administración cuando constituyen vicios sustanciales que provocan indefensión al interesado y la nulidad de los actos y resoluciones cuando se dictan prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello (artículos 47 a 52 de la LPAC).

También hemos aludido a la indefensión de las personas interesadas en un procedimiento tributario al analizar los supuestos de nulidad de pleno derecho del artículo 217.1 de la LGT, en particular respecto de los actos «*que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional*», y respecto de los actos «*que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello*».

Y así, atendiendo a la doctrina constitucional y jurisprudencial, hemos afirmado que concurre causa de nulidad de pleno derecho en los actos que acuerdan la imposición de sanciones tributarias con infracción del artículo 24 de la CE. También hemos aludido a la indefensión que provoca la nulidad de pleno derecho de un acto tributario cuando en la tramitación del procedimiento se omite un trámite esencial como es el trámite de audiencia, supuesto asimilable a la falta absoluta de procedimiento, o como lo es la emisión del acto tributario mediante un procedimiento distinto del previsto por el ordenamiento jurídico, en el que no son las mismas las garantías para la defensa de la persona interesada. Y hemos aludido, igualmente, a la indefensión por falta o defectuosa práctica de la notificación del acto tributario, que pudiera equipararse a la falta de un trámite esencial del procedimiento cuando esa ausencia de notificación determine que la persona interesada no pueda aportar pruebas o interponer recursos en defensa de sus derechos. De esta manera, en principio, para los supuestos en que, de manera efectiva, concurra indefensión en las personas interesadas en un procedimiento, la respuesta de la jurisprudencia es la nulidad de pleno derecho del acto. Y, sin embargo, no es esta la previsión de la LPAC.³⁴³

³⁴³ Así lo recuerda la CJA, en su Dictamen 335/2016, de 21 de diciembre, en el que afirma: «Por otra parte, la falta de un trámite como el de audiencia, por esencial que pueda reputarse, no supone por sí misma que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (STS de 13 de octubre

Pues bien, atendiendo a la interpretación que la jurisprudencia realiza de un aspecto constitucionalmente tan relevante, habremos de preguntarnos cuál es el concreto ámbito que nuestro ordenamiento jurídico reserva a la producción de indefensión en la tramitación del procedimiento como causa para la revocación del acto dictado. Incluso, si para un mismo acto, por causa de indefensión en su producción, cabe, alternativamente, declarar su nulidad de pleno derecho o acordar su revocación.

En relación con esta última cuestión, en principio, como hemos defendido en la parte cuarta de este trabajo, no consideramos la posibilidad de alternancia entre ambos procedimientos. Basamos esta afirmación en su diferente configuración jurídica, que parece responder a exigencias de seguridad jurídica también diferentes. Así, para la declaración de nulidad de pleno derecho es preceptivo el dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, si lo hubiere; mientras que para la revocación es suficiente la emisión de informe por parte del órgano con funciones de asesoramiento jurídico. La iniciativa en ambos procedimientos difiere sustancialmente; de oficio o a instancia de parte, en el primero; exclusivamente de oficio, en el segundo.³⁴⁴ También el plazo para la declaración de nulidad y para la revocación son diferentes; en cualquier momento, para el primer procedimiento; en el plazo de prescripción, para el segundo. Tampoco su objeto coincide: cualquier acto o resolución que haya puesto fin a la vía administrativa o que no haya sido recurrido en plazo (firme), en el primer caso; actos tributarios firmes o no, para el segundo. Por fin, los efectos sobre las personas interesadas también difieren: en beneficio o en perjuicio de los interesados, en el primer procedimiento; exclusivamente en beneficio de los interesados, en el segundo. Por lo demás, la resolución de ambos procedimientos pone fin a la vía administrativa, dejando expedita la vía contencioso-administrativa.

Por todo ello, si el acto es firme, debiendo ser los motivos que habilitan su revisión interpretados de forma restrictiva, no parece que pueda haber incurrido el legislador en duplicidad de procedimiento para una misma finalidad, anular un acto tributario en cuya producción se haya producido indefensión. Y ello sin perjuicio de que los interesados insten la declaración de nulidad de pleno derecho o promuevan la revocación de forma sucesiva o subsidiaria para intentar asegurar el resultado perseguido.

En este marco, pues, habremos de diferenciar según el grado de indefensión. La regla general consiste en que la indefensión es un mero supuesto de anulabilidad y, por tanto, será susceptible de dar lugar al procedimiento de revocación contemplado por el artículo 219.1 de la LGT. Ahora bien, cuando se trata de una indefensión de grado máximo por ser equivalente a haber prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, ya no estaremos ante un mero supuesto de anulabilidad, sino ante una nulidad

de 2000 –recurso de casación 5.697/1995–), que puede subsistir aun faltando la sin duda decisiva audiencia del interesado, por lo que tampoco le afecta, en principio, la causa de nulidad de pleno derecho prevista en la letra e) del art. 62 LRJ-PAC. Por otra parte, es claro que a la ausencia del trámite de audiencia le es de aplicación de manera muy directa la previsión del apartado 2 del artículo 63 de la Ley 30/1992, que establece la anulabilidad de un acto administrativo por defecto de forma cuando éste dé lugar a la indefensión del interesado. Y, precisamente, si es esencial el trámite de audiencia, es porque su falta podría determinar que se produjese la efectiva indefensión del afectado. Ahora bien, esa indefensión no equivale a la propia falta del trámite, sino que ha de ser real y efectiva, esto es, para que exista indefensión determinante de la anulabilidad del acto es preciso que el afectado se haya visto imposibilitado de aducir en apoyo de sus intereses cuantas razones de hecho y de derecho pueda considerar pertinentes para ello.»

³⁴⁴ Dejamos apuntado que de la iniciativa para iniciar el procedimiento de revocación nos ocupamos en el capítulo primero de la Parte Sexta de este trabajo.

de pleno derecho susceptible de integrar la causa contemplada en la letra e) del artículo 217.1 de la LGT.

En consecuencia, en nuestra opinión, tratándose de actos de aplicación de los tributos que hayan puesto fin a la vía administrativa o contra los que no se haya interpuesto recurso, cuando concurra indefensión material y efectiva durante la tramitación del procedimiento en que se hubieran dictado habremos de determinar si esa indefensión es consecuencia de la ausencia de un trámite esencial equiparable a la falta de procedimiento, supuesto en el que habrá de ser declarada la nulidad de pleno derecho del acto. Y la situación será la misma cuando la indefensión material y efectiva se haya producido durante la tramitación de un procedimiento sancionador en el que las personas interesadas no hayan podido comparecer, aportar pruebas o ser oídas.

Al margen de las situaciones anteriores, es decir, cuando estemos ante actos firmes en los que no concurra causa de nulidad de pleno derecho y actos de trámite cualificados o definitivos impugnados en vía administrativa o judicial sin que haya recaído resolución firme, si durante la tramitación del procedimiento en el que se hayan dictado se hubiera producido indefensión a los interesados, excepto que el recurso en tramitación sea el de reposición, esos actos tributarios podrán ser revocados con arreglo a lo previsto en el artículo 219.1 de la LGT.

4.2. Supuestos destacados de indefensión legitimadora de la revocación tributaria

A nivel doctrinal, para CALVO VÉRGEZ,³⁴⁵ se producirá indefensión en todos aquellos casos en los que se niegue a los obligados tributarios su derecho a formular las alegaciones que estimen convenientes, tanto las previstas antes de la propuesta de resolución a las que se refiere el artículo 34.1.1) de la LGT, como las previstas en el trámite de audiencia, contempladas en los artículos 82 de la LPAC y 99.8 de la LGT.³⁴⁶ Pero también cuando las alegaciones y documentos presentados por los obligados tributarios no sean tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la propuesta de resolución. Igualmente, cuando el acto no incluya motivación³⁴⁷ o incurra en incongruencia. Ahora bien, dado el carácter restrictivo que otorga el legislador a la revocación en materia tributaria, será

³⁴⁵ Cfr. J. CALVO VÉRGEZ, 2009, págs. 100-102.

³⁴⁶ Sin perjuicio de las normas específicas establecidas para determinados procedimientos de aplicación de los tributos, con carácter general, el derecho a formular alegaciones antes de dictar resolución aparece reconocido en el artículo 34 de la LGT cuando establece que “1. Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes: l) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución”. Por otra parte, el derecho a ser oído en trámite de audiencia aparece reconocido con carácter general en el artículo 34.1.m) de la LGT, si bien, como establece el artículo 99.8 de la misma norma, “En los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta. En este último caso, el expediente se pondrá de manifiesto en el trámite de alegaciones”.

³⁴⁷ Con carácter general, la obligación de motivar los actos tributarios se establece en el artículo 103.3 de la LGT: “Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho”.

necesaria la concurrencia de una disminución efectiva de garantías para que pueda apreciarse esta causa de revocación.³⁴⁸

En la generación de indefensión al interesado durante la tramitación del procedimiento, ROLDÁN CENTENO y MEÑO GALINDO³⁴⁹ destacan la relevancia de la notificación de los actos tributarios, y señalan como característicos en la producción de indefensión aquellos supuestos en los que se produce la notificación edictal tras los correspondientes intentos de notificación personal en el que según la Administración tributaria constituye el domicilio fiscal del administrado, y que, sin embargo, resulta ser erróneo por causas imputables a la propia Administración, bien por no haber tramitado el cambio de domicilio o porque la práctica de la notificación se intenta con persona distinta del obligado tributario. A la vez, a efectos de revocación, reiteran la necesidad de que la indefensión sea material, es decir, que efectivamente haya impedido al administrado tener conocimiento de la concreta actuación administrativa impidiendo que pueda reaccionar contra la misma.³⁵⁰

Pues bien, en materia de notificación edictal, reiterando lo ya dicho en la parte segunda de este trabajo al analizar las normas comunes de los procedimientos de revisión en vía administrativa, en particular, la notificación, destacamos la importancia del pronunciamiento del Tribunal Constitucional en su sentencia núm. 160/2020, de 16 de noviembre (dictada en el recurso de amparo núm. 2303-2017), en la que reconoce la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (en su vertiente de derecho a una

³⁴⁸ Porque, como afirma H. MOYA MEYER, 2004, pág. 324, el defecto de forma, en sí mismo considerado, carece de relevancia si no se comprueba que, en la sucesión de oportunidades que tiene el interesado para defenderse durante el procedimiento, ha supuesto una disminución real y efectiva de garantías, incidiendo en la decisión de fondo en perjuicio del interesado.

³⁴⁹ Cfr. E. ROLDÁN CENTENO y S. MEÑO GALINDO, 2010, pág. 238-239.

³⁵⁰ En materia de notificaciones cabe significar el pronunciamiento del Tribunal Supremo en sentencia de 11 de abril de 2019, dictada en el recurso de casación 2112/2017 (con remisión a la sentencia de 5 de mayo de 2011, dictada en el recurso de casación 5671/2011), en la que resume la doctrina constitucional y jurisprudencial en materia de notificaciones (FD 5). De ese pronunciamiento destacamos las siguientes ideas:

- a) La notificación tiene suma relevancia para el ejercicio de los derechos y la defensa de los intereses que se quieran hacer valer frente a una determinada actuación administrativa.
- b) La función principal de la notificación es precisamente dar a conocer al interesado el acto que incida en su esfera de derechos o intereses. Lo relevante para decidir la validez o no de una notificación será que, a través de ella, el destinatario de la misma haya tenido un real conocimiento del acto notificado.
- c) Las consecuencias finales de lo que antecede serán básicamente estas dos: que la regularidad formal de la notificación no será suficiente para su validez si el notificado no tuvo conocimiento real del acto que había de comunicársele; y, paralelamente, que los incumplimientos de las formalidades establecidas no serán obstáculo para admitir la validez de la notificación si ha quedado debidamente acreditado que su destinatario tuvo un real conocimiento del acto comunicado.

Con base en las anteriores ideas, sienta el Alto Tribunal algunos criterios:

- a) Cuando las notificaciones respeten todas las formalidades establecidas debe partirse de la presunción *iuris tantum* de que el acto ha llegado tempestivamente a conocimiento del interesado. Esta presunción podrá enervarse en los casos en que se acredite suficientemente lo contrario.
- b) Cuando las notificaciones hayan desconocido formalidades de carácter sustancial (por ejemplo, porque se han practicado a través de un tercero en un lugar distinto al domicilio del interesado o de su representante) ha de presumirse que el acto no llegó a conocimiento tempestivo del interesado y le causó indefensión. Esta presunción admite prueba en contrario cuya carga recae sobre la Administración, una prueba que habrá de considerarse cumplida cuando se acredite suficientemente que el acto llegó a conocimiento del interesado.
- c) Cuando las notificaciones quebranten formalidades de carácter secundario habrá que partir de la presunción de que el acto ha llegado a conocimiento tempestivo del interesado.

resolución fundada en derecho) por una sentencia basada en una percepción errónea en la práctica de unas notificaciones defectuosas y en su capacidad para interrumpir el plazo de prescripción. Para ello, el Tribunal recurre a su doctrina del error patente. En dicha sentencia se insiste en el carácter excepcional y subsidiario de la notificación por comparecencia, lo que implica que la Administración Tributaria deberá desplegar toda actividad necesaria tendente a localizar al obligado tributario en domicilios alternativos antes de la publicación de los edictos en el BOE.

De nuevo, como vemos, la frontera entre la indefensión como causa de nulidad de pleno derecho y como causa de revocación queda diluida.

Y esta confusión también se produce, a nuestro entender, cuando se analiza la situación de indefensión creada a los obligados a satisfacer el IIVTNU en situaciones «inexpresivas de capacidad económica», siendo que por expresa determinación del artículo 110.4 del TRLRHL, declarado inconstitucional y nulo en STC 59/2017, de 11 de mayo, se impidió a los interesados acreditar la inexistencia de incremento de valor (es decir, el presupuesto cuya realización determina el nacimiento de la obligación de pagar el tributo) y, como consecuencia, soportaron la tributación de situaciones inexpresivas de capacidad económica.³⁵¹

CAPÍTULO 5. NORMA DE COBERTURA ILEGAL, INCONSTITUCIONAL O CONTRARIA AL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

5.1. Planteamiento

En el capítulo tercero de esta parte del trabajo hemos recogido doctrina según la cual la concurrencia de circunstancias sobrevenidas que afectan a una situación jurídica

³⁵¹ Recordemos que el Tribunal Constitucional declaró en el FJ 5 de esa sentencia que: “a) El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5). b) Como apunta el Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad del artículo 107 LHL, debemos extender nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión (art. 39.1 LOTC) con los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, al artículo 110.4 LHL, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre este último citado precepto y las reglas de valoración previstas en aquellos, cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene» [SSTC 26/2017, FJ 6, y 37/2017, FJ 4 e)]. Por consiguiente, debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5). [...]”. Es decir, en lo que interesa en este momento, el Tribunal Constitucional declaró inconstitucional y nulo, de forma incondicional y ex origine, el artículo 110.4 del TRLRHL cuando señalaba que “[...] el ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas”, porque impedía a los sujetos pasivos poder acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica. Pues bien, a la vista de esa declaración, consideramos que concurre la causa de revocación que analizamos en este punto en aquellos actos de liquidación del IIVTNU que fueron dictados al amparo de los artículos del TRLRHL posteriormente declarados inconstitucionales y nulos por la STC 59/2017, y ello,

particular y ponen de manifiesto la improcedencia del acto dictado, como causa de revocación supone, generalmente, la existencia de un acto tributario ajustado a derecho atendiendo a las circunstancias existentes en el momento de dictarse, sobreviniendo posteriormente su ilegalidad como consecuencia de resoluciones judiciales o administrativas o hechos de terceros que afectan al presupuesto de la obligación tributaria (o de la infracción tributaria) a que responde. Pero también hemos visto que el Tribunal Supremo ha revocado una liquidación tributaria concurriendo la circunstancia de haber sido anulada la norma reglamentaria (en concreto, una orden ministerial) que había modificado otra anterior en la que se reconocía un supuesto de exención del ICIO, que recuperó su vigencia, siendo que tal anulación se produjo después de que la liquidación hubiera adquirido firmeza.

A partir de este planteamiento ¿cabría situar aquí la respuesta de nuestro ordenamiento jurídico para depurar los actos tributarios dictados al amparo de una norma declarada ilegal, inconstitucional o contraria al Derecho de la Unión Europea en un momento posterior a aquel en que esos actos se hayan consolidado en vía administrativa, es decir, cuando ya no quepa contra los mismos recurso o reclamación administrativos ni se esté sustanciando recurso judicial alguno que pudiera afectar a las situaciones jurídicas que crearon?

Recordemos para iniciar este análisis de la cuestión suscitada que las sentencias firmes que anulen una disposición general (en nuestro ámbito específico de estudio, habitualmente una ordenanza fiscal) “*tendrán efectos generales desde el día en que sea publicado su fallo y preceptos anulados en el mismo periódico oficial en que lo hubiera sido la disposición anulada*” (artículo 72.2. de la LJCA). También que el artículo 164.1 de la CE establece que las sentencias del Tribunal Constitucional que declaren la inconstitucionalidad de una ley o de una norma con fuerza de ley y todas las que no se limiten a la estimación subjetiva de un derecho, “*tienen plenos efectos frente a todos*”, habiendo sido desarrollado por el artículo 38 de la LOTC para reiterar que las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad “*tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado»*”. Por último, que si el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declara que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, “*dicho Estado estará obligado a adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal*” (artículo 260.1 del TFUE).

Es, sin duda, un debate de suma importancia teórica y práctica el que gira en torno a la revisión de las situaciones administrativas consolidadas amparadas en una norma que ha sido declarada ilegal, inconstitucional o contraria al Derecho de la Unión Europea. Más, si cabe, en el ámbito tributario, en el que, relegando criterios asentados relativos a la validez de los actos administrativos,³⁵² el análisis tiende a centrarse en la devolución del ingreso tributario que habría devenido indebido por causa de la anulación de la norma de cobertura, olvidando la posibilidad cierta de que la cuota tributaria liquidada no haya llegado a ser ingresada, o que el acto tributario no contenga una obligación de pago (pensemos en un acto censal, por ejemplo). Y es, ante todo, un debate abierto por la

³⁵² En palabras de M.A. CAAMAÑO ANIDO, 1997, pág. 171: “[...] hoy el problema reside, más que en insistir en demostrar teóricamente los efectos retroactivos o irretroactivos de las sentencias de inconstitucionalidad, en dar con la fórmula jurídica que permita limitar los naturales efectos retroactivos de toda sentencia que declare la nulidad de una norma [...]”.

ausencia en nuestro ordenamiento jurídico de una respuesta completa, clara y sistemática que permita afrontar con seguridad todas estas situaciones cuando afectan al ámbito tributario,³⁵³ arrastrando en esa discusión, incluso, al fundamento mismo del acto firme y

³⁵³ Así resume la situación B. SESMA SÁNCHEZ, 2020.b, págs. 173-174: “Nuestro ordenamiento carece de una regla común para fijar los efectos derivados de las sentencias que declaran la invalidez de una norma, sea tributaria o no. En su lugar existen [...] preceptos dispersos en distintas normas (art. 40 LOTC, 73 LJCA, 106.4 LPAC, 19.2 TRLRHL) que, en unos casos, determinan la nulidad de la norma declarada inconstitucional o ilegal -pero sin abordar la cuestión de qué sucede con los actos firmes afectados por ella; en otros se refieren a la nulidad de pleno derecho de la norma reglamentaria ilegal dejando expresamente subsistentes los actos firmes afectados por la norma inválida (art. 73 LJCA) y en otros reconocen más o menos explícitamente potestad a los órganos jurisdiccionales para fijar el alcance de sus fallos, en ocasiones, con un amplio margen de libertad (art. 19.2 TRLRHL, art. 32 LRJSP). Tampoco existen reglas generales que permitan modular los efectos de una sentencia anulatoria en función de la naturaleza formal (rango o procedimiento de aprobación de la norma inválida) o material (contenido inválido de su regulación) de la causa de invalidez o de su gravedad o entidad. Y, en fin, tampoco está regulada de forma equivalente la posible responsabilidad patrimonial del Estado legislador por haber aprobado y aplicado una norma inconstitucional o contraria al Derecho de la Unión Europea (art. 32 LRJSP), ni la posible responsabilidad de la Administración por haber aprobado y aplicado una disposición general ilegal (art. 106.4 LPAC). Sin embargo, desde la perspectiva de los obligados tributarios que han satisfecho un «tributo ilegal» o «soportado» la aplicación de una norma tributaria inicialmente válida, pero posteriormente anulada, se persigue con esfuerzo la búsqueda de la justicia material del caso, esto es, la recuperación de lo pagado «ilegal o injustamente» al amparo de una norma «inválida» [...].”

Pero, añadimos, es que tampoco ha sido regulado un procedimiento administrativo para revisar las situaciones firmes generadas por la aplicación de la norma de cobertura cuando su anulación deba surtir efectos *ex tunc*. En este sentido, cabe recordar que el Anteproyecto de ley de modificación de la Ley 58/2003 objeto del Dictamen del Consejo de Estado núm. 130/2015, de 9 de abril, incorporaba el artículo 219 bis para regular un nuevo régimen especial de revisión tributaria referido a la “Revocación de los actos dictados al amparo de normas declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea”. Finalmente, esa regulación no fue incorporada al proyecto de la futura Ley 34/2015, de 21 de septiembre. Y, sin embargo, no era esta, en aquellas fechas, la única ausencia en nuestro derecho de un procedimiento para la ejecución de los actos con relevancia tributaria de los diferentes órganos de la Unión Europea. Efectivamente, con anterioridad a la aprobación de la Ley 34/2015, tampoco existía en nuestro derecho un procedimiento para la recuperación de ayudas de estado que afectaran al ámbito tributario (beneficios fiscales) y resultarían incompatibles con el Derecho de la Unión Europea. Para solventar este déficit, dicha norma introdujo *ex novo* el título VII de la LGT, que regula dos procedimientos: uno, de ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de estado; y, otro, de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación. Destacamos de estos procedimientos su inclusión entre los de aplicación de los tributos (no entre los de revisión) con posibilidad de que la resolución que les ponga fin modifique el acto inicial de aplicación del beneficio fiscal (o la autoliquidación, si fuera ese el sistema de gestión del tributo), incluso en situaciones de firmeza administrativa o cosa juzgada; también, la regulación de un régimen propio para la prescripción al margen de los artículos 66 y siguientes de la LGT. Pues bien, en nuestra opinión, esta regulación podría servir como guía para la incorporación a la LGT de los procedimientos que permitieran la devolución de los ingresos firmes realizados en virtud de normas declaradas ilegales, inconstitucionales o contrarias al Derecho de la Unión Europea cuando dicha anulación deba surtir efectos *ex tunc*, obviando, de esta manera, el requerimiento actual de la jurisdicción ordinaria, con fundamento en el artículo 221 de la LGT, de proceder a la previa revisión del acto de liquidación o de la autoliquidación en virtud de los cuales se realizó el ingreso.

Es más, según nuestro criterio, en supuestos de nulidad absoluta de la norma de cobertura, la declaración en sentencia con valor de cosa juzgada por el tribunal correspondiente de la nulidad de la norma sin limitar temporalmente los efectos de su declaración (y al margen de sanciones penales o administrativas), así como, tratándose de disposiciones generales, la prohibición de permanencia de las situaciones administrativas consolidadas declarada, cuando no fuera necesario comprobar ningún elemento de la obligación tributaria al margen del ingreso realizado en concepto del tributo, debería ser título suficiente para considerar reconocido el derecho a la devolución de los “ingresos indebidos firmes” realizados (ya fuera mediante liquidación o mediante autoliquidación), sin haber de acudir a un procedimiento administrativo que tuviera como objeto el reconocimiento de ese ingreso como indebido y el derecho a su devolución por causa de nulidad de la norma de cobertura. En este sentido, entendemos que la incorporación a la regulación del inicio del cómputo del plazo de prescripción para obtener la devolución de los ingresos indebidos de la fecha de publicación de la sentencia que anula la norma de cobertura [artículo 67.1.d) de la LGT], así como

consentido.³⁵⁴

Pues bien, en los apartados siguientes analizamos los diferentes supuestos en que la norma de cobertura es anulada después de que el acto que la ha aplicado sea firme y consentido.

5.2. Nulidad del reglamento que ampara una situación tributaria

La nulidad de una disposición general podrá ser declarada en sede administrativa o en sede judicial.³⁵⁵

La LPAC ha previsto la consecuencia de nulidad de pleno derecho para “*las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales*” (artículo 47.2 de la LPAC).³⁵⁶

la mención expresa en el artículo 221.2 de la LGT del reconocimiento del derecho a la devolución implícito en la sentencia con valor de cosa juzgada que anula la norma de cobertura, serían adaptaciones suficientes de la normativa actual para dotar al sistema de seguridad jurídica a la vez que agilidad en la tramitación y garantía de efectividad de las resoluciones judiciales, del TC o del TJUE. Todo ello, en el entendimiento de que el tribunal que declara la nulidad de la norma de cobertura (justicia ordinaria, Tribunal Constitucional o Tribunal de Justicia de la Unión Europea), al determinar los efectos temporales de su pronunciamiento, ha elaborado su sentencia ponderando todos los principios y situaciones jurídicas en conflicto.

³⁵⁴ Incluso el Tribunal Supremo, en sentencia de 16 de julio de 2020 (dictada en el recurso de casación 810/2019), en su F.J. 2º, después de situar el centro de atención de aquel proceso en la efectividad material de los instrumentos que nuestro ordenamiento interno ofrece para que el Derecho de la Unión alcance materialmente su primacía sin trabas ni obstáculos, cuestiona la necesidad de acudir a los instrumentos de revisión de los actos firmes por causa de “una concepción extrema y rigurosa -y un tanto automática- que se otorga en nuestro derecho al denominado acto firme y consentido, consumado por el sólo hecho de no recurrir, sin mayores aditamentos ni indagaciones, los actos de la Administración en los plazos fugaces y fatales ofrecidos para su obligatoria impugnación”, porque, como afirma el Tribunal, “si el recurso o reclamación es omitido, se trata del incumplimiento de un trámite que la ley impone en beneficio exclusivo, como privilegio, de la propia Administración concernida, ejemplo de las denominadas potestades reduplicativas, cuyo fin último es proteger a la Administración como organización. Ello, como señalamos, se produce, además, de una forma mecánica, sin detenerse en las causas determinantes de ese pretendido consentimiento que, en cualquier disciplina jurídica, exigiría para otorgarle eficacia una evaluación mínima acerca del conocimiento y voluntad inequívoca de no recurrir un acto, a conciencia, y sobre la base de una situación de apariencia de legitimidad que luego puede cambiar por razón de nulidades ulteriores, como aquí sucede”. Y así, señala entre los problemas que se suscitan al efecto, el de “si cabe hablar de un acto firme y consentido bajo una especie de *condictio iuris* de validez de la norma en que se ampara o, expresado de otro modo, si sería viable admitir una especie de cláusula *rebus sic stantibus*, en el sentido de aceptar que el interesado no ha impugnado el acto en la creencia -o si se quiere, bajo el error invencible- de que la ley que lo ampara se acomoda a las fuentes jurídicas de rango superior”. Y afirma a continuación, “si decae la firmeza del acto como concepto -y como obstáculo-, decae también paralelamente la restricción impugnatoria del art. 217 LGT, por lo que estaríamos en el ámbito propio de una nueva impugnación acorde con la ahora conocida causa de nulidad (no necesariamente radical); o, en caso de autoliquidaciones, con la posibilidad de devolución de ingresos indebidos. En otras palabras, el examen sobre si el acto cuestionado, por ser firme y consentido (...) es nulo o no de pleno derecho exige una respuesta anterior sobre si tal es la única vía que nuestro derecho interno ofrece frente a las vulneraciones del derecho de la unión o si, por el contrario, cabe un sistema de adecuación a este ordenamiento un poco más amplio y flexible, en aras de la satisfacción del principio de efectividad. [...]”.

³⁵⁵ En J. PAGÈS i GALTÈS, 2006.a, págs. 399 a 457, se contiene un detallado estudio sobre la revisión de las disposiciones de carácter general, en particular, de las ordenanzas fiscales.

³⁵⁶ Así, serían nulos de pleno derecho los preceptos de las ordenanzas fiscales que vulneren lo establecido en los artículos 72 y 74 (IBI), 87 y 88 (IAE), 95.4 y 95.6 (IVTM), 102 y 103 (ICIO) o 108.1.4 y 5 (IIVTNU), o en los artículos 20 a 27 (tasas), todos del TRLRHL. También son nulas de pleno derecho las ordenanzas

A partir de aquí, reconoce a las Administraciones Públicas la potestad de declarar de oficio,³⁵⁷ en cualquier momento y previo dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma si lo hubiere, la nulidad de esas disposiciones administrativas (artículo 106.2 de la LPAC), si bien, somete esta potestad a los límites del artículo 110 de la LPAC.³⁵⁸

También ha previsto expresamente la LPAC el contenido y los efectos de la declaración señalando que “*Las Administraciones Públicas, al declarar la nulidad de una disposición o acto, podrán establecer, en la misma resolución, las indemnizaciones que proceda reconocer a los interesados, si se dan las circunstancias previstas en los artículos 32.2 y 34.1 de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público sin perjuicio de que, tratándose de una disposición, subsistan los actos firmes dictados en aplicación de la misma*” (artículo 106.4 de la LPAC).³⁵⁹

De esta forma, aun cuando los efectos de la declaración de nulidad de pleno derecho de una norma sobre los actos dictados en su aplicación, en puridad de doctrina, deberían retrotraerse al momento en que la norma entró en vigor, por disposición expresa de la LPAC se limitan los efectos de esa anulación de manera que no podrán ser revisados por esta causa, ni, por tanto, revocados, los actos firmes dictados al amparo de un reglamento declarado nulo de pleno derecho por la Administración.³⁶⁰ Y es que el acto dictado puede tener cobertura en la ley a la que el reglamento declarado nulo hubiera desarrollado.

fiscales que omiten el informe técnico-económico previsto por el artículo 25 de la misma norma. Así lo ha declarado el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencia de 18 de mayo de 2016 (dictada en el recurso 1999/2014). De la misma forma, son nulas de pleno derecho las ordenanzas fiscales aprobadas «*ex novo*» que omiten la consulta pública previa establecida por el artículo 133.1 de la LPAC. Así lo ha declarado el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencia de 18 de mayo de 2016 (dictada en el recurso 1999/2014).

³⁵⁷ Ninguna posibilidad se reconoce a los interesados de instar la anulación de una disposición reglamentaria en vía administrativa. Recordemos que el artículo 112.3 de la LPAC excluye la posibilidad de interponer recurso en vía administrativa contra los reglamentos. Señala este precepto que “*Contra las disposiciones administrativas de carácter general no cabrá recurso en vía administrativa*”. Con el mismo efecto para las ordenanzas fiscales, el artículo 19.1 del TRLRHL ha establecido que “*Las ordenanzas fiscales de las entidades locales a que se refiere el artículo 17.3 de esta ley regirán durante el plazo, determinado o indefinido, previsto en ellas, sin que quepa contra ellas otro recurso que el contencioso-administrativo que se podrá interponer, a partir de su publicación en el boletín oficial de la provincia, o, en su caso, de la comunidad autónoma uniprovincial, en la forma y plazos que establecen las normas reguladoras de dicha jurisdicción*”. Por otra parte, según reiterada doctrina del Tribunal Supremo, entre otras, en sentencia de 1 de diciembre de 2020 (dictada en el recurso de casación 3857/2019), “el artículo 106.2 de la LPAC no otorga legitimación a los interesados para ejercer una acción de nulidad dirigida a obtener la declaración de revisión de oficio de disposiciones generales”. No cabe, por tanto, en vía administrativa la posibilidad de recurso contra una disposición general.

³⁵⁸ De acuerdo con el artículo 110 de la LPAC, las facultades de revisión “*no podrán ser ejercidas 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*”. De esta temática nos ocupamos en la parte octava del trabajo.

³⁵⁹ El artículo 32 de la LRJSP, después de reconocer en su apartado primero el derecho de los particulares a ser indemnizados “*por las Administraciones Públicas correspondientes de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos salvo en los casos de fuerza mayor o de daños que el particular tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la Ley*”, dispone en su apartado segundo que “*En todo caso, el daño alegado habrá de ser efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas*”. Por su parte, el artículo 34.1 de la LRJSP establece el límite siguiente: “*Sólo serán indemnizables las lesiones producidas al particular provenientes de daños que éste no tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la Ley [...]*”.

³⁶⁰ Otra cosa es que, por la vía de la responsabilidad patrimonial de la Administración, cuando esta anule un reglamento contrario al ordenamiento jurídico por alguno de los motivos establecidos en el artículo 47.2

Por otra parte, si la anulación de un reglamento se produce en virtud de sentencia judicial firme,³⁶¹ habremos de estar al dictado del artículo 73 de la LJCA cuando establece que *“Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente”*.³⁶²

Es decir, aun cuando los efectos sobre los actos administrativos de aplicación de la sentencia que declare la nulidad de una disposición general, en puridad de doctrina, deberían retrotraerse al momento en que la norma fue dictada, como ocurre con la nulidad de la propia disposición general, no es esta la consecuencia legal prevista. Efectivamente, excepto para el supuesto de exclusión o reducción de sanciones firmes aún no ejecutadas completamente, la declaración de nulidad de una disposición general, en sí misma considerada, no es motivo para la revisión de los actos firmes dictados en su aplicación, y es así porque el legislador de la LJCA limita los efectos de la declaración de nulidad de un reglamento por sentencia firme imponiendo que esa declaración tenga siempre efectos *ex nunc*, a futuro. Por tanto, las situaciones consolidadas (incluyendo las sanciones firmes totalmente ejecutadas) no podrán ser revisadas por esta causa, lo que implica que no podrán ser revocadas.³⁶³ Y es que, insistimos, la ley a la que desarrollaba puede dar cobertura a los actos dictados en ejecución del reglamento anulado.

de la LPAC pueda reconocer a los interesados, en la propia resolución anulatoria, una indemnización siempre que la aplicación de la norma anulada les haya causado un daño «efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas» que no tengan el deber jurídico de soportar; por ejemplo, el pago realizado en concepto de liquidación de una tasa cuando traiga su causa en una ordenanza fiscal anulada con posterioridad al momento en que la liquidación haya alcanzado firmeza. El derecho a reclamar esa indemnización prescribirá en el plazo de un año de haberse notificado la resolución administrativa. Así resulta del artículo 67.1 de la LPA cuando establece que “[...] *En los casos en que proceda reconocer derecho a indemnización por anulación en vía administrativa o contencioso-administrativa de un acto o disposición de carácter general, el derecho a reclamar prescribirá al año de haberse notificado la resolución administrativa o la sentencia definitiva*”.

En todo caso, hay que tener en cuenta que la anulación en vía administrativa de las disposiciones administrativas (igual que cuando la anulación se produce por el orden jurisdiccional contencioso-administrativo) no presupone, por sí misma, derecho a la indemnización (artículo 32.1 de la LRJSP).

³⁶¹ Los artículos 25 a 27 de la LJCA han previsto la impugnación directa de las disposiciones de carácter general y también su impugnación indirecta en un recurso contra un acto fundado en la ilegalidad de la norma, además de la cuestión de ilegalidad. Ahora bien, la sentencia dictada en la impugnación indirecta de un reglamento no extiende sus efectos más allá del caso enjuiciado.

³⁶² Tampoco será posible por causa exclusivamente de la anulación de la norma reglamentaria en virtud de sentencia firme acudir a la vía de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas ya que *“La anulación en vía administrativa o por el orden jurisdiccional contencioso administrativo de los actos o disposiciones administrativas no presupone, por sí misma, derecho a la indemnización”*. Si procederá, sin embargo, la vía de la responsabilidad patrimonial de la Administración cuando se acredite *“un daño efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas”* por causa de la aplicación de la disposición reglamentaria anulada (artículo 32.1 de la LRJSP). El derecho a reclamar esa indemnización prescribirá en el plazo de un año de haberse notificado la sentencia definitiva (artículo 67.1 de la LPA).

³⁶³ Así lo ha recordado el Tribunal Supremo en reiterada doctrina recogida, entre otras, en sentencia de 7 de marzo de 2012 (dictada en el recurso de casación 4941/2009) en la que dice (F.D. 10º): “[...] La irretroactividad de la anulación de una disposición general a los actos administrativos de aplicación que hubieran adquirido firmeza con anterioridad a que la sentencia anulatoria alcance efectos generales, salvo en los supuestos de exclusión o reducción de sanciones no ejecutadas, aparece expresamente establecida en el artículo 73 LJCA, y tiene, incluso, indudable arraigo en nuestra jurisprudencia anterior a dicha Ley, que utilizó la previsión contenida en el artículo 120 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 y la proyección de lo establecido en el artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional

Este criterio de eficacia *ex nunc* de la declaración de nulidad de una disposición general adoptado por el artículo 73 de la LJCA con carácter general se encuentra también recogido en el artículo 19.2 del TRLRHL para el específico ámbito tributario local, si bien, con la singularidad de que habilita a la sentencia que se dicte para que extienda los efectos de la declaración de nulidad a las situaciones firmes, es decir, para que se la dote de efectos *ex tunc*, retroactivos; situación que, como advierte PAGÈS,³⁶⁴ es tanto como autorizar al órgano jurisdiccional competente para que anule actos tributarios firmes o consentidos.

En efecto, dispone el artículo 19.2 del TRLRHL que *“Si por resolución judicial firme resultaren anulados o modificados los acuerdos locales o el texto de las ordenanzas fiscales, la entidad local vendrá obligada a adecuar a los términos de la sentencia todas las actuaciones que lleve a cabo con posterioridad a la fecha en que aquélla le sea notificada. Salvo que expresamente lo prohibiera la sentencia, se mantendrán los actos firmes o consentidos dictados al amparo de la ordenanza que posteriormente resulte anulada o modificada”*.

De este modo, en la declaración de nulidad de las ordenanzas fiscales por sentencia judicial firme, si bien, excepto para las sanciones no ejecutadas completamente que

para las sentencias declaratorias de inconstitucionalidad de leyes, disposiciones o actos con fuerza de ley. / El Consejo de Estado, es cierto, en informe de 15 de junio de 1995 emitido con ocasión del inicial Anteproyecto de la Ley vigente, insistió en que la previsión suponía un injustificado acercamiento entre la derogación y la anulación difícilmente aceptable en cuanto parece desconocer la eficacia *“ex tunc”* de la anulación que, por razones de ilegitimidad, elimina una disposición del ordenamiento, lo que (sin perjuicio del principio de conservación de actos) supone tanto como declarar que la disposición anulada *“no ha podido estar”*-y por tanto, no ha estado jurídicamente- inserta en el ordenamiento jurídico. Pero también lo es que, como se ha adelantado, la jurisprudencia ha mantenido y mantiene un criterio diferente. Así, la STS de 12 de diciembre de 2003 (rec. de cas. 4615/1999) señala que *“es, en definitiva, doctrina de esta Sala que aunque la declaración de una disposición general, por ser de pleno derecho produzca efectos *“ex tunc”* y no *“ex nunc”*, es decir que los mismos no se producen a partir de la declaración, sino que se retrotraen al momento mismo en que se dictó la disposición declarada nula, esta eficacia, por razones de seguridad jurídica y en garantía de las relaciones establecidas se encuentra atemperada por el artículo 120 LPA [[a]hora por el artículo 73 LJCA], en el que con indudable aplicabilidad tanto en los supuestos de recurso administrativo como en los casos de recurso jurisdiccional, se dispone la subsistencia de los actos firmes dictados en aplicación de la disposición general declarada nula, equiparando la anulación a la derogación en que los efectos son *“ex nunc”* y no *“ex tunc”*, si bien sólo respecto de los actos firmes, permaneciendo en cuanto a los no firmes la posibilidad de impugnarlos en función del ordenamiento jurídico aplicable una vez declarada nula la disposición general. / Por consiguiente, de acuerdo con dicho régimen (ahora substancialmente reproducido por el artículo 73 LJCA, con la salvedad establecida para el ejercicio de la potestad sancionadora), para que se produzca la intangibilidad de los actos administrativos esto es, su no afectación por la anulación en sentencia de la disposición general, es necesario que hayan adquirido firmeza, por no ser *“ab initio”* susceptibles de recursos o de impugnación, o por haber transcurrido los plazos establecidos al efecto. En otro caso, la anulación de la disposición general trasciende y puede hacerse valer en el recurso que se interponga frente a la sentencia que declare la validez de los actos administrativos que hayan aplicado o que tengan la cobertura de aquella disposición. [...]”*.

No cabe duda de que en el ámbito local el artículo 73 de la LJCA adquiere especial relevancia y justificación cuando se produce la anulación de los planes urbanísticos, ámbito en el que, como afirma F.J. VILLAR ROJAS, 2021, pág. 43, dicho artículo *“evidencia la preocupación del legislador por la tutela de lo concreto, en particular de las situaciones creadas al amparo del plan anulado, lo que pasa con las licencias de obra concedidas, con los convenios urbanísticos suscritos -con cesiones de los particulares ya materializadas-, con los actos de ejecución de la urbanización aprobados -en ocasiones con las obras en curso o incluso concluidas-, con las inscripciones realizadas en el registro de la propiedad, incluso con los tributos abonados en relación con esas actuaciones. En tanto sean firmes, esos actos jurídicos se mantienen”*.

³⁶⁴ Cfr. J. PAGÈS i GALTÉS, 2006.a, pág. 419.

podrían ser excluidas o reducidas, la regla general es la eficacia *ex nunc*, prospectiva,³⁶⁵ cabe también la eficacia *ex tunc*, retroactiva, de dicha declaración para los actos de aplicación que hayan adquirido firmeza en vía administrativa. Para ese caso, en línea con PAGÈS,³⁶⁶ entendemos que la sentencia que anule los actos firmes dictados al amparo de la ordenanza fiscal que declara nula deberá motivar su decisión. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo, estableciendo como único requisito exigible que la sentencia, de modo expreso, declare la prohibición de mantenimiento de los actos firmes y que tal pronunciamiento esté justificado en virtud del contenido de la propia sentencia.³⁶⁷

Pues bien, cuando en un recurso indirecto contra una ordenanza fiscal se declare su nulidad, los actos tributarios objeto de litigio han de ser anulados en ejecución de la sentencia, y si hubieran dado lugar a un ingreso indebido, corresponderá su devolución de acuerdo con el artículo 221.2 de la LGT.³⁶⁸ Pero, si el órgano judicial fuera también

³⁶⁵ Lo cual, a su vez, comporta que los ingresos tributarios que hayan generado tengan la consideración de «ingresos debidos», tal y como recuerda J. PAGÈS i GALTÈS, 2006.a, pág. 419.

³⁶⁶ En J. PAGÈS i GALTÈS, 2006.a, págs. 419-420, se dice: “[...] se trata de una posibilidad excepcional, y, como tal, de ser utilizada por el tribunal, debería estar asazmente motivada”.

³⁶⁷ Así, en sentencia de 18 de mayo de 2016 (dictada en el recurso de casación 1999/2014), interpretando el contenido del artículo 19.2 del TRLRHL dice el Alto Tribunal (F.J. 7º): “Es manifiesto, de la dicción del precepto citado, que la sentencia anulatoria de una ordenanza fiscal puede anular los actos firmes o consentidos dictados al amparo de la ordenanza anulada o modificada. / El único requisito exigible es que la sentencia de modo expreso lo declare y que tal pronunciamiento esté justificado en virtud de su contenido. / Es claro que los razonamientos sobre la nulidad de la ordenanza por la insuficiencia de la memoria justifican el pronunciamiento que sobre la anulación de tales actos declara la sentencia. / Es igualmente indudable la posibilidad legal que la ley permite para que se produzca esa anulación, de este pronunciamiento condenatorio y no la general que la recurrente alega en el motivo [...]”.

Y no es este el único ámbito en el que se excepciona el efecto *ex nunc* de la nulidad de los reglamentos establecido con carácter general por el artículo 73 de la LJCA. Efectivamente, como recuerda F.J. VILLAR ROJAS, 2021, págs. 50 y 51, “la jurisprudencia es rotunda y constante: la anulación de un plan urbanístico determina la desaparición de la causa *expropiandi* de cualquier expropiación puesta en marcha para la ejecución de actuaciones previstas en ese instrumento y, con ello, sin solución de continuidad, la invalidez de cuantos actos expropiatorios se hayan realizado, desde la declaración de urgencia al acuerdo de necesidad de ocupación, pasando por la determinación del justiprecio, hasta llegar al pago y ocupación (por todas, STS 3ª, de 10 de febrero de 2009, RJ 2069, FD 4). El régimen del acto firme se entiende y afirma inaplicable”. Para el autor, cabe entender que la razón de tal pronunciamiento sea evitar una actuación equivalente, aun de forma sobrevenida, a una vía de hecho. Ahora bien, como también afirma, el mismo criterio debería ser aplicado en todos aquellos casos que traen causa de la potestad tributaria cuando esta queda sin cobertura normativa, porque “[...] tan «vía de hecho» cabe considerar la expropiación sin causa *expropiandi* (art. 33.3 CE) como la liquidación de tributos sin norma legal que legitime su establecimiento y exigibilidad (art. 31.3 y 133 CE).

³⁶⁸ De acuerdo con el artículo 221 de la LGT: “2. Cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido mediante el procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo o en virtud de un acto administrativo o una resolución económico-administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan”. En este sentido, señala el artículo 20 del RGRVA que “Reconocido el derecho a la devolución mediante cualquiera de los procedimientos previstos en el artículo 15 o cuando mediante ley se declare la condonación de una deuda o sanción, se procederá a la inmediata ejecución de la devolución”. El procedimiento para la ejecución de las devoluciones tributarias aparece regulado en los artículos 131 y 132 del RGAT. “Cuando se haya declarado el derecho a la devolución en la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa, en sentencia u otra resolución judicial o en cualquier otro acuerdo que anule o revise liquidaciones u otros actos administrativos, el órgano competente procederá de oficio a ejecutar o cumplir las resoluciones de recursos o reclamaciones económico-administrativas o las resoluciones judiciales o el correspondiente acuerdo o resolución administrativa en los demás supuestos. A estos efectos, para que los órganos competentes de la Administración procedan a cuantificar y efectuar la devolución bastará copia compulsada del

competente para anular la ordenanza y la hubiera anulado con prohibición expresa de que se mantengan los actos firmes o consentidos dictados a su amparo, en el caso de los actos que no hayan sido objeto del litigio, en nuestra opinión, son dos las vías para obtener su anulación: de un lado, solicitar la extensión de efectos de la sentencia anterior con arreglo al artículo 110 de la LJCA;³⁶⁹ de otro lado, instar su revisión en vía administrativa, en particular, a través del procedimiento especial de revocación, a nuestro entender, por concurrir el segundo de los motivos de revocación de los previstos en el artículo 219.1 de la LGT, siendo que la circunstancia que sobreviene al acto tributario firme es la sentencia judicial que prohíbe el mantenimiento de los actos firmes y consentidos dictados a su amparo.

De la misma manera, si en un recurso directo contra una ordenanza fiscal, la resolución judicial firme que declare su nulidad expresamente prohíbe el mantenimiento de los actos firmes o consentidos dictados a su amparo, son, también, las dos señaladas en el párrafo anterior las vías para obtener la anulación de dichos actos.

5.3. Nulidad de una ley declarada inconstitucional

El Tribunal Constitucional es competente para conocer, en la forma en que su ley reguladora determina, del recurso y de la cuestión de inconstitucionalidad contra Leyes, disposiciones normativas o actos con fuerza de Ley [artículo 2.1.a) de la LOTC, en relación con el artículo 161.1.a) de la CE].³⁷⁰

La Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC), contiene en su título II (artículos 27 a 40) el régimen de los procedimientos de declaración de inconstitucionalidad. En particular, dedica el capítulo IV (artículos 39 a 40) a la sentencia y sus efectos.

correspondiente acuerdo o resolución administrativa o el testimonio de la sentencia o resolución judicial” (artículo 131.2 del RGAT).

³⁶⁹ De acuerdo con el artículo 110 de la LJCA “1. *En materia tributaria, de personal al servicio de la Administración pública y de unidad de mercado, los efectos de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas podrán extenderse a otras, en ejecución de la sentencia, cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que los interesados se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo. b) Que el juez o tribunal sentenciador fuera también competente, por razón del territorio, para conocer de sus pretensiones de reconocimiento de dicha situación individualizada. c) Que soliciten la extensión de los efectos de la sentencia en el plazo de un año desde la última notificación de ésta a quienes fueron parte en el proceso. Si se hubiere interpuesto recurso en interés de ley o de revisión, este plazo se contará desde la última notificación de la resolución que ponga fin a éste. [...] 5. El incidente se desestimarà, en todo caso, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias: a) Si existiera cosa juzgada. b) Cuando la doctrina determinante del fallo cuya extensión se postule fuere contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo o a la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia en el recurso a que se refiere el artículo 99. c) Si para el interesado se hubiere dictado resolución que, habiendo causado estado en vía administrativa, fuere consentida y firme por no haber promovido recurso contencioso-administrativo. 6. Si se encuentra pendiente un recurso de revisión o un recurso de casación en interés de la ley, quedará en suspenso la decisión del incidente hasta que se resuelva el citado recurso [...].”*

³⁷⁰ El artículo 161.1.a) de la CE establece que “1. *El Tribunal Constitucional tiene jurisdicción en todo el territorio español y es competente para conocer: a) Del recurso de inconstitucionalidad contra leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley. La declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada”.*

En desarrollo del artículo 164.1 de la CE,³⁷¹ el artículo 38.1 de la LOTC establece que *“Las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado»”*. Por tanto, valor de cosa juzgada, vinculación a todos los Poderes Públicos, también a la Administración, y efectos generales desde la fecha de su publicación, momento a partir del cual se podrán revisar, en su caso, los actos dictados bajo la cobertura de la norma declarada inconstitucional.

Por otra parte, el contenido de la sentencia que declare la inconstitucionalidad viene determinado, en principio,³⁷² por el artículo 39 de la LOTC, que expresamente establece: *“1. Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia”*, puntualizando más adelante que *“2. El Tribunal Constitucional podrá fundar la declaración de inconstitucionalidad en la infracción de cualquier precepto constitucional, haya o no sido invocado en el curso del proceso”*.

En cuanto a los efectos sobre los actos de aplicación de la norma declarada inconstitucional, el artículo 40.1 de la LOTC establece un único límite, al que, simultáneamente, incorpora una excepción: *“Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad”*.

Por tanto, declarada inconstitucional la norma de cobertura, en presencia de sentencias con fuerza de cosa juzgada que la hayan aplicado, salvo que el objeto sea reducir una pena o sanción, o la exclusión, exención o limitación de responsabilidad, no cabe posibilidad de revisión de los actos de aplicación.³⁷³ Y es que, como explica PAGÈS en

³⁷¹ El artículo 164 de la CE establece que *“1. Las sentencias del Tribunal Constitucional se publicarán en el boletín oficial del Estado con los votos particulares, si los hubiere. Tienen el valor de cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación y no cabe recurso alguno contra ellas. Las que declaren la inconstitucionalidad de una ley o de una norma con fuerza de ley y todas las que no se limiten a la estimación subjetiva de un derecho, tienen plenos efectos frente a todos. / 2. Salvo que en el fallo se disponga otra cosa, subsistirá la vigencia de la ley en la parte no afectada por la inconstitucionalidad”*.

³⁷² Decimos en principio porque los pronunciamientos del TC en materia de inconstitucionalidad de las normas no siempre anulan inconstitucionalidad y nulidad.

³⁷³ Para esta situación (igual que para las situaciones creadas por normas declaradas contrarias al Derecho de la Unión Europea), nuestro ordenamiento jurídico ha regulado el instituto de la responsabilidad patrimonial del estado legislador, en lo que aquí afecta, en los artículos 32 y 34 de la RJSP y 67 de la LPAC. Se reconoce a los particulares el *“derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes, de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos salvo en los casos de fuerza mayor o de daños que el particular tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la Ley”* [artículo 32.1 de la LRJSP, párrafo primero]; también cuando la lesión que sufran en sus bienes y derechos sea *“consecuencia de la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos que no tengan el deber jurídico de soportar cuando así se establezca en los propios actos legislativos y en los términos que en ellos se especifiquen”* cuando *“los daños deriven de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional”* [artículo 32.3.a) de la LRJSP]; ahora bien *“el daño alegado habrá de*

su análisis del artículo 40.1 de la LOTC, cuando se trata de sentencia firme, prima el principio de seguridad jurídica relativo a los actos frente a los principios constitucionales que el TC considera han sido infringidos por la norma declarada inconstitucional.³⁷⁴

Por otra parte, cuando el acto tributario dictado en virtud de una disposición con rango de ley declarada inconstitucional se haya consolidado en vía administrativa (esto es, cuando ya no quepa contra el mismo recurso o reclamación en vía administrativa ni se esté sustanciando recurso judicial alguno que pudiera afectar a la situaciones jurídica que hubiera creado) las posibilidades para su revisión van a depender de los efectos, retroactivos (o *ex tunc*) o prospectivos (o *ex nunc*), que se reconozcan a la declaración de inconstitucionalidad. En este sentido, cabe destacar que, a diferencia de la normativa relativa a la declaración de nulidad de las disposiciones generales (artículos 73 de la LJCA, artículo 106.4 de la LPAC y artículo 19 del TRLRHL), la LOTC, al regular los efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional, no ha establecido de forma expresa la intangibilidad de los actos administrativos consolidados dictados al amparo de la norma inconstitucional. Y cabe suponer que, de haberlo pretendido, así lo hubiera determinado el legislador orgánico.

Efectivamente, como acabamos de analizar, el artículo 40.1 de la LOTC únicamente ha dispuesto la intangibilidad de “*los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada*”, entre los que excepciona “*los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad*”.

Por tanto, atendiendo a los efectos generales de las sentencias de inconstitucionalidad y su fuerza para vincular a todos los poderes públicos, no habría de resultar artificioso derivar que el legislador orgánico partió de los habituales efectos *ex tunc* de la declaración de inconstitucionalidad de la norma de cobertura, no solo para hacerla desaparecer del ordenamiento jurídico desde el momento en que entró en vigor, sino también para considerar nulos desde que fueron dictados los actos de aplicación, también los que se hubieran consolidado. Únicamente quedarían al margen de ese efecto los actos de aplicación confirmados por sentencia judicial firme, si bien, excluyendo aquellos de los

ser efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas” [artículo 32.2 de la LRJSP]. Sin embargo, si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, solo “*procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada*” [artículo 32.4 de la LRJSP]. Cumplidas las condiciones anteriores, “*serán indemnizables los daños producidos en el plazo de los cinco años anteriores a la fecha de la publicación de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley, salvo que la sentencia disponga otra cosa*” [artículo 34.1 de la LRJSP, párrafo segundo], teniendo en cuenta que “*el derecho a reclamar prescribirá al año de la publicación en el «Boletín Oficial del Estado»*” [artículo 67.1 de la LPAC].

Al margen de consideraciones que pudieran afectar a la suficiencia del plazo para reclamar o la limitación de los daños a indemnizar a los producidos en el plazo de los cinco años anteriores a la fecha de publicación de la sentencia que anula la norma, sin duda, la restricción mayor de la normativa en vigor viene determinada por la necesidad de que en el proceso judicial se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada. Ante la ausencia de mayor especificación, será la práctica positiva en la profundidad de esta exigencia la que condicionará la efectividad de la reparación de los daños causados por los actos tributarios de aplicación de una ley declarada inconstitucional que hayan sido confirmados por sentencia judicial firme.

³⁷⁴ Cfr. J. PAGÈS i GALTÉS, 2020.a, pág. 107.

que pudiera derivar por causa de la anulación de la norma una reducción de penas y sanciones o la exclusión, exención o limitación de responsabilidad.

Pero siendo este el marco tradicional, como recuerda RUIZ ALMENDRAL,³⁷⁵ desde su sentencia 60/1986, de 20 de mayo, el Tribunal Constitucional ha estimado que es a ese tribunal al que corresponde la delimitación última de los efectos de sus sentencias y que, más allá del tenor literal del artículo 40.1 de la LOTC, tiene el poder de dotarlas de efectos *ex nunc* frente a situaciones administrativas consolidadas. Y es de señalar que así lo ha hecho en múltiples ocasiones en materia tributaria desde su sentencia 45/1989, de 20 de febrero,³⁷⁶ modulando o no los efectos de sus sentencias declarativas de la inconstitucionalidad de una norma en consideración a las circunstancias de cada caso.

Pues bien, en este marco creado por el Tribunal Constitucional, al margen del cuestionamiento o no de su autoasignación de potestad para modular los efectos de sus fallos más allá de las previsiones de la LOTC, puede afirmarse que existe bastante consenso en que si sus sentencias contienen un pronunciamiento expreso sobre los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la ley de cobertura respecto de los actos de aplicación consolidados en vía administrativa, habrá que estar a dicho pronunciamiento.³⁷⁷

³⁷⁵ Cfr. V. RUIZ ALMENDRAL, 2018.a, págs. 111 a 146.

³⁷⁶ Un análisis de la interpretación tradicional de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una norma y el cambio operado por la STC 45/1989, de 20 de febrero (BOE núm. 52, de 2 de marzo de 1989), se contiene en M. A. CAAMAÑO ANIDO, 1997, págs. 167-176. La doctrina tradicional es resumida así por este autor: “En España está fuera de duda que el efecto propio de la inconstitucionalidad es la nulidad radical de la norma. El artículo 39 LOTC señala que cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia. Sobre esta base, las sentencias declarativas de la inconstitucionalidad de leyes tributarias han venido desplegando eficacia retroactiva, dejando sin efecto los actos dictados sobre la base de la norma inconstitucional y reconociendo, a la postre, el derecho de los contribuyentes a solicitar la devolución de los tributos ingresados en ejecución de dichos actos. Así, las Sentencias 179/85, de 19 de diciembre, y 19/87, de 17 de febrero, declarativas de la inconstitucionalidad de la Ley 24/1983, por la que se habilitaba a las Corporaciones Locales a crear un recargo sobre el IRPF, así como a establecer libremente el tipo de gravamen de las Contribuciones Territoriales Urbana y Rústica y Pecuaria, han anulado las liquidaciones giradas, reconociendo *ex tunc* el derecho a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas. El efecto retroactivo se materializó incluso en sendos Reales Decretos (1959/1986, de 29 de agosto, y 1/1987, de 10 de abril), los cuales, en cumplimiento de las citadas Sentencias 179/85 y 19/87, exigían que se devolviesen, por indebidos, los ingresos hechos en cumplimiento de las normas anuladas”. Respecto de la STC 45/1989, de 20 de febrero, dice el autor: “Lejos de admitir la interpretación que hasta entonces se le había dado al artículo 39 de la LOTC, con arreglo al cual “cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados (...)”, viene a introducir en nuestro sistema lo que algún autor ha adjetivado de eficacia “prospectiva” del fallo, esto es, a proyectar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de la norma hacia el futuro, dejando a salvo los actos administrativos que hayan ganado firmeza y las autoliquidaciones no impugnadas en tiempo y forma [...]”.

³⁷⁷ Así, la STC 126/2019, de 15 de octubre, que declara inconstitucional la regulación del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer supere el incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente, contiene el siguiente pronunciamiento (FJ 5): “Por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme”. Por su parte, la STC 184/2011, de 23 de noviembre, contiene el siguiente pronunciamiento (FJ 7): “[...] al igual que hicimos en la STC 137/2003, de 3 de julio, FJ 10, es preciso modular el alcance de esta declaración de inconstitucionalidad para atender adecuadamente a otros valores con trascendencia

En caso contrario, es decir, faltando pronunciamiento expreso por el Tribunal Constitucional limitando los efectos de su sentencia, nos adentramos en un tema que, como recuerda PAGÈS,³⁷⁸ sigue debatiéndose en la doctrina. En nuestra opinión, a la inconstitucionalidad declarada de la norma de cobertura, atendiendo a las previsiones de los artículos 38 a 40 de la LOTC, deberían reconocérsele los tradicionales efectos *ex tunc* predicables de la nulidad absoluta o radical,³⁷⁹ extendiendo esos efectos anulatorios sobre los actos consolidados en vía administrativa y, en su caso, reconociendo como indebidos los ingresos realizados en virtud de dichos actos.

Por otra parte, no habiéndose regulado en nuestro ordenamiento jurídico un procedimiento específico para la anulación de los actos dictados en aplicación de la norma declarada inconstitucional, entendemos que cabría acudir al procedimiento previsto en el artículo 217 de la LGT para la revisión de los actos tributarios nulos de pleno de derecho, norma que contempla tanto la iniciación de oficio del procedimiento como su inicio a instancia de persona interesada.

constitucional, como los derechos de terceros que realizaron obras de conservación, mejora o rehabilitación de monumentos declarados de interés nacional en el entendimiento de que podrían disfrutar de la exención del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras regulada en el precepto anulado. Por este motivo, conforme a exigencias del principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3) debemos afirmar que las situaciones jurídico-tributarias producidas a su amparo no son susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la inconstitucionalidad que ahora declaramos”.

Pero, también en el IIVTNU, el Tribunal Constitucional ha ido más allá. Efectivamente, en su sentencia 182/2021, de 26 de octubre, que declara inconstitucionales y nulos los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL por contravenir injustificadamente el principio de capacidad económica como criterio de la imposición (art. 31.1 CE), se contiene el siguiente pronunciamiento sobre el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad (FJ 6): “Sobre la presente declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL cabe realizar las siguientes precisiones: [...] no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha”. Es decir, ha ampliado considerablemente tanto cuantitativa como cualitativamente las situaciones jurídicas que no podrán ser revisadas.

³⁷⁸ Como se explica en J. PAGÈS i GALTÈS, 2020.a, págs. 117-118, la doctrina tributarista está dividida: i) por un lado, están los autores que defienden la tesis de la eficacia *ex tunc*, en el sentido de que cuando la Sentencia del TC no se pronuncie al respecto debe interpretarse que la declaración de inconstitucionalidad sí afectará a los actos firmes en vía administrativa [criterio defendido por J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2004, pág. 220; J.I. MORENO FERNÁNDEZ, 2009, pág. 46; 2019, pág. 237; O. DEL AMO GALÁN, 2017; D. MARÍN-BARNUEVO FABO, 2017, págs. 30-32; S. ARANA LANDÍN, 2018, pág. 101 y 102; V. RUIZ ALMENDRAL, 2018.b, pág. 61 i ss.]; ii) por otro lado, están los autores que defienden la tesis de la eficacia *ex nunc*, en el sentido de que cuando la Sentencia del TC no se pronuncie al respecto debe interpretarse que la declaración de inconstitucionalidad no afectará a los actos firmes en vía administrativa [criterio defendido por B. SESMA SÁNCHEZ, 2017, pág. 237.; M. ALÍAS CANTÓN, 2017, pág. 30; J.M. UTANDE SAN JUAN, 2017, pág. 39; F. PLEITE COMILLAS, 2018, págs. 1-3; J. CALVO VÉRGEZ, 2019, pág. 523; V.A. GARCÍA MORENO, 2019, pág. 95; A. GARCÍA FRÍAS, 2019, pág. 97;; y iii) entre ambas posturas puras también caben otras intermedias como la defendida por J.E. VARONA ALABERN, 2018, pág. 187-188, para quien “[...] si nada concreta la sentencia respecto de sus efectos, la declaración de inconstitucionalidad de la ley no afectará a las situaciones resueltas por sentencia judicial firme, pero sí a las creadas por liquidaciones firmes (también autoliquidaciones). No obstante, los efectos invalidantes sólo alcanzarían a aquellas obligaciones tributarias vivas, no extinguidas por prescripción, porque lo que está muerto (obligación) no procede ser resucitado por el Derecho. Todo ello, claro está, dejando a salvo la siempre aplicable retroacción de efectos favorables en caso de sanciones o penas”.

³⁷⁹ Cfr. M. ALBALADEJO, 1977, pág. 449; R. ENTRENA CUESTA, 1981, págs. 236 y 237.

Ahora bien, atendiendo a un plano estrictamente positivo, cabe tener en cuenta que cuando el Tribunal Constitucional anula una ley sin delimitar los efectos de su declaración, el Tribunal Supremo ha considerado que es a los tribunales ordinarios a quienes corresponde determinar dicho alcance, y, en consecuencia, quienes deben concretar la extensión de los efectos de la nulidad que la sentencia del Tribunal Constitucional provoca.³⁸⁰ Y es de señalar que los pronunciamientos de la jurisdicción ordinaria no han sido uniformes a lo largo de los años, si bien, en materia tributaria, la tendencia que predomina hoy, de facto, es la de atribuir a la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de las normas con rango de ley eficacia *ex nunc*.

Efectivamente, el Tribunal Supremo ha construido su doctrina sobre la procedencia de la devolución de los ingresos tributarios firmes efectuados al amparo de una norma posteriormente declarada inconstitucional y nula condicionando esa devolución a la previa revisión de las liquidaciones o de las autoliquidaciones en virtud de las cuales se realizaron los ingresos, y lo ha hecho sobre la base del artículo 221.3 y 4 de la LGT. En particular, ante ingresos tributarios firmes derivados de liquidaciones practicadas por la Administración, el Tribunal Supremo remite a la tramitación del procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho o del procedimiento de revocación para determinar si concurre en el concreto acto de aplicación de la norma anulada alguna de las causas de revisión establecidas por los artículos 217.1 y 219.1 de la LGT. Y, seguidamente, ha negado que la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la norma de cobertura, en sí misma considerada, sea causa de nulidad de pleno derecho de los actos de aplicación.³⁸¹ De la misma forma ha negado que la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la norma de cobertura, en sí misma considerada, es decir, con carácter general, sea causa de revocación. Ahora bien, acto seguido ha admitido que cuando la vulneración de la Constitución por la norma anulada sea ostentosa, palmaria, evidente, clara, indiscutible, que no exija razonamiento alguno, sino la simple exposición del precepto legal correspondiente y del acto de la Administración de que se trate, podrá apreciarse la concurrencia de infracción manifiesta de ley como motivo para la revocación de los actos dictados al amparo de la norma anulada. Pero esa apreciación habrá de realizarse caso a caso.³⁸² La conflictividad está servida, por tanto.

³⁸⁰ Así lo recuerda J.I. MORENO FERNÁNDEZ, 2009, pág. 72.

³⁸¹ En J. PAGÈS GALTÉS, 2020.b, págs. 19 y ss., se realiza una extensa crítica de la doctrina del Tribunal Supremo contenida, fundamentalmente, en su sentencia de 18 de mayo de 2020, dictada en el recurso de casación 2596/2019, en relación con la STC 59/2017, de 11 de mayo (BOE 15/06/2017), que, sin limitación de efectos temporales, declara la nulidad de los preceptos legales que regulan el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor.

³⁸² Vid. la STS de 9 de febrero de 2022 (dictada en el recurso de casación núm. 126/2019) en la que puede leerse (FJ 7): “[...] Las causas contenidas en el art. 219 [LGT], son tasadas, sin que entre las mismas se contemple la invalidez de la norma de cobertura por ser inconstitucional, ni tampoco su contradicción con el Derecho europeo, incluido[s] los supuestos de actos firmes [...]. Ahora bien, dicho lo anterior, es posible que los actos de aplicación de una norma que es declarada inconstitucional sí pueda configurar un supuesto de infracción manifiesta de la Ley, y entrar en juego la revocación de dicho acto, aún habiendo ganado firmeza. O dicho de otro modo, la declaración de inconstitucionalidad de la norma de cobertura no es subsumible entre los supuestos que legalmente se prevé para declarar la revocación del acto, pero pueden existir casos en los que la declaración de inconstitucionalidad pueda albergar un supuesto de infracción manifiesta de la norma conformando un supuesto legal de revocación. En estos casos estamos ante un concepto jurídico o normativo indeterminado que precisa despejarse en cada caso. Con carácter general para que prospere el motivo de revocación de infracción manifiesta de Ley, como una constante jurisprudencia enseña, no basta con que se aprecie la infracción determinante de su invalidación, sino que además cumulativamente debe ser manifiesta, en razón de que “es una exigencia de la revocación para evitar que ésta se convierta en una segunda oportunidad impugnatoria, fuera de plazo, de los actos firmes.

5.4. Norma declarada contraria al Derecho de la Unión Europea

La integración efectiva a partir del 1 de enero de 1986 en la hoy Unión Europea,³⁸³ supuso la recepción en nuestro ordenamiento interno tanto del derecho originario como del derecho derivado de la Unión.³⁸⁴ En este marco, el artículo 7 de la LGT incluye entre las fuentes del ordenamiento tributario las normas que dicte la Unión Europea.³⁸⁵

El artículo 19 del TUE atribuye al TJUE la garantía del respeto al Derecho de la Unión en la interpretación y aplicación de los Tratados y el pronunciamiento, entre otros, en los recursos interpuestos por un Estado miembro, por una institución o por personas físicas o jurídicas (en lo que nos interesa en este momento, el recurso de incumplimiento del artículo 258 del TFUE), y, con carácter prejudicial, a petición de los órganos jurisdiccionales nacionales, sobre la interpretación del Derecho de la Unión (es la cuestión prejudicial del artículo 267 del TFUE).³⁸⁶

Esto es, en el ámbito de la tensión subyacente entre los valores de la seguridad jurídica y la justicia, la ley requiere un plus de exigencia -que la infracción sea manifiesta- para que ésta segunda orille el efecto perentorio o extintivo de la primera. Se reconoce la infracción manifiesta cuando esta es “ostentosa, palmaria, evidente, clara, indiscutible, que no exija razonamiento alguno, sino la simple exposición del precepto legal correspondiente y del acto de la Administración de que se trate” [...].

³⁸³ Cumpliendo la previsión del artículo 93 de la CE (“*Mediante ley orgánica se podrá autorizar la celebración de tratados por los que se atribuya a una organización o institución internacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución. Corresponde a las Cortes Generales o al Gobierno, según los casos, la garantía del cumplimiento de estos tratados y de las resoluciones emanadas de los organismos internacionales o supranacionales titulares de la cesión*”), previa autorización por la Ley Orgánica 10/1985, de 2 de agosto, de Autorización para la Adhesión de España a las Comunidades Europeas, el 12 de junio de 1985 se firmó el Tratado de Adhesión de España a la hoy UE, acto que determinó la recepción del Derecho de la Unión Europea.

³⁸⁴ De acuerdo con el artículo 96.1 de la CE, “*Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional*”.

³⁸⁵ Dispone el artículo 7 de la LGT que: “*1. Los tributos se regirán: a) Por la Constitución. b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución. c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución. d) Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria. e) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales. [...] 2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común*”.

³⁸⁶ De acuerdo con el artículo 258 del TFUE: “*Si la Comisión estimare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones. // Si el Estado de que se trate no se atuviere a este dictamen en el plazo determinado por la Comisión, ésta podrá recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea*”. En este sentido, “*Si el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declarare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, dicho Estado estará obligado a adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal (artículo 260 del TFUE)*”.

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 267 del TFUE, “*El Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial: a) sobre la interpretación de los Tratados; b) sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión. // Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo. // Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de*

Pues bien, en ejercicio de esa competencia, a través de sus sentencias, el TJUE ha reconocido la primacía del ordenamiento de la Unión Europea frente al ordenamiento de los Estados miembros, así como el efecto directo de las normas del Derecho de la Unión Europea permitiendo su invocación directa ante los jueces nacionales. También ha forzado una interpretación conforme y consistente del ordenamiento interno con el comunitario a efectos de respetar la primacía sin acudir a la inaplicabilidad de la norma. Y como cierre, ha establecido la responsabilidad patrimonial de los Estados miembros por los daños causados por quiebras sustanciales del Derecho de la Unión. En todas estas situaciones, el argumento subyacente descansa en la necesidad de garantizar la efectividad y protección material de las normas de la Unión Europea.³⁸⁷

Con carácter general, las sentencias del TJUE despliegan efectos retroactivos.³⁸⁸ Ahora bien, faltando un procedimiento específico de la Unión Europea para la ejecución de lo resuelto por ese Tribunal, corresponde a cada Estado miembro (principio de autonomía procesal y procedimental), con garantía de los principios de efectividad y de equivalencia, y en cumplimiento del principio de cooperación leal del artículo 4.3 del TUE, el establecimiento de los mecanismos para ese cumplimiento en condiciones que no deben hacer prácticamente imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos otorgados por el ordenamiento comunitario.

Ante sentencia anulatoria con efectos *ex tunc*, las situaciones consolidadas han de poder ser revisadas reconociendo el derecho a la devolución de los ingresos indebidos realizados, en su caso, ya que “el derecho a obtener la devolución de las cantidades percibidas por un Estado miembro en infracción de las normas de Derecho comunitario es la consecuencia y el complemento necesario de los derechos conferidos a los ciudadanos por las disposiciones comunitarias (STJUE de 2 de febrero de 1988, asunto C-309/85).³⁸⁹

Ahora bien, atendiendo a un plano estrictamente positivo, cabe tener en cuenta que el Tribunal Supremo viene a matizar este criterio.

Efectivamente, igual que para el supuesto de anulación de la norma de cobertura por causa de su inconstitucionalidad, con fundamento en el dictado del artículo 221.3 y 4 de la LGT, exige la previa revisión de la liquidación firme, o la rectificación de la autoliquidación, a fin de que se reconozca el derecho a la devolución del ingreso realizado. En particular, tratándose de liquidaciones firmes exige que concurra en las mismas alguna causa de nulidad de pleno derecho (artículo 217 de la LGT) o de revocación (artículo 219 de la

ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal [...]”

Cabe en este punto recordar la anulación sistemática por los tribunales de las ordenanzas fiscales que establecieron una tasa por el aprovechamiento especial del dominio público local por empresas de telefonía móvil cuando gravaban a empresas no titulares de recursos, situación derivada de la sentencia dictada por el TJUE en fecha 12 de julio de 2012 (asuntos acumulados C-55/11, C-57/11 y C-58/11) en interpretación del artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización).

³⁸⁷ En este sentido, F.A. GARCÍA PRATS, 2013, pág. 11.

³⁸⁸ Salvo que existan condiciones imperiosas de seguridad jurídica que puedan oponerse a que se vuelvan a cuestionar las relaciones establecidas en el pasado entre partes de buena fe, si con ello puede crear problemas graves (Sentencia de 8 de abril de 1976, asunto 43/75 y sentencia de 11 de marzo de 1981, asunto 69/80). En todo caso, la irretroactividad debe ser expresamente declarada y motivada en cada sentencia. En M.A. CAAMAÑO ANIDO, 1997, pág. 178 y 179.

³⁸⁹ Cfr. M.A. CAAMAÑO ANIDO, 1997, pág. 178.

LGT),³⁹⁰ sin que la declaración de ser contraria al Derecho de la Unión Europea la norma de cobertura sea, en sí misma considerada, causa de nulidad de pleno derecho o de revocación de los actos dictados a su amparo.

Resultan, por tanto, trasladables a este apartado las consideraciones realizadas en el anterior respecto de la posibilidad de revocar actos firmes en vía administrativa dictados al amparo de una norma declarada inconstitucional, eso sí, con la limitación en ambos supuestos de que hayan sido confirmados por sentencia firme, en cuyo caso la vía para la efectividad del Derecho de la Unión Europea es la exigencia de la responsabilidad patrimonial que regulan la LRJSP y la LPAC.³⁹¹

³⁹⁰ En este sentido, en su sentencia de 16 de julio de 2020, dictada en el recurso de casación 810/2019, (FD 2) dice el Tribunal Supremo: “[...] En todo caso, el principio de buena administración, así como los del artículo 103 CE, pueden imponer a la Administración el deber de anular de oficio una liquidación nula que se sabe, cuando se dictó, amparada en una norma que se sospecha, en un proceso judicial comunitario, contraria al Derecho de la UE. Y también puede revocar de oficio un acto de gravamen en los términos del artículo 219 LGT, sin que sea dable invocar un pretendido derecho a no hacer nada al respecto”. (FD 2).

³⁹¹ El régimen de la responsabilidad patrimonial con causa en la declaración de inconstitucionalidad de una norma con rango de ley ya enunciado se reproduce para el supuesto de que los daños deriven de la aplicación de una norma contraria al Derecho de la Unión Europea [artículo 32.3.b) de la LRJSP], si bien en este caso se añaden los requisitos siguientes: a) la norma ha de tener por objeto conferir derechos a los particulares; b) el incumplimiento ha de estar suficientemente caracterizado; y, c) ha de existir una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación impuesta a la Administración responsable por el Derecho de la Unión Europea y el daño sufrido por los particulares [artículo 32.5 de la LRJSP]. Cumplidas todas las condiciones, salvo que la sentencia disponga otra cosa, serán indemnizables los daños producidos en el plazo de los cinco años anteriores a la fecha de la publicación de la sentencia que declare el carácter de norma contraria al Derecho de la Unión Europea [artículo 34.1 de la LRJSP, párrafo segundo], teniendo en cuenta que el derecho a reclamar prescribirá al año de la publicación en el «Diario Oficial de la Unión Europea» [artículo 67.1 de la LPAC].

Precisamente en este ámbito resulta oportuno traer a colación el procedimiento de infracción que la Unión Europea sigue contra el Reino de España, materializado en el recurso interpuesto por la Comisión Europea (asunto C-278/20) anunciado en el diario oficial de la Unión Europea de 17 de agosto de 2020, con la pretensión de que “se declare que, al adoptar y mantener en vigor los artículos 32, apartados 3 a 6, y 34, apartado 1, segundo párrafo, de la Ley 40/2015 y el artículo 67, apartado 1, tercer párrafo, de la Ley 39/2015, el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los principios de efectividad y de equivalencia como límites a la autonomía de que gozan los Estados miembros cuando establecen las condiciones de fondo y de forma que rigen su responsabilidad por daños causados a los particulares en violación del Derecho de la Unión”. A ese efecto, incluye los siguientes motivos y alegaciones principales: “Las disposiciones controvertidas han alineado el régimen de la responsabilidad del Estado legislador por violaciones de Derecho de la Unión al establecido para las violaciones de la Constitución española por actos del legislador, añadiendo ciertas condiciones de fondo.// La equiparación de los dos regímenes y los requisitos procesales que llevan aparejados hacen que la obtención de un resarcimiento por violaciones del Derecho de la Unión debidas al legislador español resulte imposible o excesivamente difícil, vulnerándose el principio de efectividad.// Por otra parte, las condiciones de fondo añadidas para las violaciones del Derecho de la Unión vulneran el principio de equivalencia, al someter el resarcimiento de daños provocados por el legislador español en infracción de ese Derecho a condiciones menos favorables que las aplicables cuando se trata de daños debidos a una violación de la Constitución española”. Sin duda, la sentencia del TJUE que resuelva este recurso mostrará la vía para la adaptación de la normativa interna a los estándares de la Unión Europea en aras a garantizar la efectividad de las declaraciones de inconstitucionalidad en su aspecto patrimonial.

Pues bien, a fecha de cierre de este trabajo no nos consta que el TJUE haya dictado su sentencia. Por su parte, el Abogado General, en las conclusiones presentadas el 9 de diciembre de 2021, propone al Tribunal de Justicia que “Declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del principio de efectividad como límite a la autonomía procesal de que gozan los Estados miembros cuando establecen las condiciones que rigen su responsabilidad por daños causados a los particulares por infringir el Derecho de la Unión, al adoptar y mantener en vigor los artículos 32, apartados 3 a 6, y 34, apartado 1, de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, y el artículo 67, apartado 1, de

CAPÍTULO 6. COROLARIO

Del contenido analizado en esta parte del trabajo destacamos:

(i) En la determinación del ámbito objetivo de la potestad de revocación, el artículo 219.1 de la LGT se separa claramente del artículo 109.1 de la LPAC ya que, por una parte, no circunscribe las facultades revocatorias a los actos desfavorables, sino que incluye también los actos beneficiosos para el contribuyente cuando de la revocación derive una mejora en su esfera jurídica.

Por otra parte, se separa el legislador tributario del legislador administrativo cuando exige que en el acto revocado concurra alguno de los motivos o causa de revocación que enumera: a) que el acto infrinja manifiestamente la ley; b) que concurran circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado; o c) que en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados. Es decir, a diferencia del ámbito administrativo general, que no supedita la revocación de los actos administrativos a la concurrencia en los mismos de causa alguna que los haga inválidos, únicamente podrán ser revocados los actos tributarios en los que concurra alguno de los específicos supuestos de invalidez originaria o sobrevenida (improcedencia del acto dictado) señalados.

(ii) Son revocables los actos tributarios que se dicten en los procedimientos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en el título III de la LGT. También los actos que se dicten para la imposición de sanciones tributarias en la forma prevista en el título IV de la LGT. Pero también los actos municipales de naturaleza catastral o censal dictados por delegación de la Administración del Estado en tributos de gestión compartida (IBI e IAE). De entre los más significativos, podemos mencionar las liquidaciones provisionales y definitivas, las providencias de apremio, los actos que deniegan o acuerdan una exención parcial, los requerimientos de información, las resoluciones de rectificación de autoliquidaciones, los acuerdos de imposición de sanciones tributarias, los acuerdos de alteración catastral o los actos que supongan inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos del IAE.

No podrán, sin embargo, ser revocados los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tributarias sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa (artículos 213.2 de la LGT y 10.3 del RGRVA). Pero sí podrán ser revocados esos actos aunque hayan sido objeto de impugnación en vía económico-administrativa en tanto no se haya dictado una resolución o un acuerdo de terminación por el tribunal económico-administrativo (artículo 10.3 del RGRVA). En este sentido cabe recordar que el artículo 238 de la LGT incluye entre las formas de finalización del procedimiento económico-administrativo la satisfacción extraprocésal.

la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas”.

En

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=250884&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=318641> (visto del 25/06/2022).

Tampoco podrán ser revocados los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme (artículo 213.3 de la LGT). Pero sí cabrá dicha revocación en tanto no se haya dictado sentencia firme (artículo 76 de la LRJCA), siempre que no se trate de actos sobre los que hubiera recaído resolución en vía económico-administrativa. En este sentido, cabe insistir en que en municipios de régimen común únicamente respecto de los actos de gestión catastral y respecto de los actos de gestión e inspección censal dictados por delegación de la Administración del Estado en tributos de gestión compartida (IBI e IAE) es preceptiva la reclamación económico-administrativa previa a la vía contencioso-administrativa.

Aun cuando la incidencia de este tema en nuestro ámbito de estudio es más limitada, nos sumamos a la corriente doctrinal que defiende que, si se pretende que el instituto de la revocación constituya una vía para reducir la litigiosidad ante los tribunales de justicia a la vez que la realización efectiva del principio de buena administración, en buena lógica, una futura reforma de la revocación tributaria debería incluir las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas en su ámbito objetivo de aplicación.

Respecto al recurso de reposición, advertimos que se encuentra en distinta situación a la descrita para los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, pues ninguna limitación establecen los artículos 219 y 213.2 de la LGT ni el artículo 10.3 del RGRVA para la revocación de actos que hayan sido objeto de recurso de reposición. Por tanto, entendemos que no existirá dificultad para su revocación mientras no hayan sido confirmados por sentencia judicial firme, si bien, en este supuesto, el acto a revocar será habitualmente la resolución del recurso de reposición.

(iii) Para revocar un acto tributario por infracción manifiesta de la ley es preciso que la conculcación de la ley sea originaria y que no dependa para apreciarse de la ulterior fijación de los hechos y pruebas en el seno de un procedimiento administrativo o judicial posterior.

En este sentido, el Tribunal Supremo ha reconocido que pueden existir casos en los que la declaración de inconstitucionalidad de una norma con rango legal pueda albergar un supuesto de infracción manifiesta de la ley haciendo revocables los actos dictados a su amparo.

A nuestro modo de ver, la infracción de ley como supuesto de revocación tributaria puede derivar tanto de la infracción de lo dispuesto en una ley en sentido formal, como de lo dispuesto en una ordenanza fiscal. Y es que las ordenanzas fiscales participan del concepto de ley material al servir, igual que la ley formal, para hacer efectivo el principio de autoimposición.

(iv) La concurrencia de circunstancias sobrevenidas que afectan a una situación jurídica particular y ponen de manifiesto la improcedencia del acto dictado, como causa de revocación supone, generalmente, la existencia de un acto tributario ajustado a derecho atendiendo a las circunstancias existentes en el momento de dictarse, sobreviniendo posteriormente su ilegalidad como consecuencia de resoluciones judiciales o administrativas o hechos de terceros que afectan al presupuesto de la obligación tributaria (o de la infracción tributaria) a que responde.

El Tribunal Supremo ha reconocido que los actos tributarios podrán ser revocados en supuestos de «ilegalidad sobrevenida», como el que surge en el supuesto de sanciones firmes por no haber sido recurridas que quedan sin causa al ser anulada la liquidación de la que derivaban. También, el supuesto de liquidaciones que pierden su objeto en virtud de resolución administrativa o judicial que anula el acto o contrato que configura el hecho imponible.

Pero también ha reconocido que pueden ser revocados los actos tributarios respecto de los que cabría decir, en expresión del propio Tribunal, que ostentan una «firmeza condicionada». Es, por ejemplo, el supuesto de las liquidaciones de tributos locales de gestión compartida (IBI e IAE) cuando el contribuyente, con conocimiento de la administración local, impugna el acto catastral o censal ante el órgano competente y obtiene una resolución firme que anula el acto de gestión catastral o censal. En estos casos de impugnación del acto de gestión catastral o censal, si la liquidación del tributo que deriva del mismo llegara a adquirir la condición de firme lo sería con una firmeza condicionada a la espera de resolución firme respecto de aquel acto. Y si se anulara el acto de gestión catastral o censal, la administración local, cuando haya tenido constancia indubitada de que la base imponible sobre la que se giraron era errónea, debería revocar las liquidaciones del tributo a la espera del nuevo valor catastral o censal sobre el que girar las liquidaciones correctas, posibilidad real, ya que la impugnación del acto censal habrá interrumpido la prescripción de su derecho a liquidar.

Incluso, el Tribunal Supremo ha revocado una liquidación tributaria concurriendo la circunstancia de haber sido anulada la norma reglamentaria (en concreto, una orden ministerial) que había modificado otra anterior en la que se reconocía un supuesto de exención del ICIO, que recuperó su vigencia, siendo que tal anulación se produjo después de que la liquidación hubiera adquirido firmeza.

En esta línea, consideramos revocables los actos firmes dictados en virtud de una ordenanza fiscal anulada o modificada en virtud de sentencia que haya prohibido el mantenimiento de los actos firmes y consentidos dictados al amparo de dicha norma (artículo 19.2 del TRLRHL).

(v) Los actos tributarios podrán ser revocados cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión de los interesados, siempre que se acredite que el defecto de forma les ha privado irremediamente de la posibilidad de defenderse y que ello haya tenido repercusión en la decisión final que se haya adoptado.

Son, por ejemplo, los casos en los que se niegue a los obligados tributarios su derecho a formular las alegaciones que estimen convenientes, tanto las previstas antes de la propuesta de resolución a las que se refiere el artículo 34.1.1) de la LGT, como las previstas en el trámite de audiencia, contempladas en el artículo 99.8 de la LGT. Pero también cuando las alegaciones y documentos presentados por los obligados tributarios no sean tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la propuesta de resolución. Igualmente, cuando el acto no incluya motivación o incurra en incongruencia. Siempre, como hemos dicho, que tales circunstancias determinen una disminución efectiva de garantías en los contribuyentes.

En esta causa de revocación entendemos subsumibles las liquidaciones del IIVTNU firmes en el momento de publicarse la STC 59/2017 que hubieran sido dictadas en

supuestos de inexistencia de incremento de valor, cuando exista prueba de ello que no pudo ser aportada al procedimiento en el que se aprobó la liquidación o en su impugnación posterior en vía administrativa.

Las notificaciones defectuosas también pueden dar lugar a situaciones de disminución real y efectiva de garantías de las personas destinatarias de los actos tributarios. En particular, en supuestos de notificación edictal o por comparecencia. Ahora bien, en este ámbito, la frontera entre la nulidad de pleno derecho y la revocación aparece muy diluida, estando llamada la jurisprudencia a ejercer un relevante papel clarificador de la materia.

SEXTA PARTE. REQUISITOS SUBJETIVOS DE LA REVOCACIÓN

De acuerdo con el artículo 219.3 de la LGT, *“El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio, y será competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto. En el expediente se dará audiencia a los interesados y deberá incluirse un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación del acto”*.

Son dos los aspectos que analizamos en esta parte del trabajo en relación con los requisitos subjetivos de la revocación. En primer lugar, quiénes son los sujetos legitimados para iniciar el procedimiento. Y, en segundo lugar, cuáles son los órganos administrativos que intervienen en la revocación de un acto tributario, en particular, en municipios de régimen común.

CAPÍTULO 1. INICIATIVA PARA LA REVOCACIÓN

En el análisis de la iniciativa para la revocación tributaria partimos de la inequívoca redacción del artículo 219.3 de la LGT cuando establece que *“El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio [...]”*, previsión que remarca y especifica el artículo 10.1 del RGRVA diciendo que *“El procedimiento de revocación se iniciará exclusivamente de oficio, sin perjuicio de que los interesados puedan promover su iniciación por la Administración competente mediante un escrito que dirigirán al órgano que dictó el acto. En este caso, la Administración quedará exclusivamente obligada a acusar recibo del escrito. El inicio será notificado al interesado”*.

No se atendió, por tanto, la propuesta de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT que propugnaba expresamente, en relación con el procedimiento de revocación, que la iniciación pudiera serlo de oficio o a instancia del interesado. Esta propuesta, que figuraba en la página 225 del Informe de julio de 2001, no llegó a ser incorporada al anteproyecto de ley. Tampoco tuvo éxito la enmienda número 317 presentada en el Senado durante la tramitación parlamentaria del proyecto

de ley que contemplaba la iniciación del procedimiento de revocación de oficio o a instancia de parte con la siguiente motivación: “Se trata de añadir que este tipo de procedimientos puede realizarse también a instancia de parte. No observamos motivo alguno para que ello no sea así, máxime cuando en todos los restantes casos de procedimientos de revisión (artículos 217, 220, 221) se contempla que los mismos puedan iniciarse tanto de oficio como a instancia de parte. No contemplar este supuesto en el presente caso constituye una limitación de los derechos de los contribuyentes incompatible con los principios en los que se dice inspirar el Proyecto de Ley.”.³⁹²

Sin duda, la materia relativa a la iniciativa para la revocación es una de las más debatidas actualmente en relación con este instituto. Es cierto que en su configuración definitiva por el legislador, a diferencia de lo previsto para la declaración de nulidad de pleno derecho, la rectificación de errores materiales, aritméticos o de hecho, o la devolución de ingresos indebidos, el procedimiento para la revocación de actos tributarios únicamente podrá iniciarse de oficio. Pero ¿quiere eso decir que, en presencia de alguno de los supuestos del artículo 219.1 de la LGT, la persona o entidad interesadas carecen de legitimación para provocar la reacción de la Administración en aras de la revocación de un acto tributario firme que no les es favorable?

En un plano positivo, la respuesta a esta pregunta, según reciente doctrina del Tribunal Supremo contenida, entre otras, en su sentencia de 9 de febrero de 2022 (dictada en el recurso de casación núm. 126/2019) va a depender de si se ha realizado o no un ingreso al amparo de ese acto tributario firme en el que concurre causa de revocación. Porque si así ha sido y la persona interesada reclama su devolución por indebido, el Alto Tribunal ha dicho que el procedimiento que está instando el particular con su escrito no es el de revocación (para el que no tiene acción), sino el de devolución de ingresos indebidos (para el que sí tiene acción). De forma concisa: el procedimiento que se tramita en este supuesto es el de devolución de ingresos indebidos, si bien los motivos para la revisión del acto serán los propios de la revocación, en su caso. Y ello, atendiendo al dictado del artículo 221.3 de la LGT cuando establece que: “*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, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley*”.

Siempre, claro está, que el acto no haya sido confirmado mediante sentencia judicial firme.

Es de justicia reconocer el esfuerzo del Tribunal Supremo a la hora de integrar la interpretación de esas normas en aras del reconocimiento de acción a las personas

³⁹² Sobre la redacción definitiva dada por el legislador tributario, en C. CHECA GONZÁLEZ, 2004, págs. 853-854, puede leerse que “Probablemente, el tajante mandato del artículo 219.3 de la LGT de 2003 proceda de una deficiente adaptación del anterior art. 154 de la LGT de 1963, y digo deficiente porque si originariamente se sostuvo por gran parte de la doctrina y de la jurisprudencia que el procedimiento de anulabilidad establecido en este último precepto sólo cabía iniciarse de oficio, modernamente, a raíz de la vigencia de la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se reguló el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, se empezó a admitir, cada vez en mayor medida, que era plenamente posible el inicio de este procedimiento a instancia de los interesados”. Y cita en apoyo de su opinión las SSTS de 26 de marzo de 1988 (RJ 1998, 3316), 18 de septiembre de 1998 (RJ 1998,7882) y 27 de mayo de 1992 (RJ 2002, 6571).

interesadas.³⁹³ Pero la revocación de actos tributarios firmes tiene un campo de acción más amplio que el de los ingresos indebidos, como sabemos, y presenta situaciones teóricas y prácticas que quizás no han sido suficientemente valoradas.

Porque, si aún no se hubiera realizado el ingreso del importe exigido en virtud, por ejemplo, de una sanción ya firme cuando la liquidación de que trae causa hubiera sido anulada por la Administración o por los tribunales, a la vista de la última doctrina del Tribunal Supremo ¿sería conveniente ingresar el importe de esa sanción para reclamarlo después como indebido por la vía del artículo 221.3 de la LGT en relación con el artículo 219.1 de la propia norma? Es más, ¿cómo proceder si estuviéramos ante un acto censal firme en el que concurriera causa de revocación? Porque este acto no genera una obligación inmediata de pago.

Y es que, como tiene repetido el Alto Tribunal, los destinatarios de esos actos no tienen acción para iniciar el procedimiento de revocación, sino únicamente la posibilidad que les brinda el artículo 10.1 del RGRVA de presentar un escrito promoviendo su inicio por la administración, escrito del que recibirán un acuse de recibo.³⁹⁴

Pues bien, en busca de la posibilidad de que el escrito presentado por los interesados tenga el efecto de iniciar un procedimiento que exija su resolución expresa por la Administración, la doctrina se ha preguntado por su naturaleza y si cabe calificarlo de ejercicio del derecho de petición del artículo 29.1 de la CE.³⁹⁵ En sentido contrario se pronunció el Consejo de Estado en su informe sobre el Anteproyecto del RGRVA (donde le atribuye la condición de instancia o solicitud administrativa que tendrá su propia tramitación, la prevista en el art. 10, que, por cierto, incorporó).³⁹⁶ Y es este criterio el que ha sido asumido por el Tribunal Supremo.³⁹⁷

³⁹³ Aunque cabrá observar en el futuro si no será una manera de limitar al plazo de prescripción la posibilidad de solicitar la devolución de ingresos indebidos que traigan su causa de actos nulos de pleno derecho *ex* artículo 217 de la LGT.

³⁹⁴ Según el Diccionario de la Real Academia Española, promover (Del lat. *promovēre*) significa “1. tr. Impulsar el desarrollo o la realización de algo”.

³⁹⁵ Puede verse en J.L. BURLADA ECHEVESTE e I.M. BURLADA ECHEVESTE, 2013, págs. 42 a 65.

³⁹⁶ Fue en su Dictamen 165/2005, de 10 de marzo, que dijo: “[...]A juicio del Consejo de Estado, el escrito que con arreglo a este artículo 10 del proyecto pueden presentar los interesados para promover la iniciación del procedimiento de revocación no debería configurarse como un supuesto de ejercicio del derecho constitucional de petición, sino simplemente como una instancia o solicitud administrativa que tendrá su propia tramitación (la prevista en el art. 10 del proyecto) y a la que no serían de aplicación las estrictas disposiciones de la Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre. //Ha de tenerse en cuenta que, si se considerase aplicable en estos casos la citada Ley Orgánica 4/2001, ello determinaría no sólo la obligación de la Administración de acusar recibo de la petición, sino que estaría obligada a hacerlo en un plazo de diez días (art. 6.2 de la Ley Orgánica 4/2001), así como a pronunciarse sobre su admisión dentro de los 45 días hábiles siguientes a la presentación del escrito (art. 9.1) y, en caso de que no lo hiciese así, la Ley Orgánica atribuye al silencio carácter positivo, pudiendo entenderse que la petición ha sido admitida a trámite (art. 9.2). //Partiendo de la conclusión anterior sobre la naturaleza del escrito referido, debería evitarse en el proyecto toda terminología que pueda inducir a pensar que se trata de una petición en el sentido del artículo 29 de la Constitución. Así, podría sustituirse el término “petición” por el más general de “escrito”. Podría, sin embargo, añadirse a las obligaciones del órgano que dictó el acto la de remitir el escrito al órgano competente para acordar, en su caso, el inicio del procedimiento. La precisión de que el inicio del procedimiento se notificará al interesado “en su caso” es importante para subrayar que éste no dispone de acción revocatoria [...]”

³⁹⁷ Así, en sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2011 (dictada en el recurso 2411/2008), FJ 5, se dice: “[...] hemos de poner de manifiesto que el artículo 219.3 de la Ley establece que “El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio.”// La declaración de la Ley, de por sí determinante, se ve reforzada por la circunstancia de que en la tramitación del proyecto de Ley en el Senado se rechazó la

Descartada esa opción, a nuestro entender, desde la perspectiva de la obligación que pesa sobre la Administración de actuar y resolver en todo caso, el escrito o solicitud que presenta la persona interesada vendría a cumplir un papel similar al que se reconoce a la denuncia en el ámbito administrativo.³⁹⁸ Es decir, igual que mediante denuncia puede ponerse en conocimiento de un órgano administrativo la existencia de un determinado hecho que pudiera justificar la iniciación de oficio de un procedimiento administrativo, la concurrencia en un acto de motivo de revocación puede ponerse en conocimiento de la Administración mediante la presentación de un escrito dirigido al órgano que dictó el acto. En ambos casos, con la pretensión de provocar en la Administración el inicio de oficio de un procedimiento en el que dicte resolución motivada que sea notificada al promotor.

Porque, conocida la posible existencia de un supuesto de revocación (de forma espontánea o mediante escrito del particular afectado por el acto en cuestión), la Administración no tiene la posibilidad de elegir entre actuar o no. Y es así porque, en contra del parecer del Tribunal Supremo y de un sector de la doctrina, a nuestro modo de ver, la potestad de revocación no es discrecional.³⁹⁹

Enmienda 317 del Grupo Catalán que propugnaba reconocer expresamente la iniciativa del particular para la iniciación del procedimiento.// Además, el Reglamento General de Revisión en la Vía Administrativa, aprobado por Real Decreto 5120/2005, de 13 de mayo, desarrolla la Ley de forma correcta en lo referente a la iniciación, por cuanto el artículo 10.1 establece que "El procedimiento de revocación se iniciará exclusivamente de oficio, sin perjuicio de que los interesados puedan promover su iniciación por la Administración competente mediante un escrito que dirigirán al órgano que dictó el acto. En este caso, la Administración quedará exclusivamente obligada a acusar recibo del escrito."// La solicitud por la que promueve la iniciación del procedimiento no puede ser la consecuencia del ejercicio de un derecho de petición, pues si así fuera, y tal como puso de relieve el Consejo de Estado en el Dictamen al Proyecto de Real Decreto, la Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre, determinaría no sólo la obligación de la Administración de acusar recibo de la petición, sino que además estaría obligada a hacerlo en un plazo de diez días (artículo 6.2 de la Ley Orgánica citada), así como a pronunciarse sobre su admisión dentro de los 45 días hábiles siguientes a la presentación del escrito (artículo 9.1) y, en caso de que no lo hiciese así, el silencio de la Administración tendría carácter positivo, pudiendo entenderse que la petición había sido admitida a trámite (artículo 9.2). // Por ello, debemos entender que el artículo 219 de la Ley General Tributaria no reconoce legitimación a los particulares para iniciar el procedimiento, atribuyéndoles únicamente la posibilidad de promover esa iniciación mediante la correspondiente solicitud, de la que la Administración acusará recibo, y sin perjuicio de la tramitación subsiguiente si se inicia el procedimiento. // Esta regulación no difiere de la jurisprudencia de esta Sala en relación con el artículo 154 de la Ley General Tributaria de 1963, en el que se preveía la revisión de los actos en que, previo expediente, se acreditara, que "infringen manifiestamente la ley".

³⁹⁸ Así, el artículo 58 de la LPAC ha establecido que "*Los procedimientos se iniciarán de oficio por acuerdo del órgano competente, bien por propia iniciativa o como consecuencia de orden superior, a petición razonada de otros órganos o por denuncia*". A estos efectos, se entiende por denuncia "*el acto por el que cualquier persona, en cumplimiento o no de una obligación legal, pone en conocimiento de un órgano administrativo la existencia de un determinado hecho que pudiera justificar la iniciación de oficio de un procedimiento administrativo*" (artículo 62.1 de la LPAC). Por otra parte, "*Cuando la denuncia invocara un perjuicio en el patrimonio de las Administraciones Públicas la no iniciación del procedimiento deberá ser motivada y se notificará a los denunciantes la decisión de si se ha iniciado o no el procedimiento*" (artículo 62.3 de la LPAC). Es decir, presentada una denuncia que invoque un perjuicio en el patrimonio de la Administración, no solo se ha de notificar a los denunciantes la decisión de si se ha iniciado o no el procedimiento, sino que se ha de motivar la decisión de no iniciarlo.

³⁹⁹ Quizás el fundamento del carácter discrecional de la potestad de revocación defendido por el Tribunal Supremo se ancle en las posiciones teóricas que se analizan en A. MOZO SEOANE, 2018, págs. 10 a 15, donde puede leerse: "En nuestro Derecho administrativo, ni doctrina ni jurisprudencia se han ocupado realmente de elaborar un criterio o método teórico para determinar cómo se manifiesta legalmente la discrecionalidad. La formulación más parecida a esto se basó en la tradicional distinción entre elementos reglados y elementos discrecionales del acto administrativo, constatando que, proscribido el «acto discrecional en bloque», la discrecionalidad solo puede «alojarse» en alguno de tales elementos; y dado que hay

Efectivamente, no hay ningún elemento en el artículo 219 de la LGT que permita afirmar que la potestad de revocación en el ámbito tributario tiene carácter discrecional. Ni siquiera cuando afirma que la Administración tributaria «podrá» revocar sus actos. Porque si fuera este el fundamento de la naturaleza discrecional de la potestad de revocación, tendríamos que afirmar, necesariamente, que en el derecho administrativo general la potestad de revisar actos nulos de pleno derecho tiene carácter imperativo en virtud del artículo 106.1 de la LPAC («*Las Administraciones Públicas, en cualquier momento, por iniciativa propia o a solicitud de interesado, y previo dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma, si lo hubiere, declararán de oficio la nulidad de los actos administrativos que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los supuestos previstos en el artículo 47.1*»), mientras que en el ámbito tributario tiene carácter discrecional en virtud del artículo 217.1 de la LGT («*Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos*»). Y esa afirmación constituiría un *dislate*.

Y si indagamos aún más en el análisis semántico y consideramos que la potestad de revocación tiene naturaleza discrecional porque el artículo 219 de la LGT incluye la expresión “podrá” al enunciar esta potestad, tendremos necesariamente que afirmar que cualquier error material en un acto tributario, por insignificante que sea, necesariamente habrá de ser rectificado porque de acuerdo con el artículo 220 de la LGT “1. *El órgano u organismo que hubiera dictado el acto o la resolución de la reclamación rectificará en*

elementos que siempre son reglados (competencia, procedimiento, fin), la eventual presencia de facultades discrecionales sólo puede residir en alguno de los restantes: parece que únicamente queda lo que algunas veces se ha llamado el contenido (es decir, el sentido de la decisión). Frente a ese planteamiento, que, como se aprecia, se apoya en la estructura del acto administrativo, el profesor Gallego Anabitarte había sugerido, a finales de los años setenta, la aplicación del análisis del «sentido de la proposición jurídica» para determinar la existencia de discrecionalidad, siguiendo así la tesis dominante en el Derecho alemán. Tesis que en general no ha tenido acogida en nuestra doctrina; curiosamente, sin embargo, algún reflejo encontramos en la jurisprudencia [...] La conclusión de esta tesis, pues, es que la manifestación legal característica o típica de la discrecionalidad se encuentra en el elemento «cópula» de la norma jurídica, a través del que esta ordena la validez de una consecuencia jurídica determinada en relación con un supuesto de hecho dado: cuando la orden de validez está expresada en términos potestativos u optativos («podrá», «otorgará o denegará», «podrá conceder», etc.), las consecuencias jurídicas posibles son dos: hacer o no hacer, hacer a) o hacer b), y, por tanto, la elección de la consecuencia jurídica concreta entre las posibles es discrecional para el órgano administrativo, ya que ambas gozan de igual validez jurídica o, como dice Forsthoff, «el derecho positivo no indica preferencia por ninguna de estas posturas». Conforme a este planteamiento, según se ve, la potestad discrecional consiste, básica y primariamente, en la discrecionalidad de actuación, esto es, en una facultad de orden volitivo para elegir la acción o decisión más conveniente en cada caso para satisfacer el interés público querido por el ordenamiento [...]”.

Entre los autores que defienden el carácter discrecional de la potestad de revocación mencionamos en este momento a A. VERA FERNÁNDEZ-SANZ, 2005, p. 3148, para quien el escrito del interesado “lo único que hace es dar la opción a la Administración para iniciar el procedimiento, pero no lo inicia. Prueba de ello es que la Administración se limita a quedar exclusivamente enterada y obligada a acusar recibo del escrito y en caso de que decida el inicio del procedimiento deberá notificarlo al interesado promotor del mismo (artículo 10.2 RD 520/2005)”;

también a A. OLIVA CUSCÓ, 2018, pág. 11, con cita de la STS de 19 de febrero de 2011, dictada en el recurso de casación núm. 4520/2011, cuando destaca que a pesar de la naturaleza discrecional de la potestad revocatoria, el Tribunal Supremo ha declarado que “una vez que la Administración decide iniciar el procedimiento de revocación, esa potestad puede ser revisada por los órganos jurisdiccionales pues, aun tratándose de una potestad discrecional, está sujeta a determinados elementos reglados como la motivación y la legalidad”.

cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción. [...]».⁴⁰⁰

Pues bien, siempre según nuestro parecer, la justificación de la expresión «podrá» del artículo 219.1 de la LGT no es otra que su correspondencia sistemática con el artículo 18 de la propia LGT cuando establece que «*El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa*». Porque, reconocido un derecho de cobro a favor de la Hacienda Pública, las posibilidades de su reducción o anulación han de estar previstas expresamente por una norma con rango de ley.⁴⁰¹ Con esa expresión, por tanto, el legislador realiza una habilitación normativa para disponer de los derechos de la hacienda pública.

De esta forma, no teniendo la potestad de revocación carácter discrecional, los principios del artículo 9.3 (legalidad e interdicción de la arbitrariedad), 14 (igualdad), 31.1 (capacidad económica y justicia) y 103.1 (objetividad y legalidad de la actuación administrativa), todos de la CE, imponen la obligación para la Administración de iniciar el procedimiento de revocación cuando conozca de la existencia de causa de para ello en un acto tributario y resolver de forma motivada. De no ser así, resultaría resentido el derecho a la tutela judicial efectiva reconocido por el artículo 24 del texto constitucional.

Y es que el interés público a proteger con la revocación a los particulares por causa de los actos que incurran en las circunstancias del artículo 219.1 de la LGT ya ha sido ponderado y priorizado por el legislador.

Pero es que, además, la obligación de iniciar el procedimiento de revocación cuando concurra tales circunstancias resulta, igualmente, del derecho de los ciudadanos a una buena administración.⁴⁰²

⁴⁰⁰ No consideramos que los principios de actuación de la administración enunciados en el artículo 3 de la LRJSP aconsejen esa interpretación. Y es que como se afirma en E. MENÉNDEZ SEBASTIÁN, 2018-2019, pág. 209, con cita de M. GRAU BONAS, 2010, pág. 216, “es necesario luchar por el derecho cuando resultan implicados derechos o intereses, pero es necesario evitar hacerlo tan solo por la satisfacción que irradia el esplendor de la mera legalidad o del mero cumplimiento de la legalidad”. No nos parece, por tanto, que con la expresión “*rectificará*” el legislador esté imponiendo de forma obligatoria la rectificación de todos y cada uno de los errores materiales en los que incurran los actos tributarios”.

⁴⁰¹ Así lo establece el artículo 8 de la LGT: “*Se regularán en todo caso por ley: [...] d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales*”. Y en consecuencia, respecto de la condonación de deudas tributarias dice el artículo 75 de la LGT (también aplicable a las sanciones tributarias por remisión del artículo 190 de la misma norma) que “*Las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen*”. Y esa misma previsión se contiene en el artículo 7 de la LGP cuando establece que “*1. No se podrán enajenar, gravar ni arrendar los derechos económicos de la Hacienda Pública estatal fuera de los casos regulados por las leyes. //2. Tampoco se concederán exenciones, condonaciones, rebajas ni moratorias en el pago de los derechos a la Hacienda Pública estatal, sino en los casos y formas que determinen las leyes, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 16 de esta ley. //3. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley, no se podrá transigir judicial ni extrajudicialmente sobre los derechos de la Hacienda Pública estatal, ni someter a arbitraje las contiendas que se susciten respecto de los mismos, sino mediante real decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del de Estado en pleno*”.

⁴⁰² Del derecho a una buena Administración, entre otras, en sentencia de 18 de mayo de 2020 (recurso de casación 6950/2018) ha dicho el Tribunal Supremo que: “El principio de buena administración, implícito en la Constitución (artículos 9.3 y 103), proyectado en numerosos pronunciamientos jurisprudenciales, y positivizado, actualmente, en nuestro Derecho común (artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015), y en el Derecho de la Unión Europea (artículos 41 y 42 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión), impone a la

En fin, en palabras de FABRA VALLS,⁴⁰³ dado que la ley condiciona la revocación a la concurrencia de unos presupuestos, “la previsión de estos presupuestos obligará a la Administración a pronunciarse sobre su concurrencia a efectos de motivar la decisión de no iniciar el expediente o, en su caso, la resolución desestimatoria. Y ambas decisiones serán susceptibles de ser revisadas jurídicamente en virtud del pleno control que de la actuación de la Administración y del sometimiento a los fines que la justifican ejercen jueces y tribunales. Esa revisión judicial del ejercicio de la revocación, que tendría escaso contenido con una revocación discrecional, no podrá obviarse cuando la revocación se condiciona a la concurrencia de unos presupuestos previstos en la ley. El intento de velar por los intereses de la Administración va a constreñir el ejercicio de la posibilidad de revocar y, al mismo tiempo, a permitir su control”. Cosa diferente es que, para que no se configure la revocación como “una nueva oportunidad de reacción del contribuyente para rehabilitar plazos impugnatorios transcurridos”,⁴⁰⁴ el procedimiento se inicie exclusivamente de oficio, por iniciativa de la Administración cuando conoce espontáneamente de la existencia de causa de revocación en un acto, o tras poner los interesados en su conocimiento la existencia de causa de revocación.

Dicho lo anterior, sería deseable una modificación legislativa que reconociera la acción de los particulares también en el procedimiento de revocación. Porque, con independencia de la configuración de su figura homónima en el derecho administrativo general, si las causas para revocar un acto tributario aparecen determinadas por la ley y, como hemos visto en la parte quinta de este trabajo, ninguna incluye la posibilidad de una decisión administrativa que atienda a razones de oportunidad, si los límites de esta potestad también han sido establecidos a nivel legal y el procedimiento ha sido diseñado por la ley y desarrollado a nivel reglamentario, y, por último, si la actividad de la Administración en esta materia no puede ser arbitraria y exige motivación (por tanto, sin posibilidad de ser omisiva), siendo que está sometida a control judicial, no vemos otra forma de atender todos estos requerimientos que reconocer el carácter obligatorio del instituto cuando la Administración, de forma espontánea o mediante escrito de los particulares, conozca de la concurrencia en un acto de causa de revocación.

En este sentido, es de significar el avance que en la materia suponen los pronunciamientos del Tribunal Supremo que dan entrada al control judicial sobre la iniciación del procedimiento en tanto que "conviene añadir que esta decisión ha de ser adoptada

Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, o aquellas que den lugar a resultados arbitrarios, sin que baste al respecto la mera observancia estricta de procedimientos y trámites. Tal principio reclama, más allá de ese cumplimiento estricto del procedimiento, la plena efectividad de las garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente y ordena a los responsables de gestionar el sistema impositivo (en nuestro caso), es decir, a la propia Administración Tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y la de garantizar la necesaria protección jurídica de los ciudadanos, impidiendo situaciones absurdas, que generen enriquecimiento injusto o, también, que supongan una tardanza innecesaria e indebida en el reconocimiento de los derechos que se aducen” (FJ 7).

Sobre la incidencia de este principio en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, *vid.* entre otros D. MARÍN-BARNUEVO FABO, 2020, págs. 15-38, y A. ORENA DOMÍNGUEZ, 2020, págs. 113-146. Sobre su incidencia en el fomento de la confianza mutua a través del refuerzo de la cooperación por parte del contribuyente a cambio de certeza, seguridad jurídica y transparencia por parte de la Administración tributaria, *vid.* entre otros M.E. SÁNCHEZ LÓPEZ, 2022, págs. 159-198.

⁴⁰³ Cfr. M. FABRA VALLS, 2005, pág. 22.

⁴⁰⁴ En expresión del voto particular de la STS 18 de mayo de 2020 (dictada en el recurso de casación núm. 6950/2018). No es difícil percibir la simetría de este pronunciamiento con otros similares de la *Corte di Cassazione italiana*, como tendremos ocasión de ver en la parte décima de este trabajo.

respetando el mandato constitucional de interdicción de la arbitrariedad (artículo 9.3 CE)".⁴⁰⁵

Ahora bien, a partir de la situación creada por los pronunciamientos del Tribunal Supremo en su sentencia de 9 de febrero de 2022 y las que la han sucedido y sucederán, es previsible una mejora sustancial de las posibilidades de los contribuyentes para obtener la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en virtud de actos respecto de los que se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias

⁴⁰⁵ La evolución de la doctrina del Tribunal Supremo sobre la figura de la revocación ha sido expuesta así por el Alto Tribunal en su sentencia de 9 de febrero de 2022 (dictada en el recurso de casación núm. 126/2019) "6. [...] la doctrina más recientemente establecida -plasmada en la sentencia de este Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2016, pronunciada en el recurso de casación nº 3756/2015-, en un asunto sustancialmente idéntico al que ahora examinamos (solicitud de revocación de la liquidación de la tasa general de operadores, que ha ganado firmeza, por parte de otra empresa del sector de las telecomunicaciones), determina la improcedencia del derecho subjetivo a la revocación allí postulado, lo que es íntegramente trasladable al presente asunto. Por lo demás, nuestra sentencia de 19 de febrero de 2014 (recurso de casación nº 4520/2011), [...] se limita a ratificar la plena recurribilidad jurisdiccional de las resoluciones que resuelvan las solicitudes de revocación, bajo las modalidades y límites de control propios de los actos discrecionales". [...] Con todo ha de convenirse que ha matizado la potestad otorgada a la Administración en el procedimiento de revocación y los derechos subjetivos que se le reconoce al interesado. Valga de ejemplo la sentencia de 26 de septiembre de 2017, rec. cas. 2645/2016, en la que se dijo que "En lo que hace a la iniciación del procedimiento de revocación, incumbe decidirla a la Administración tributaria, según la interpretación que esa repetida STS de 19 de mayo de 2011 ha efectuado de la iniciación "de oficio" expresamente proclamada en el apartado 3 del artículo 219 de la LGT 2003 y confirmada en el artículo 10.1 del Reglamento General de Revisión en la Vía Administrativa (Real Decreto 520/2005)", pero dando entrada al control judicial sobre la iniciación del procedimiento en tanto que "conviene añadir que esta decisión ha de ser adoptada respetando el mandato constitucional de interdicción de la arbitrariedad (artículo 9.3 CE)". Con mayor intensidad se reconoce el derecho subjetivo del interesado en la sentencia de 19 de febrero de 2014, rec. cas. 4520/2011, se dice que "Conviene significar, ante todo, que el hecho de que la ley otorgue a la Administración Pública el ejercicio de una potestad de carácter discrecional, no puede entenderse como obstáculo, ni mucho menos impedir, la revisión jurisdiccional de la legalidad de la Administración Pública en el ejercicio de la misma, pues la Constitución encarga a los Tribunales que "control [en] la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican" (art. 106.1 CE).//Por otro lado, no se puede olvidar que el ejercicio de potestades discrecionales no está exenta (sic) de elementos reglados. Entre ellos el de la motivación (art. 54 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre; 215.1 de la LGT), cuya existencia y corrección jurídica es revisable ante la jurisdicción contencioso-administrativa. También el ejercicio de la potestad discrecional debe ser modulado para su sujeción a la legalidad y a los principios y finalidades que deben regir la actuación de la Administración. En particular y para el ámbito tributario, al principio de capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad (art. 9.2 de la LGT y 14, 31.1 de la CE [...]). Y a partir de esa exégesis de su doctrina precedente concluye el Tribunal Supremo: "La lectura de la expresada jurisprudencia sugiere la existencia de un derecho subjetivo del contribuyente que puede hacer valer en el procedimiento de revocación. El problema se traslada en desentrañar la naturaleza jurídica de la figura y especialmente el alcance que le ha dado el legislador tributario, con el fin de salvar las posibles contradicciones que encierra el propio art. 219 de la LGT. El precepto por un lado limita el procedimiento de revocación a su inicio siempre de oficio, de suerte que parece negar la acción revocatoria del interesado por motivos de oportunidad, viniendo a consagrar una especie de potestad graciable de la Administración que actúa ante indiferentes jurídicos, pues tan correcto jurídicamente sería revocar, como no revocar, con independencia de que llegue a constatarse la concurrencia de alguno de los motivos legales de revocación; por otro, da entrada al interesado disponiendo que la Administración podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados, reconociendo un interés de los ciudadanos en que se reparen las lesiones causadas por esos actos sobre la base de motivos de legalidad expresamente dispuestos; lo que viene a constituir un oxímoron irreductible, como es reconocerle un interés o derecho al ciudadano sobre motivos legalmente dispuestos, para a reglón seguido negarle dicho interés al impedirle valerse de los cauces para hacer efectivo el derecho conculcado, creando una especie de inmunidad de esa decisión, al no poder ser objeto de control judicial" (FJ 2).

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.

Por eso, hoy en día se hace evidente, más, si cabe, la necesidad de una modificación legislativa que introduzca la iniciación del procedimiento de revocación a instancia de persona interesada. Porque lo que ha quedado aparcado ha sido el procedimiento, pero las causas de revocación tendrán vida efectiva, al menos, en presencia de actos tributarios firmes que hayan dado lugar a un ingreso indebido.

CAPÍTULO 2. ÓRGANO COMPETENTE PARA LA REVOCACIÓN

En desarrollo del artículo 219.3 de la LGT, los artículos 10 a 12 del RGRVA han previsto la intervención de diversos órganos en el devenir del procedimiento de revocación: a saber, aquel que hubiera dictado el acto (que, por expreso mandato del artículo 219.3 de la LGT, necesariamente ha de ser diferente del que adopte la resolución), el que haya propuesto el inicio (que podrá ser el mismo que hubiera dictado el acto a revocar u otro órgano de la misma administración), el que acuerda el inicio, el que tramita el procedimiento, el órgano con funciones de asesoramiento jurídico, y, finalmente, el órgano que emite la resolución que, repetimos, ha de ser diferente de aquel que hubiera dictado el acto.

Sin duda, la efectividad de los principios de legalidad e interdicción de la arbitrariedad del artículo 9.3 de la CE, además del mandato de objetividad del artículo 103.1 del texto constitucional, junto a los límites de la revocación establecidos por el artículo 219.1 de la LGT (*“La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico”*), justifican esa previsión.

En todo caso, para determinar cuáles sean esos concretos órganos en el ámbito de los municipios de régimen común,⁴⁰⁶ tal y como establece expresamente la disposición adicional primera del RGRVA, habremos de acudir a sus normas de organización específicas.

2.1. Órgano competente para iniciar el procedimiento

De acuerdo con el artículo 10.2 del RGRVA, *“El órgano competente para acordar el inicio del procedimiento será el superior jerárquico del que lo hubiese dictado”*. Ese inicio *“podrá ser propuesto, de forma motivada, por el propio órgano que hubiera dictado el acto o por cualquier otro de la misma Administración pública”*.

⁴⁰⁶ Tratándose de municipios de gran población, asumiendo que el pleno del ayuntamiento habrá creado un Órgano de Gestión Tributaria (cuya estructura administrativa se aproximará, con toda seguridad, a la propia de una agencia tributaria), considerando la expresa atribución del artículo 135.2 de la LRBRL cuando establece que *“Corresponderán a este órgano de gestión tributaria, al menos, las siguientes competencias: a) La gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los actos tributarios municipales [...]”*, entendemos que es a los diferentes órganos que integren ese organismo a los que corresponde tanto la iniciativa, como la tramitación y resolución del procedimiento de revocación de los actos tributarios. En J. PAGÈS i GALTÈS, 2020.a, págs. 154, 156-157 y 161 se analiza más extensamente la competencia para revocar en municipios de gran población.

Tal y como hemos avanzado, esta atribución de competencia, establecida por un reglamento general cuyo ámbito de aplicación se extiende a todas las administraciones tributarias,⁴⁰⁷ ha de ser analizada a luz de la normativa local. Así se establece expresamente en la disposición adicional primera del RGRVA diciendo que “*Los órganos competentes de las comunidades autónomas, de las Ciudades de Ceuta y Melilla o de las entidades locales en materia de los procedimientos regulados en este reglamento se determinarán conforme a lo que establezca su normativa específica*”.

En este sentido, cabe recordar que en el ámbito de los municipios de régimen común son dos los órganos que tienen atribuidas las diferentes competencias, el alcalde o alcaldesa y el pleno del ayuntamiento. También, que entre estos órganos no existe relación de jerarquía, sino de competencia.

Igualmente, cabe recordar que, sin perjuicio de la atribución de competencias que realicen las diferentes normas sectoriales, en municipios de régimen común es la LRBRL la que en sus artículos 21 y 22 relaciona las competencias que atribuye a uno u otro órgano.

Pues bien, ni la LRBRL ni el TRLRHL atribuyen de forma expresa la competencia que analizamos. Por tanto, entendemos que habrá que reconocerla atribuida al alcalde o alcaldesa en virtud de la competencia residual del artículo 21.1.s de la LRBRL, sin perjuicio de su posible delegación (artículo 21.3 de la LRBRL).

De esta forma, en general, la competencia para acordar el inicio del procedimiento de revocación coincide con la competencia para dictar el acto que se revoca (que corresponde al alcalde o alcaldesa en virtud de la competencia residual del artículo 21.1.s de la LRBRL, excepto cuando corresponda a la tesorería municipal).⁴⁰⁸

Por último, indicar que, tal y como explica MESEGUER YEBRA,⁴⁰⁹ “La doctrina de los órganos consultivos afirma que el inicio del procedimiento por un órgano distinto solo adquiere relevancia si, finalmente, la resolución que ponga fin al procedimiento de revisión no fuera adoptada por el competente para revisar de oficio sus actos. Esto es así y no generará mayores controversias cuando la incompetencia sea jerárquica y no manifiesta, es decir, cuando resulte convalidable por aplicación del art. 67.3 LRJPAC [actualmente recogido en el art. 52.3 LPAC]”.

2.2. Órgano competente para tramitar el procedimiento

El artículo 11.1 del RGRVA establece que “*El órgano competente para tramitar será el que establezca la norma de organización específica*”.

Coincidimos con PAGÈS⁴¹⁰ cuando afirma que este precepto habilita a las Ordenanzas municipales para concretar cuál es el órgano competente para la tramitación del

⁴⁰⁷ Vid. el artículo 1.2 del RGRVA en relación con el artículo 1.1 de la LGT.

⁴⁰⁸ Si no se entiende incluida en la competencia genérica del artículo 21.1.f de la LRBRL, es decir, el desarrollo de la gestión económica.

⁴⁰⁹ Cfr. J. MESEGUER YEBRA, 2011, pág. 327, con cita del Dictamen del *Consell Consultiu de les Illes Balears* 57/2009, del Dictamen de la Comisión Jurídica Asesora del Euskadi 93/2009 y del Dictamen del Consejo de Estado 380/2010.

⁴¹⁰ J. PAGÈS i GALTÈS, 2020.a, pág. 156.

procedimiento de revocación. En defecto de esa regulación, será competente el alcalde o alcaldesa, o el órgano en quien deleguen (artículo 21.1.s y 3 de la LRBRL).

Dicho lo anterior, si bien la realidad municipal es muy diferente por lo que a su estructura administrativa se refiere (siendo que en municipios pequeños está integrada casi exclusivamente por la figura del secretario-interventor),⁴¹¹ para municipios con estructuras administrativas más completas que hacen depender de las anteriores diferentes servicios, entendemos posible que, bien mediante ordenanza, o bien, en cada caso, por el propio órgano que acuerda el inicio del procedimiento, se atribuya a un servicio o unidad administrativa determinado la realización de las actuaciones administrativas propias de la fase de tramitación.

2.3. Órgano con funciones de asesoramiento jurídico

Tal y como establece el artículo 219.3 de la LGT, en el expediente de revocación “*deberá incluirse un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación del acto*”. En su desarrollo, establece el párrafo segundo del artículo 11.4. del RGRVA que “*Formulada la propuesta, el órgano competente para tramitar deberá solicitar un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación*”.⁴¹²

En el ámbito local, la función de asesoramiento jurídico corresponde a quien ostenta las funciones de secretaría. Así lo establece el artículo 92.bis de la LRBRL cuando señala que “*Son funciones públicas necesarias en todas las Corporaciones locales, cuya responsabilidad administrativa está reservada a funcionarios con habilitación de carácter nacional: a) La de Secretaría, comprensiva de la fe pública y el asesoramiento legal preceptivo [...]*”.

Según advierte PAGÈS,⁴¹³ el RFALHN, a la hora de regular la función pública de secretaría y, en particular, la función de asesoramiento legal preceptivo excluye la obligatoriedad de la emisión de informe previo en los procedimientos de revisión de oficio de actos de naturaleza tributaria de la Entidad Local [artículo 3.3. d) 3º].⁴¹⁴ No obstante, y en línea con la postura defendida por VERA FERNÁNDEZ-SANZ,⁴¹⁵ a partir del reconocimiento expreso de la competencia por la norma de organización específica (artículo 3.2 del RFALHN) cuando establece que “*La función de asesoramiento legal preceptivo comprende: [...] b) La emisión de informes previos siempre que un precepto legal o reglamentario así lo establezca [...]*”, entendemos que en municipios de régimen

⁴¹¹ El Real Decreto 128/2018, de 16 de marzo, regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional (RFALHN).

⁴¹² Dejamos apuntado que E. ESEVERRI MARTÍNEZ, 2005, pág. 11, entiende que de *lege ferenda* sería conveniente establecer que, cuando el Consejo de Defensa del Contribuyente analizara alguna queja susceptible de dar lugar a revocación, se sustituyera el informe del órgano de asesoramiento jurídico por solicitud motivada emitida por el propio Consejo.

⁴¹³ J. PAGÈS i GALTÈS, 2020.a, pág. 158.

⁴¹⁴ Dispone el artículo 3.3 del RFALHN que “*d) En todo caso se emitirá informe previo en los siguientes supuestos: [...] 3.º Procedimientos de revisión de oficio de actos de la Entidad Local, a excepción de los actos de naturaleza tributaria*”.

Cabe señalar que contempla idéntica exclusión respecto de la resolución de los recursos administrativos cuando se trate de recursos contra actos de naturaleza tributaria [artículo 3.3. d) 4º]. También cuando se interpongan en el seno de expedientes instruidos por infracción de ordenanzas Locales o de la normativa reguladora de tráfico y seguridad vial.

⁴¹⁵ A. VERA FERNÁNDEZ-SANZ, 2005, págs. 3147 i 3148.

común el informe de la secretaría municipal en el procedimiento de revocación de actos de naturaleza tributaria resulta preceptivo en virtud de los artículos 219.3 de la LGT y 11.4 del RGRVA, en relación con el artículo 92.bis de la LRBRL.⁴¹⁶

2.4. Órgano competente para resolver el procedimiento

Decíamos que el artículo 219.3 de la LGT remite a la regulación reglamentaria la determinación del órgano competente para revocar, si bien, con la limitación de que ese órgano ha de ser diferente de aquel que hubiera dictado el acto.

En desarrollo de esta previsión, el artículo 12 del RGRVA ha delimitado la competencia para la revocación en la Administración del Estado de esta forma: *“En el ámbito de competencias del Estado, el acuerdo sobre la revocación deberá adoptarse por el director general competente o por el director del departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente del que dependa el órgano que dictó el acto. Si la revocación se refiere a un acto dictado por un director general o un director de departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, será competente su superior jerárquico inmediato”*.

Como es obvio, no entra el reglamento estatal a regular la competencia para revocar en otras administraciones tributarias territoriales. Esa atribución corresponde a cada administración. Así lo recuerda la disposición adicional primera del RGRVA cuando establece que *“Los órganos competentes de las comunidades autónomas, de las Ciudades de Ceuta y Melilla o de las entidades locales en materia de los procedimientos regulados en este reglamento se determinarán conforme a lo que establezca su normativa específica”*.

En municipios de régimen común la normativa específica en esta materia se contiene en el artículo 14 del TRLRHL, cuando establece que *“1. Respecto de los procedimientos especiales de revisión de los actos dictados en materia de gestión tributaria, se estará a lo dispuesto en el artículo 110 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local y en los párrafos siguientes: a) La devolución de ingresos indebidos y la rectificación de errores materiales en el ámbito de los tributos locales se ajustarán a lo dispuesto en los artículos 32 y 220 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. b) No serán en ningún caso revisables los actos administrativos confirmados por sentencia judicial firme. [...]”*. Es decir, excepto en la devolución de ingresos indebidos y la rectificación de errores, para la revisión de los actos tributarios remite a la regulación específica en materia de régimen local.

Por tanto, hemos de acudir al artículo 110 de la LRBRL cuando establece que *“Corresponde 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 artículos 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.”*

⁴¹⁶ En nuestra opinión, esta interpretación que integra la previsión de la LGT y la LRBRL con el artículo 3 del RFALHN excluye la ilegalidad del artículo 3.3.d).3º de esta norma reglamentaria.

No se refiere de forma expresa este artículo a la revocación como forma de revisión de oficio de los actos tributarios. Situación lógica si observamos que no se ha actualizado su contenido a la LGT promulgada el año 2003, momento de la incorporación del instituto de la revocación tributaria a nuestro ordenamiento jurídico.

Pero, a pesar de la falta de actualización del artículo 110 de la LRBRL al contenido de la LGT del año 2003, de la misma forma que no existe dificultad alguna para considerar atribuida al pleno del ayuntamiento la competencia para la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos tributarios en todos los casos (ahora ampliados para hacerlos coincidir con la LPAC) y con el procedimiento establecidos en el vigente artículo 217 de la LGT, de igual manera, entendemos, la competencia para la revocación de los actos tributarios, como forma de revisión en vía administrativa, ha de reconocerse atribuida al pleno del ayuntamiento. Y es que no parece discutible tal atribución cuando se trate de actos que infringen manifiestamente la ley, aunque con la normativa en vigor únicamente puedan revocarse en beneficio de los interesados. Y a partir de este reconocimiento, no parece que la atribución de competencia haya de depender del motivo concreto de revocación.

También nos lleva a similar conclusión el artículo 219.3 de la LGT cuando establece la obligatoriedad de que el órgano que revoque un acto tributario sea distinto de aquel que lo hubiera dictado, que en municipios de régimen común será el alcalde o alcaldesa o el órgano en quien delegue (salvo en los limitados casos en que la competencia para dictar un acto tributario corresponde a la tesorería municipal). Y es que, si como hemos explicado en apartados anteriores de este trabajo, en municipios de régimen común las diferentes competencias únicamente se atribuyen al alcalde o alcaldesa o al pleno del ayuntamiento (sin perjuicio de las posibles delegaciones que puedan acordarse), siendo que el órgano que acuerde la revocación, por expreso mandato de la LGT, ha de ser distinto de aquel que haya dictado el acto, únicamente cabe entender atribuida esa competencia al pleno del ayuntamiento, que podrá delegarla en la junta de gobierno local.

Esta exigencia del legislador tributario en el sentido de que el órgano que resuelva el procedimiento de revocación ha de ser distinto del órgano que haya dictado el acto a revocar, supone un aspecto más en el que la norma tributaria se separa del régimen administrativo común, del que se desprende que resulta competente para resolver el mismo órgano que hubiera dictado el acto.

En este sentido, si bien las posturas doctrinales difieren sobre el acierto del legislador tributario incorporando esta nueva especialidad del régimen tributario respecto del régimen administrativo general, en nuestra opinión, la atribución de la competencia para resolver el procedimiento de revocación a un órgano diferente de aquel que hubiera dictado el acto a revocar aporta un plus de objetividad en la decisión del asunto que, además, favorece la imprescindible unidad de criterio en la resolución.⁴¹⁷

⁴¹⁷ A juicio de MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2009, pág. 523, “Nos encontramos ante una nueva muestra de la desconfianza que le inspira la revocación al legislador tributario. Así, separa la decisión de revocar el acto del propio órgano que lo dictó, con la finalidad de introducir un «plus» de objetividad”. Por su parte C. GARCÍA NOVOA, 2005.a, pág. 6, defiende que “Si la revocación tiende a realizar el principio de buena administración y objetividad, ésta se garantiza mejor atribuyendo la resolución de la revocación a un órgano distinto del que dictó el acto...”.

CAPÍTULO 3. COROLARIO

Del contenido analizado en esta parte del trabajo destacamos:

(i) Sin duda, la materia relativa a la iniciativa para la revocación es una de las más debatidas en relación con este instituto. Es cierto que en su configuración definitiva por el legislador, a diferencia de lo previsto para la declaración de nulidad de pleno derecho, la rectificación de errores materiales, aritméticos o de hecho y la devolución de ingresos indebidos, el procedimiento para la revocación de actos tributarios únicamente podrá iniciarse de oficio, evitando, así, “una nueva oportunidad de reacción del contribuyente para rehabilitar plazos impugnatorios transcurridos”. Ahora bien, atendiendo al principio de interdicción de la arbitrariedad, entendemos que no puede defenderse que la Administración tributaria detente una facultad puramente discrecional para decidir si inicia o no un procedimiento de revocación cuando tenga conocimiento de la concurrencia en un acto de causa de revocación. En nuestra opinión, conocida la existencia de causa de revocación en un acto, la Administración debe revocarlo, por exigencia de los principios de buena administración y de interdicción de la arbitrariedad, pero también como instrumento al servicio del principio de confianza legítima que es el que, a la postre, llevará a este instituto al cumplimiento del objetivo de reducción de la litigiosidad y resolución extrajudicial de los conflictos tributarios.

(ii) En desarrollo de la LGT, el RGRVA ha previsto la intervención de diversos órganos en el devenir del procedimiento de revocación: a saber, aquel que hubiera dictado el acto a revocar, el que haya propuesto el inicio (que podrá ser el mismo que hubiera dictado el acto u otro órgano de la misma administración), el que acuerda el inicio, el que tramita el procedimiento, el órgano con funciones de asesoramiento jurídico, y, finalmente, el órgano que emite la resolución del procedimiento (que, por expreso mandato de la LGT, necesariamente ha de ser diferente del que hubiera dictado el acto a revocar). Cuáles hayan de ser los órganos que en cada Administración intervienen en la revocación de los actos tributarios vendrá determinado por su normativa de organización específica.

(iii) Situados en municipios de régimen común, ni la LRBRL ni el TRLRHL atribuyen de forma expresa a ningún órgano la competencia para iniciar el procedimiento de revocación. Por tanto, entendemos que habrá que reconocerla atribuida al alcalde o alcaldesa en virtud de la competencia residual del artículo 21.1.s de la LRBRL, sin perjuicio de su posible delegación (artículo 21.3 de la LRBRL).

Hemos considerado que el RGRVA habilita a las Ordenanzas municipales para concretar cuál es el órgano competente para la tramitación del procedimiento de revocación. En defecto de esa regulación, en municipios de régimen común será competente el alcalde o alcaldesa, o el órgano en quien deleguen (artículo 21.1.s y 3 de la LRBRL).

Por lo que se refiere a la competencia para la emisión del informe preceptivo a emitir por el órgano con funciones de asesoramiento jurídico, en municipios de régimen común hemos situado esa competencia en la secretaría municipal.

Por último, si el órgano que acuerde la revocación, por expreso mandato de la LGT, ha de ser distinto de aquel que haya dictado el acto, consideramos que en municipios de régimen común únicamente cabe entender atribuida esa competencia al pleno del ayuntamiento, que podrá delegarla en la junta de gobierno local.

SÉPTIMA PARTE. PROCEDIMIENTO PARA LA REVOCACIÓN

CAPÍTULO 1. PLANTEAMIENTO

La disposición adicional primera de la LPAC remite a la normativa específica la regulación de los procedimientos especiales de revisión tributaria.⁴¹⁸

Pues bien, son los artículos 219 de la LGT y 10 a 12 del RGRVA los que contienen las normas del procedimiento de revocación en el ámbito tributario.⁴¹⁹ Y esa regulación se completa con la remisión que realiza el artículo 214 de la LGT a las reglas que se establecen para la aplicación de los tributos en materia de capacidad y representación, prueba, notificaciones y plazos de resolución en los artículos 44 a 47, 105 a 112 y 104.2 de la misma norma.⁴²⁰ También con la obligación de motivar las resoluciones establecida por el artículo 215 de la LGT expresamente para la revisión en vía administrativa.⁴²¹ Y

⁴¹⁸ La disposición adicional primera de la LPAC reconoce la existencia de especialidades de procedimiento por razón de materia, en particular, en materia de revisión tributaria. En este sentido dispone que: “2. Las siguientes actuaciones y procedimientos se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley: a) Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa [...]”.

⁴¹⁹ En este aspecto la LGT se separa del artículo 109 de la LPAC, que no ha establecido norma específica alguna para regular el procedimiento de revocación.

⁴²⁰ De acuerdo con el artículo 214 de la LGT, “1. En los procedimientos especiales de revisión, recursos y reclamaciones previstos en este título serán de aplicación las normas sobre capacidad y representación establecidas en la sección 4.ª del capítulo II del título II de esta ley, y las normas sobre prueba y notificaciones establecidas en las secciones 2.ª y 3.ª del capítulo II del título III de esta ley. 2. Lo dispuesto en los apartados anteriores se aplicará teniendo en consideración las especialidades reguladas en el capítulo IV de este título. 3. A efectos del cómputo de los plazos de resolución previstos en este título será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley”.

⁴²¹ Tal y como establece el artículo 215 de la LGT, “1. Las resoluciones de los procedimientos especiales de revisión, recursos y reclamaciones regulados en este título deberán ser motivadas, con sucinta referencia a hechos y fundamentos de derecho. 2. También deberán motivarse los actos dictados en estos procedimientos relativos a las siguientes cuestiones: a) La inadmisión de escritos de cualquier clase presentados por los interesados. b) La suspensión de la ejecución de los actos impugnados, la denegación de la suspensión y la inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión. c) La abstención de oficio para

con la aplicación supletoria de las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común (artículo 7.2 de la LGT). Teniendo presente, además, que los órganos competentes de las entidades locales en materia de los procedimientos de revisión administrativa se determinan con arreglo a lo que establece su normativa específica (disposición adicional primera del RGRVA).

El artículo 219 de la LGT perfila los elementos básicos del procedimiento para la revocación de actos tributarios: su iniciación exclusivamente de oficio, la audiencia al interesado, la obligatoriedad de un informe sobre la procedencia de la revocación del acto (que no emite el órgano consultivo, sino el órgano con funciones de asesoramiento jurídico), la obligación de que el órgano competente para resolver que se determine reglamentariamente sea distinto de aquel que hubiera dictado el acto que se pretende revocar, el plazo máximo para notificar la resolución expresa (seis meses desde la notificación del inicio del procedimiento), la consecuencia del incumplimiento del plazo establecido para notificar la resolución expresa (la caducidad del procedimiento), así como la configuración de la resolución del procedimiento como finalizadora de la vía administrativa, sin posibilidad, por tanto, de recurso administrativo.

A partir de estas líneas maestras, los artículos 10 a 12 desarrollan las peculiaridades de las fases de inicio, tramitación y resolución del procedimiento de revocación que analizamos a continuación.

CAPÍTULO 2. INICIO DEL PROCEDIMIENTO

De acuerdo con el artículo 10.1 del RGRVA, *“El procedimiento de revocación se iniciará exclusivamente de oficio, sin perjuicio de que los interesados puedan promover su iniciación por la Administración competente mediante un escrito que dirigirán al órgano que dictó el acto. En este caso, la Administración quedará exclusivamente obligada a acusar recibo del escrito. El inicio será notificado al interesado”*.

Reitera, así, el texto reglamentario la regulación del artículo 219.3 de la LGT (*“El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio [...]”*), a la vez que desarrolla la previsión del artículo 221.3 de la misma norma,⁴²² que condiciona la posibilidad de solicitar la devolución de un ingreso indebido que hubiera adquirido firmeza al hecho de instar o promover la revisión del acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se hubiera realizado, entre otros medios, a través del procedimiento de revocación.⁴²³

conocer o seguir conociendo del asunto por razón de la materia. d) La procedencia o improcedencia de la recusación, la denegación del recibimiento a prueba o de cualquier diligencia de ella y la caducidad de la instancia. e) Las que limiten derechos subjetivos de los interesados en el procedimiento. f) La suspensión del procedimiento o las causas que impidan la continuación del mismo”.

⁴²² El artículo 221.3 de la LGT establece que *“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, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley”*.

⁴²³ Cabe significar, no obstante, que el Tribunal Supremo, en sentencias de 9 y 14 de febrero de 2022 (dictadas en los recursos de casación núm. 126/2019 y núm. 442/2019, respectivamente) ha interpretado el artículo 223.1 de la LGT considerando que si en esa solicitud las personas interesadas reclaman la devolución del ingreso realizado, el procedimiento que tiene carácter principal es el de devolución de ingresos indebidos (accionable a instancia de parte), teniendo el de revocación carácter instrumental.

2.1. Inicio exclusivamente de oficio

El procedimiento de revocación se iniciará exclusivamente de oficio.⁴²⁴

El inicio podrá ser propuesto, de forma motivada, por el propio órgano que hubiera dictado el acto o por cualquier otro de la misma Administración pública (artículo 10.2 del RGRVA).⁴²⁵ También podrá ser promovido por el interesado, como hemos señalado. En todo caso, el inicio será acordado exclusivamente por el órgano competente.

En la parte sexta de este trabajo hemos analizado de forma más extensa la iniciativa para la revocación y el alcance de la solicitud de revocación por las personas interesadas. En línea con el sector doctrinal en el que apoya su criterio MORENO GONZÁLEZ,⁴²⁶

⁴²⁴ Esta previsión legal ha sido reiterada con rotundidad por el Tribunal Supremo en sucesivas sentencias. La primera referida a la regulación del artículo 219 de la LGT, la sentencia de 19 de mayo de 2011 (dictada en el recurso de casación 2411/2008), que en su FJ 5 declara: “el artículo 219 de la Ley General Tributaria no reconoce legitimación a los particulares para iniciar el procedimiento, atribuyéndoles únicamente la posibilidad de promover esa iniciación mediante la correspondiente solicitud, de la que la Administración acusará recibo, y sin perjuicio de la tramitación subsiguiente si se inicia el procedimiento [...]”. Pronunciamiento que ha reiterado en sentencias de 14 de febrero de 2014 (dictada en el recurso de casación 4520/2011), 22 de noviembre de 2016 (dictada en el recurso de casación 3756/2015), 28 de febrero de 2017 (dictada en el recurso de casación 1058/2016), 13 de junio de 2017 (dictada en el recurso de casación 2687/2014), 26 de septiembre de 2017 (dictada en el recurso de casación 2645/2016) o 18 de diciembre de 2017 (dictada en el recurso de casación 2537/2016).

En cuanto a la valoración doctrinal, por todos, V.M. SÁNCHEZ BLAZQUEZ, 2020, págs. 71-72, destaca la claridad de esta regulación frente al silencio al respecto del artículo 154 de la LGT de 1963 en relación con el antiguo procedimiento de anulabilidad o de la regulación administrativa general sobre la revocación, situación que valora, con referencia a J.A. ROZAS VALDÉS, 2007, pág. 576, y B. SESMA SÁNCHEZ, 2017, pág. 312, como “una manifestación evidente de la voluntad del legislador tributario de desechar cualquier acción o legitimación de los particulares para iniciar este procedimiento administrativo que pudiera convertir la revocación en una vía alternativa a los recursos ordinarios, que es lo que fundamentalmente se pretendía evitar”. Ahora bien, como afirma CALVO VÉRGEZ, 2012, pág. 64, ante una grave infracción de Ley, la solicitud del interesado para la revocación del acto sitúa a la Administración “en el deber de actuar una vez constatada la grave ilegalidad cometida”, porque cualquier alternativa distinta “podría llegar a quebrantar el sometimiento de la Administración a la ley y al Derecho consagrado en el artículo 103.1 CE”.

⁴²⁵ Cuando el acto tributario provenga de la Administración tributaria del Estado, esta propuesta podrá ser formulada por el Consejo para la Defensa del Contribuyente, órgano previsto por el artículo 34.2 de la LGT (“Integrado en el Ministerio de Hacienda, el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen”). Su régimen jurídico aparece desarrollado por el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, que enumera entre sus funciones la de promover el inicio del procedimiento de revocación. Efectivamente, señala el artículo 3 de la citada norma que “1. El Consejo para la Defensa del Contribuyente tendrá las siguientes funciones: [...] c) Remitir informe a los órganos de la Administración Tributaria afectados por la queja, cuando durante su tramitación se hubiesen detectado actos susceptibles de revisión por alguno de los medios regulados por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A estos efectos, el Consejo para la Defensa del Contribuyente podrá promover, específicamente, el inicio del procedimiento de revocación. // La decisión sobre el inicio del procedimiento de revocación corresponderá al órgano competente de la Administración Tributaria en los términos establecidos en el artículo 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y su normativa de desarrollo. [...]”. No ha pensado, sin embargo, el legislador tributario en esas otras administraciones tributarias (la mayoría de los municipios de régimen común) que no cuentan con una institución similar al Consejo para la Defensa del Contribuyente, ni siquiera de ámbito autonómico o provincial.

⁴²⁶ Cfr. S. MORENO GONZÁLEZ, 2010, págs. 1123 a 1131.

consideramos que la Administración debe responder de forma motivada si inicia o no el procedimiento. Y si la solicitud es fundada, deberá iniciarlo en todo caso.

Otra actuación por parte de la Administración, en nuestra opinión, supondría una violación del derecho de los ciudadanos a una buena administración, chocando frontalmente con el mandato constitucional de interdicción de la arbitrariedad (artículo 9.3 CE) y el sometimiento de la Administración a la ley (artículo 103.1 CE).

2.2. Órgano competente para iniciar el procedimiento: remisión

Nos remitimos al subapartado 2.1 de la parte sexta de este trabajo, donde hemos concluido que en municipios de régimen común, con fundamento en la norma residual del artículo 21.1.s de la LRBRL, la competencia para acordar el inicio del procedimiento de revocación tributaria corresponde al alcalde o alcaldesa o al órgano en quien delegue.

2.3. Notificación del acuerdo de inicio del procedimiento

Como cualquier otro procedimiento tributario iniciado de oficio, el acuerdo de inicio del procedimiento de revocación deberá ser notificado a las personas interesadas (artículo 10.1 del RGRVA).⁴²⁷

A partir de esta notificación se inicia el cómputo del plazo máximo de seis meses para notificar la resolución expresa del procedimiento.⁴²⁸

CAPÍTULO 3. TRAMITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO

El artículo 11 del RGRVA desarrolla la fase de tramitación del procedimiento con el siguiente esquema:

Iniciado el procedimiento, el órgano que lo hubiera acordado comunicará su decisión al órgano proponente, al competente para tramitar y al que dictó el acto objeto del procedimiento.

El órgano que dictó el acto objeto del procedimiento deberá remitir una copia cotejada del expediente en el plazo de 10 días a partir de la recepción de la comunicación,

⁴²⁷ El concepto de interesados en el procedimiento viene determinado por el artículo 4 de la LPAC: “1. Se consideran interesados en el procedimiento administrativo: a) *Quienes lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos.* b) *Los que, sin haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte.* c) *Aquellos cuyos intereses legítimos, individuales o colectivos, puedan resultar afectados por la resolución y se personen en el procedimiento en tanto no haya recaído resolución definitiva.* 2. *Las asociaciones y organizaciones representativas de intereses económicos y sociales serán titulares de intereses legítimos colectivos en los términos que la Ley reconozca.* 3. *Cuando la condición de interesado derivase de alguna relación jurídica transmisible, el derecho-habiente sucederá en tal condición cualquiera que sea el estado del procedimiento*”. Es, por tanto, el concepto de interesado un concepto más amplio que el de obligado tributario del artículo 35 de la LGT.

⁴²⁸ Se separa así la normativa tributaria de la normativa administrativa general, que para computar el plazo máximo en el que debe notificarse la resolución expresa en los procedimientos iniciados de oficio ha previsto que se contará desde la fecha del acuerdo de iniciación (artículo 21.3 de la LPAC).

acompañando un informe sobre los antecedentes que fuesen relevantes para resolver y sobre la procedencia de la revocación. Por otra parte, el órgano competente para tramitar podrá solicitar cualquier otro dato, antecedente o informe que considere necesario.

3.1. Órgano competente para tramitar el procedimiento: remisión

Nos remitimos al subapartado 2.2 de la parte sexta de este trabajo, donde hemos concluido que en municipios de régimen común la competencia tramitar de procedimiento de revocación tributaria corresponde al órgano que se designe mediante ordenanza municipal; y, en defecto de esa regulación, en virtud de la competencia residual del artículo 21.1.s y 3 de la LRBRL, al alcalde o alcaldesa o al órgano en quien delegue.

3.2. Suspensión de la ejecución del acto a revocar

Iniciado el procedimiento de revocación puede estar pendiente de ejecución el acto a revocar. Si así fuera, ¿cabría suspender su ejecución?

No existe disposición alguna al respecto en la LGT ni tampoco en el RGRVA. Habremos de estar, por tanto, a la regulación supletoria de la LPAC, que únicamente ha previsto la suspensión de la ejecución de los actos a revisar mediante los procedimientos de revisión de actos nulos de pleno derecho o de declaración de lesividad de actos anulables cuando la ejecución del acto pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación (artículo 108 de la LPAC).⁴²⁹

Ahora bien, aun faltando previsión legal expresa en este sentido, en opinión de GARCÍA NOVOA⁴³⁰, “siendo la revocación una vía para actuar, exclusivamente, en beneficio del particular, no parece que resulte contraproducente admitir que, si en estos casos, la ejecución a que viene obligada la Administración causa perjuicios de imposible o difícil reparación al particular, el órgano que tramita la revocación pueda suspender su ejecución”. Es más, a juicio de RODRÍGUEZ MÁRQUEZ,⁴³¹ carece de sentido restringir las posibilidades de suspensión.

A nuestro modo de ver, considerando la especialidad del procedimiento de revocación (que únicamente podrá ser iniciado de oficio y con el objetivo de beneficiar a las personas interesadas), la posibilidad de suspender la ejecución del acto a revocar (bien en el momento de acordar el inicio del procedimiento, o bien, durante su tramitación, y sin coste alguno para los beneficiarios de la revocación en términos de intereses de demora), vendrá determinada por las circunstancias concretas de la ejecución pendiente y el cumplimiento de principios de actuación de la Administración tales como simplicidad, eficacia, economía y eficiencia.

3.3. Trámite de audiencia a los interesados

⁴²⁹ Efectivamente, de acuerdo con el artículo 108 de la LPAC, “*Iniciado el procedimiento de revisión de oficio al que se refieren los artículos 106 y 107, el órgano competente para declarar la nulidad o lesividad, podrá suspender la ejecución del acto, cuando ésta pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación*”.

⁴³⁰ Cfr. C. GARCÍA NOVOA, 2005.a, pág. 95; 2005.b, pág. 45.

⁴³¹ Cfr. J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2004, págs. 217-218, siguiendo a R. GÓMEZ-FERRER MORANT, 1993, pág. 316.

En la tramitación del procedimiento resulta preceptivo dar audiencia a las personas interesadas⁴³² por un plazo de quince días contados a partir del siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que, a la vista del expediente en el que se adoptó el acto objeto de revocación y los datos, antecedentes e informes que se hayan incorporado al procedimiento (entre otros, el informe sobre la procedencia de la revocación que ha de emitir el órgano que hubiera dictado el acto) puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes.

Concluido el trámite de audiencia, se formulará la propuesta de resolución y se solicitará informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación del acto.

3.4. Informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico

Nos remitimos al subapartado 2.3 de la parte sexta de este trabajo, donde concluimos que en municipios de régimen común el informe sobre la procedencia de la revocación de los actos tributarios ha de ser emitido por la Secretaría (artículo 219.3 de la LGT en relación con el artículo 92 bis de la LRBRL).

En el presente subapartado destacaremos que, aun cuando este informe tenga carácter preceptivo, no exige el artículo 219.3 de la LGT que sea favorable a la revocación del acto.⁴³³ Por tanto, habremos de estar a la regla general, supletoria en este caso, del carácter no vinculante de los informes (artículo 80.1 de la LPAC).⁴³⁴ De esta manera, en palabras de GARCÍA NOVOA,⁴³⁵ se refuerza la capacidad de decisión del órgano competente para resolver cuya resolución, además, pone fin a la vía administrativa.

Tampoco se exige la emisión del informe en un plazo determinado. Entendemos, por tanto, que habrá de ser emitido en el plazo de diez días establecido, con carácter general, por el artículo 80.2 de la LPAC.⁴³⁶

CAPÍTULO 4. RESOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO

4.1. Órgano competente para resolver: remisión

⁴³² Destacamos el plural del artículo 219.3 de la LGT («se dará audiencia a los interesados») y su relevancia por la existencia de actos de doble efecto y la necesidad de que la revocación se produzca en beneficio de todos los interesados en el procedimiento.

⁴³³ En este sentido, como recuerda C. GARCÍA NOVOA, 2005.b, págs. 36 y 37, “No se ha tenido en cuenta aquí la objeción formulada por el Consejo de Estado en su Dictamen de 22 de mayo de 2003 sobre el Anteproyecto de LGT, en el cual se señalaba que este informe debería tener carácter vinculante y que así debía decirlo explícitamente la Ley o que, al menos, la norma hubiera exigido su carácter favorable para que se pudiera declarar la revocación”.

⁴³⁴ Respecto del carácter de los informes, dispone el artículo 80.1 de la LPAC que “*Salvo disposición expresa en contrario, los informes serán facultativos y no vinculantes*”.

⁴³⁵ Cfr. C. GARCÍA NOVOA, 2005.b, pág. 37.

⁴³⁶ En relación con el plazo para la emisión de informes, establece el artículo 80.2 de la LPAC que “[...] serán emitidos a través de medios electrónicos y de acuerdo con los requisitos que señala el artículo 26 en el plazo de diez días, salvo que una disposición o el cumplimiento del resto de los plazos del procedimiento permita o exija otro plazo mayor o menor.”

Nos remitimos al subapartado 2.2 de la parte sexta de este trabajo, donde concluimos que en municipios de régimen común la competencia para acordar la resolución del procedimiento corresponde al pleno del ayuntamiento.

4.2. Resolución expresa del procedimiento

La resolución del procedimiento de revocación debe ser expresa y será notificada a las personas interesadas. En todo caso, habrá de ser motivada (artículo 215 de la LGT). Podrá revocar total o parcialmente el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones o acordar que no concurre causa para la revocación.⁴³⁷

4.3. Plazo para notificar la resolución

La notificación de la resolución expresa del procedimiento de revocación deberá producirse en el plazo de seis meses desde la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento (artículo 219.4 de la LGT).

A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar la resolución expresa dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución (artículo 104.2 de la LGT en relación con el artículo 214.3 de la LGT).⁴³⁸

El incumplimiento de esta obligación de notificar la resolución expresa en el plazo de seis meses desde la notificación de su inicio determinará la caducidad del procedimiento

⁴³⁷ Frente a la posibilidad de revocación parcial, a juicio de C. GARCÍA NOVOA, 2005.b, pág. 38, “resulta más adecuado declarar indebido el ingreso efectuado al amparo del acto revocado, procediendo a su devolución con el correspondiente interés de demora, como exige el artículo 32.2 de la LGT/2003. Y posteriormente, adoptar el nuevo acto, que deberá ser notificado para su ingreso voluntario en los plazos del artículo 62.2 de la LGT, siendo posible percibir intereses por éste último únicamente cuando el particular no haya realizado el ingreso”. Esta solución, sin embargo, en nuestra opinión, podría generar un coste desproporcionado e injustificable para la Administración autora del acto a revocar cuando la cuota liquidada fuera revisable solo en parte. Pensemos en una liquidación del artículo 24.1.c) del TRLRHL (tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario), cuya base imponible está constituida por los ingresos brutos procedentes de la facturación que dichas empresas generen anualmente en cada término municipal. Si entre los ingresos tenidos en cuenta por el municipio de imposición, un veinte por ciento, por ejemplo, se hubieran generado en otro término municipal cuyo ayuntamiento reclama posteriormente su crédito al obligado tributario, no parece proporcionado ni justificable devolver a la empresa suministradora el importe total ingresado en el primer municipio con sus correspondientes intereses de demora para, posteriormente, exigirle al contribuyente la cuota correcta (como es lógico, puesto que no es imputable ningún retraso al mismo, sin interés alguno).

⁴³⁸ Dispone el artículo 104.2 de la LGT que “*A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución. // En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada. // Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución*”.

(artículo 219.4 de la LGT). La caducidad habrá de ser declarada en la resolución que se dicte con indicación de los hechos producidos y las normas aplicables.⁴³⁹

Si bien el artículo 219 de la LGT no lo establece expresamente, como sí lo hace para la declaración de nulidad de pleno derecho el artículo 217 de la misma norma, declarada esa caducidad podrá iniciarse un nuevo procedimiento de revocación con el mismo objeto siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción (que no se habrá interrumpido como consecuencia del inicio y tramitación del procedimiento de revocación caducado).⁴⁴⁰

Al nuevo procedimiento iniciado podrán incorporarse las actuaciones realizadas y los documentos aportados al procedimiento, favoreciendo, así, los principios de eficiencia y economía procedimental.

Al respecto cabe tener en cuenta el criterio de FABRA VALLS,⁴⁴¹ para quien el plazo de caducidad de seis meses contemplado por el artículo 219.3 de la LGT para resolver el procedimiento de revocación no puede suponer una barrera para el control jurisdiccional de la actuación de la Administración, que es quien incumple con la obligación de resolver en plazo. Criterio que, con la matización que diremos, compartimos, de tal manera que, a nuestro modo de ver, en aras del principio constitucional de interdicción de la indefensión, siendo el de revocación un procedimiento que se inicia exclusivamente de oficio con el fin de beneficiar a las personas interesadas, el transcurso del plazo de seis meses de que dispone la Administración para notificar la resolución del procedimiento debería tener los efectos propios del silencio administrativo negativo (regla general en nuestro

⁴³⁹ Con carácter general, la obligación de resolver los procedimientos, también cuando se produce la caducidad de los mismos, se establece en el artículo 21 de la LPAC: “1. La Administración está obligada a dictar resolución expresa y a notificarla en todos los procedimientos cualquiera que sea su forma de iniciación. // En los casos de prescripción, renuncia del derecho, caducidad del procedimiento o desistimiento de la solicitud, así como de desaparición sobrevenida del objeto del procedimiento, la resolución consistirá en la declaración de la circunstancia que concurra en cada caso, con indicación de los hechos producidos y las normas aplicables. [...]”.

⁴⁴⁰ Los efectos de la caducidad sobre la prescripción y la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento se han previsto en el artículo 95 de la LPAC cuando establece que “3. La caducidad no producirá por sí sola la prescripción de las acciones del particular o de la Administración, pero los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción. // En los casos en los que sea posible la iniciación de un nuevo procedimiento por no haberse producido la prescripción, podrán incorporarse a éste los actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse producido la caducidad. En todo caso, en el nuevo procedimiento deberán cumplimentarse los trámites de alegaciones, proposición de prueba y audiencia al interesado”.

En materia tributaria la obligación de resolver y los efectos de la caducidad de los procedimientos se regulan en los artículos 103 y 104.5 de la LGT, respectivamente, dentro del capítulo II del título III, referidos, por tanto, a la aplicación de los tributos, sin que exista remisión a las mismas por título V de la LGT.

La consecuencia de la caducidad para el incumplimiento del plazo máximo establecido para la notificación de la resolución del procedimiento de revocación ha sido cuestionada por la doctrina. Así, CALVO VÉRGEZ, 2012, págs. 89 y siguientes, afirma que el hecho de que la revocación se configure en «beneficio del particular» plantea numerosas dudas acerca de que la caducidad constituya la consecuencia más adecuada para la no resolución en plazo, aunque el procedimiento únicamente pueda iniciarse de oficio. Se pregunta si no hubiera sido más conveniente dada la semejanza existente, por ejemplo, entre el procedimiento de revocación y el de reconocimiento del ingreso indebido, que las consecuencias derivadas de la falta de resolución fuesen similares en ambos casos, esto es, el silencio administrativo. Y concluye que “la aplicación de la caducidad recogida en el artículo 219.4 de la LGT, con el consiguiente archivo de las actuaciones por incumplimiento de la obligación de resolver en plazo, carece de una verdadera justificación funcional en la medida en que ni satisface al particular ni sanciona a la Administración”.

⁴⁴¹ Cfr. M. FABRA VALLS, 2005, p. 22.

ordenamiento), habilitando al interesado para acudir a la vía judicial, sin perjuicio de la obligación de resolver que, en todo caso, recaerá sobre la Administración.

La matización que hemos anunciado estriba en que el criterio expuesto, por más lógico que sea, choca frontalmente con la normativa vigente. Y es que la redacción final de la norma y su tramitación parlamentaria no dejan lugar a dudas: el efecto de la no resolución en plazo del procedimiento de revocación es su caducidad.

Por ese motivo, y ante la dificultad de defender una interpretación correctora de la ley, estimamos más ajustado al ordenamiento jurídico vigente acudir al instituto de la responsabilidad patrimonial de la Administración al concurrir los presupuestos del artículo 32 de la LRJSP⁴⁴², y ello con base en el artículo 20 de la LPAC⁴⁴³ cuando declara exigible responsabilidad a la Administración por la tramitación de los procedimientos que impida, dificulte o retrase el respeto a los intereses legítimos de las personas interesadas.

En efecto, a nuestro modo de ver, se darían los presupuestos de la responsabilidad patrimonial de la Administración si transcurriera el plazo de prescripción a que hace referencia el artículo 219 de la LGT por haber caducado el procedimiento iniciado y, a la vista de los documentos que integran el expediente, pudiera inferirse razonablemente que concurre causa para la revocación, o existiera propuesta de resolución favorable a la revocación, o informe favorable a la revocación emitido por el órgano con funciones de asesoramiento jurídico. Y es que, en nuestra opinión, no cabe duda de que, en las condiciones expuestas, las personas interesadas detentan un interés legítimo a que se dicte resolución expresa del procedimiento de revocación.

4.4. Efectos de la resolución

La resolución del procedimiento de revocación pone fin a la vía administrativa (artículo 219.5 de la LGT).

No cabrá, por tanto, impugnación ordinaria en vía administrativa contra la misma (en municipios de régimen común, el recurso de reposición local que regula el artículo 14.2 del TRLRHL), sin perjuicio de su revisión a través del recurso extraordinario de revisión (artículos 125 y 126 de la LPAC y 244 de la LGT). También podrá ser objeto, en su caso, de los procedimientos especiales de declaración de nulidad de pleno derecho (artículo 217 de la LGT), declaración de lesividad (artículo 218 de la LGT) o de rectificación de errores (artículo 220 de la LGT).

⁴⁴² Tal y como establece el artículo 32 de la LRJSP que “1. *Los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes, de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos salvo en los casos de fuerza mayor o de daños que el particular tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la Ley. [...] 2. En todo caso, el daño alegado habrá de ser efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas*”.

⁴⁴³ De acuerdo con el artículo 20 de la LPAC, “1. *Los titulares de las unidades administrativas y el personal al servicio de las Administraciones Públicas que tuviesen a su cargo la resolución o el despacho de los asuntos, serán responsables directos de su tramitación y adoptarán las medidas oportunas para remover los obstáculos que impidan, dificulten o retrasen el ejercicio pleno de los derechos de los interesados o el respeto a sus intereses legítimos, disponiendo lo necesario para evitar y eliminar toda anomalía en la tramitación de procedimientos. 2. Los interesados podrán solicitar la exigencia de esa responsabilidad a la Administración Pública de que dependa el personal afectado*”.

Contra la resolución del procedimiento de revocación podrá interponerse recurso contencioso-administrativo.

Si la resolución acuerda revocar un acto en virtud del cual se hubiera realizado un ingreso, este devendrá indebido en la cuantía correspondiente y así deberá ser declarado, reconociendo, además, el derecho a su devolución [artículo 221.3 de la LGT en relación con el artículo 15.1.b) del RGRVA]. Reconocido el derecho a la devolución se procederá a la inmediata ejecución (artículo 20 del RGRVA) siguiendo para ello el procedimiento para la ejecución de las devoluciones tributarias que aparece regulado en los artículos 131 y 132 del RGAT.

CAPÍTULO 5. COROLARIO

Del contenido examinado en esta parte del trabajo destacamos los siguientes aspectos:

(i) El procedimiento para la revocación de los actos tributarios de los municipios de régimen común aparece diseñado por la LGT y el RGRVA, sin perjuicio de su necesaria adaptación al régimen de organización administrativa local.

(ii) El inicio del procedimiento, exclusivamente de oficio, ha de ser notificado a las personas interesadas. Ahora bien, estas pueden promover el procedimiento presentando un escrito ante la Administración para que lo inicie, siendo la decisión Administrativa objeto de control judicial. Así lo ha reconocido el TS para los casos en que el procedimiento de revocación es instrumental respecto del procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

(iii) En su tramitación es preceptiva la audiencia a las personas interesadas por un plazo de quince días.

(iv) Formulada la propuesta de resolución, es preceptiva la emisión de informe sobre la procedencia de la revocación por parte del órgano con funciones de asesoramiento jurídico, en municipios de régimen común, la secretaría municipal. Ahora bien, siendo obligatoria su emisión, sin embargo, este informe no tiene carácter vinculante.

(v) La resolución ha de ser expresa y se ha de notificar a las personas interesadas dentro del plazo de seis meses desde que les fuera notificado el acuerdo de inicio, produciéndose la caducidad del procedimiento en caso de incumplimiento de este plazo. Si al producirse la caducidad del procedimiento hubiera transcurrido el plazo máximo para la revocación (que no se habría interrumpido por causa del procedimiento caducado), concurriendo causa para la revocación, cabrá exigir responsabilidad patrimonial a la Administración cuantificable en el importe de los perjuicios ocasionados.

(vi) La resolución del procedimiento pone fin a la vía administrativa, abriendo, así, la vía contencioso-administrativa. En vía administrativa, la resolución expresa del procedimiento de revocación podrá ser revisada, en su caso, mediante el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, el procedimiento de declaración de lesividad de actos anulables o el procedimiento de rectificación de errores, así como mediante el recurso extraordinario de revisión.

OCTAVA PARTE. LÍMITES PARA LA REVOCACIÓN

CAPÍTULO 1. PLANTEAMIENTO

En anteriores partes de este trabajo hemos analizado el concepto y la naturaleza de la revocación, los supuestos en que pueden ser revocados los actos tributarios revisables, los sujetos que intervienen en la revocación y el procedimiento a seguir por la Administración. Lo hemos hecho insistiendo siempre en el fundamento y fin último de la figura de la revocación tributaria, que no es otro que mejorar la situación inicial de las personas destinatarias del acto a revocar con fundamento en el principio de justicia tributaria para el caso concreto a fin de garantizar la efectividad de la tributación con arreglo a la capacidad económica individual de acuerdo con la ley.

En esta parte octava estudiamos los límites de la potestad de revocación, que el artículo 219 de la LGT enuncia en dos apartados, sin mayor concreción, señalando, por un lado (párrafo segundo del apartado primero), que *“La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico”*, y, por otro (apartado segundo), que *“La revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción”*. Cabe indicar que el desarrollo reglamentario de la regulación legal de la revocación tributaria no ha aportado mayor concreción en la materia.

La lectura de los apartados transcritos nos lleva a afirmar, de entrada, que el legislador tributario incide también en materia de límites en su línea de imprecisiones al regular el instituto de la revocación, si bien, hay que reconocer que lo hace coincidiendo con el legislador administrativo general que, para revocar los actos de gravamen o desfavorables, ha dispuesto en el artículo 109.1 de la LPAC: *“Las Administraciones Públicas podrán revocar, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, sus actos de gravamen o desfavorables, siempre que tal revocación no constituya dispensa o*

*exención no permitida por las leyes, ni sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico”.*⁴⁴⁴

Por otra parte, es de significar que esa misma imprecisión se observa en la regulación de los límites generales para la revisión de los actos administrativos que establece el artículo 110 de la LPAC (y antes el artículo 106 de la Ley 30/1992) cuando dispone que “*Las facultades de revisión establecidas en este Capítulo*⁴⁴⁵, *no podrán ser ejercidas 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”.*

Pues bien, en los capítulos siguientes analizamos los límites de la revocación establecidos por el artículo 219 de la LGT. Los sistematizamos para su estudio en límite temporal y límites materiales. También analizamos la incidencia en la revocación del artículo 110 de la LPAC.

CAPÍTULO 2. LÍMITE TEMPORAL DE LA REVOCACIÓN: EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN

El artículo 219.2 de la LGT limita de forma automática las posibilidades de revocación de los actos tributarios al transcurso del plazo de prescripción,⁴⁴⁶ pero no especifica cuál es el derecho o la acción a que afecta la prescripción, ni cuál es el plazo de prescripción al que se refiere, ni si este puede interrumpirse o no, aspectos que, por otra parte, no han sido objeto de desarrollo reglamentario. Tampoco aclara la situación el artículo 109.1 de la LPAC, que, como hemos avanzado, contiene una redacción similar.

Por tanto, habremos de acudir a la interpretación de la norma para determinar cuál haya de ser la extensión de este límite,⁴⁴⁷ interpretación que, entendemos, habrá de realizarse

⁴⁴⁴ En este artículo, como única novedad respecto de la normativa anterior, la LPAC ha incorporado el límite temporal del plazo de prescripción para poder revocar. En este sentido, cabe recordar que el artículo 105.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, (en la redacción dada por la ley 4/1999, de 13 de enero), cuando disponía que “*Las Administraciones públicas podrán revocar en cualquier momento sus actos de gravamen o desfavorables, siempre que tal 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*”, permitía revocar los actos de gravamen o desfavorables en cualquier momento; en principio, por tanto, y a salvo de los límites generales para revisar del artículo 106 de la propia norma (hoy artículo 110 de la LPAC), sin límite temporal alguno. También cabe recordar que en su redacción original (vigente hasta el 13 de abril de 1999), el artículo 105.1 de la Ley 30/1992 establecía que “*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*”, es decir, contemplaba como único límite el genérico de no ser contraria la revocación al ordenamiento jurídico.

⁴⁴⁵ Se refiere al capítulo I del título V de la LPAC, en el que se incluye la regulación de la revisión de disposiciones y actos nulos (artículo 106 de la LPAC), la declaración de lesividad de actos anulables (artículo 107 de la LPAC), la revocación de actos (artículo 109.1 de la LPAC) y la rectificación de errores (artículo 109.2 de la LPAC).

⁴⁴⁶ El plazo de prescripción del artículo 219.2 de la LGT (igual que el plazo de prescripción del artículo 109.1 de la LPAC) opera de forma automática, a diferencia de la prescripción del artículo 110 de la LPAC que solo opera como límite cuando el ejercicio de la potestad de revisión, por causa de la prescripción de acciones (o por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias) resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes.

⁴⁴⁷ Tomamos como referencia el tratamiento de este aspecto de la revocación tributaria en J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2004, pág. 217; C. GARCÍA NOVOA, 2005.b, págs. 24 a 26; Y. MUÑOZ MARTÍNEZ, 2006,

sin perjudicar la consecución del objetivo de mejorar la situación inicial de las personas interesadas en la revocación del acto tributario de que se trate.

En este sentido, partiendo del artículo 12.2 de la LGT cuando señala que “*En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda*”, descartamos de inicio que el legislador tributario, limitando la potestad de revocación al plazo de prescripción, haya pretendido establecer un plazo de caducidad de cuatro años como lo ha hecho para la declaración de lesividad en el artículo 218 de la LGT. Entendemos que si lo hubiera pretendido así habría incluido la misma mención en el artículo 219 de la LGT.⁴⁴⁸

A partir de esta consideración inicial, situados en el contexto tributario,⁴⁴⁹ en particular, en la revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tributarias, entendemos que cabe interpretar que el plazo de prescripción al que se refiere el artículo 219.2 de la LGT es el regulado en los artículos 66 a 70 de la LGT (para actos tributarios relacionados con la deuda tributaria) y en los artículos 189 y 190 de la propia norma (para actos de imposición de sanciones tributarias), preceptos que, como es natural si atendemos a razones sistemáticas, no contienen referencia alguna a la potestad de revisión de la Administración (en concreto, la posibilidad de revocar los actos tributarios o de rectificar los errores materiales, de hecho o aritméticos incurridos en los mismos, facultades cuyo ejercicio aparece limitado por el transcurso del plazo de prescripción en los artículos 219 y 220 de la LGT, respectivamente).

Pues bien, tal y como establece el artículo 66 de la LGT, “*Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas. c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías. d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías*”. Es decir, se trata de la prescripción de los derechos de la administración a liquidar y cobrar la deuda tributaria y de los derechos de los particulares a solicitar y obtener de la Administración la devolución de ingresos y el reembolso de costes, ambos referidos a deudas tributarias.

Por otra parte, tratándose de actos de imposición de sanciones tributarias, de acuerdo con el artículo 189.2 de la LGT, “*El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones*”, mientras que, de acuerdo con el artículo 190.2 de la LGT, “[...]la prescripción del derecho para exigir el pago de las sanciones tributarias se regulará por las normas [...] relativas a la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas”. Se trata, por tanto, de la prescripción de los derechos de la Administración tributaria a exigir

págs. 90 a 93; E. ROLDÁN CENTENO y S. MEÑO GALINDO, 2010, págs. 236 y 237 y J. CALVO VÉRGEZ, 2012, págs. 79 a 84.

⁴⁴⁸ En sentido contrario a esta posición, para Y. MARTÍNEZ MUÑOZ, 2006, pág. 91, el plazo a que hace referencia el artículo 219.2 de la LGT es un plazo de caducidad de cuatro años.

⁴⁴⁹ De acuerdo con el artículo 3.1 del CC (al que remite el artículo 12.1 de la LGT para interpretar las normas tributarias), “*Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas*”.

responsabilidad por las infracciones cometidas y a exigir el pago de las sanciones acordadas. Pero también, por remisión del artículo 190.2 de la LGT,⁴⁵⁰ de la prescripción de los derechos de los particulares a solicitar y obtener de la Administración la devolución de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías, ambos referidos a sanciones tributarias.

Es decir, el plazo de prescripción al que consideramos que conduce el artículo 219.2 de la LGT es un plazo de cuatro años que, a nuestro entender, se computará en función del derecho “vivo” sustentado en el acto a revocar total o parcialmente que permita un mayor plazo para la revocación. No será, por tanto, excepto para los actos catastrales y censales con incidencia en sucesivas liquidaciones de IBI o IAE, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación porque tal derecho se habrá agotado al dictarse el acto a revocar, esto es, con su ejercicio. Tampoco será el derecho de la Administración a exigir la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias cometidas porque este derecho se habrá agotado, también, con su ejercicio, esto es, con el acto sancionador que se pretende revocar.

De esta forma, entendemos que, en general, son los derechos recaudatorios de la Administración respecto de deudas y sanciones tributarias pendientes, así como los derechos de las personas interesadas en la devolución de los ingresos indebidos realizados y/o el reembolso del coste de las garantías satisfecho para aplazar y/o fraccionar el pago de las deudas y sanciones tributarias, los derechos que determinarán el cómputo del plazo de prescripción de cuatro años para revocar el acto de que traen su causa, cómputo que habrá de realizarse en los términos del artículo 67 de la LGT.⁴⁵¹

⁴⁵⁰ De acuerdo con el artículo 190.2 de la LGT, “Será de aplicación a las sanciones tributarias lo dispuesto en el capítulo IV del título II de esta ley”, capítulo que regula, entre otros aspectos del régimen de la deuda tributaria, la prescripción (artículos 66 a 70).

⁴⁵¹ De acuerdo con el artículo 67 de la LGT “1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas: En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación. / En los tributos de cobro periódico por recibo, cuando para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no sea necesaria la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día de devengo del tributo. / En el caso b), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en periodo voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo. / En el caso c), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado. / En el supuesto de tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí, el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo improcedente comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente. / En el caso d), desde el día siguiente a aquel en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo o desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso del coste de las garantías. //2. El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal. / No obstante, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar. / Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios”.

Y siendo así, consideramos razonable entender que el cómputo del plazo de prescripción del artículo 219.2 de la LGT podrá interrumpirse en la forma prevista por el artículo 68 de la LGT, a nuestro entender, en atención al derecho “vivo” que en cada caso favorezca un mayor plazo para la revocación.⁴⁵² Nos situamos, de esta manera, en la línea de opinión

⁴⁵² De acuerdo con el artículo 68 de la LGT, “1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe: a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario. b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso. c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria. / 2. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo b) del artículo 66 de esta ley se interrumpe: a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria. b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso. c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria. / 3. El plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo c) del artículo 66 de esta ley se interrumpe: a) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación. b) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase. / 4. El plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo d) del artículo 66 de esta ley se interrumpe: a) Por cualquier acción de la Administración tributaria dirigida a efectuar la devolución o el reembolso. b) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario por la que exija el pago de la devolución o el reembolso. c) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase. / 5. Las actuaciones a las que se refieren los apartados anteriores y las de naturaleza análoga producirán los efectos interruptivos de la prescripción cuando se realicen en otro Estado en el marco de la asistencia mutua, aun cuando dichos actos no produzcan efectos interruptivos semejantes en el Estado en el que materialmente se realicen. / 6. Producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción, salvo lo establecido en el apartado siguiente. / 7. Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la interposición del recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, por el ejercicio de acciones civiles o penales, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente. / Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración de concurso del deudor, el cómputo se iniciará de nuevo cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso. Si se hubiere aprobado un convenio, el plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de su aprobación para las deudas tributarias no sometidas al mismo. Respecto de las deudas tributarias sometidas al convenio concursal, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando aquéllas resulten exigibles al deudor. / Lo dispuesto en este apartado no será aplicable al plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para exigir el pago cuando no se hubiera acordado la suspensión en vía contencioso-administrativa. / 8. Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. No obstante, si la obligación es mancomunada y solo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás. / Si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción solo afectará a la deuda a la que se refiera. / La suspensión del plazo de prescripción contenido en la letra b) del artículo 66 de esta Ley, por litigio, concurso u otras causas legales, respecto del deudor principal o de alguno de los responsables, causa el mismo efecto en relación con el resto de los sujetos solidariamente obligados al pago, ya sean

que defiende que teniendo en cuenta que el legislador habla de plazo de prescripción, puede acudir a las previsiones que para tal institución se establecen en el Código Civil, que la configura como una institución susceptible de interrupción, salvo que se hubiera señalado expresamente la improcedencia de la interrupción, que no es el caso.⁴⁵³

CAPÍTULO 3. LÍMITES MATERIALES DE LA REVOCACIÓN

3.1. Límites generales de la revisión y límites específicos de la revocación

La primera cuestión que nos suscita el análisis de los límites materiales de la revocación es si resultan aplicables a su ejercicio los límites que contempla la normativa administrativa general para los procedimientos de revisión de oficio. Nos estamos refiriendo a los límites del artículo 110 de la LPAC.

Pues bien, aun cuando se trata de una cuestión polémica, defendemos con MENÉNDEZ SEBASTIÁN⁴⁵⁴ una respuesta afirmativa. “Y ello tanto porque se trata de una serie de principios generales del Derecho, llamados a ser tenidos en cuenta en el ejercicio de esta potestad -con la finalidad de que la misma sea equitativa y proporcionada-, como porque [...] el hecho de que la norma prevea unos límites propios para la revocación viene derivada especialmente del tipo de actos en que está pensando en cada precepto”. La misma autora advierte que “dentro de los límites [generales] del art. 110 [de la LPAC] se da un papel preponderante a la buena fe y a la equidad, mientras que en el art. 109 [de la LPAC, relativo a la revocación] se ciñe más a aspectos de estricta legalidad [...]”. Y concluye “Que los límites establecidos en la LPACAP para la revocación se erigen en un control de esta potestad y no tanto como garantía del administrado [...]”.

De este modo, al analizar los límites materiales de la potestad de la Administración para revocar los actos tributarios distinguimos entre límites generales de la revisión y límites específicos de la revocación.

Con la expresión “límites específicos de la revocación” nos estamos refiriendo a los límites del artículo 219.1 de la LGT en su segundo párrafo cuando establece que “*La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico*”, texto de contenido simétrico al del artículo 109.1 de la LPAC,⁴⁵⁵

otros responsables o el propio deudor principal, sin perjuicio de que puedan continuar frente a ellos las acciones de cobro que procedan. / 9. La interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta Ley relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) y c) del citado artículo relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en éstas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración Tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas. / A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que algunos de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto”.

⁴⁵³ Cfr. E. ROLDÁN CENTENO y S. MEÑO GALINDO, 2010, pág. 236.

⁴⁵⁴ Cfr. E. MENÉNDEZ SEBASTIÁN, 2019, págs. 206 y 207.

⁴⁵⁵ Igual que el artículo 105.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, según redacción dada por la Ley 4/1999, de 13 de enero. Cabe recordar que, en su redacción original, el artículo 105.1 de la Ley 30/1992

que reconoce la posibilidad de revocar los actos de gravamen o desfavorables “[...] siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, ni sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico”.

Por otra parte, con la expresión “límites generales de la revisión” nos referimos a los límites para el ejercicio de las facultades de revisión (aplicables con carácter supletorio a la revocación tributaria)⁴⁵⁶ que aparecen enunciados en el artículo 110 de la LPAC cuando dispone que “*Las facultades de revisión establecidas en este Capítulo, no podrán ser ejercidas 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*”.

De nuevo, la indefinición de los términos utilizados por el legislador en los artículos transcritos nos obliga a acudir a su interpretación para tratar de identificar el sistema de límites del instituto de la revocación. En todo caso, considerando que la potestad para revocar actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tiene como fin último mejorar la situación inicial de las personas interesadas en su revocación, a nuestro entender, la tarea interpretativa para determinar cuáles sean esos límites habrá de tender a favorecer el ejercicio de dicha potestad, en particular, cuando se interpreten aquellos límites que sean comunes a otros institutos revisorios que puedan con sus resoluciones empeorar la situación inicial de las personas destinatarias del acto a revisar (nos referimos a la declaración de lesividad de actos anulables, pero también a la declaración de nulidad de pleno derecho y a la rectificación de errores materiales, de hecho o aritméticos).

Y siendo, como veremos, tan difusos los límites establecidos, adelantamos, ya de inicio, la opinión de SANTAMARÍA PASTOR,⁴⁵⁷ con la que coincidimos, en el sentido de que cuando los límites externos de una institución no se hallan bien trazados, su examen suele revelar la necesidad de una reconsideración global del contenido de dicha institución.

3.2. Imposibilidad de revocación versus limitación de efectos

En palabras de MENÉNDEZ SEBASTIÁN,⁴⁵⁸ una cuestión doctrinal de extrema relevancia teórica y práctica que plantea la figura que nos ocupa radica en “si se ha de entender que la citada figura sirve únicamente para el ejercicio de la potestad de revisión o si, por el contrario, los límites de la misma pueden o, incluso deben, modularse sin excluirla necesariamente”.

Se trata de un debate doctrinal que, como indica PAGÈS,⁴⁵⁹ se ha producido a la hora de examinar los límites generales del artículo 110 de la LPAC respecto de la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho, pero que es trasladable a los demás institutos de revisión de oficio, entre ellos, la revocación.

únicamente condicionaba la revocación de los actos, expresos o presuntos, no declarativos de derechos y los de gravamen, a que tal revocación no fuera contraria al ordenamiento jurídico.

⁴⁵⁶ Esa aplicación supletoria viene determinada por el artículo 7.2 de la LGT y la disposición adicional primera de la LPAC.

⁴⁵⁷ Cfr. J. A. SANTAMARÍA PASTOR, 2018-2019, pág. 192.

⁴⁵⁸ Cfr. E. MENÉNDEZ SEBASTIÁN, 2019, pág. 205.

⁴⁵⁹ Cfr. J. PAGÈS i GALTÉS, 2020.a, pág. 151.

Para PAGÈS,⁴⁶⁰ la redacción del artículo 110 de la LPA permite interpretar que los límites que contiene “pueden tener una dualidad de alcances: (i) Uno sería el alcance de cariz radical, y consistiría en que, si concurre alguno de los citados límites, ya no se podrá revisar el acto, lo que implicaría declarar la validez del acto y, por ende, respetar sus efectos pasados y permitir que continuase desplegándose en el futuro. (ii) Otro sería el alcance de cariz moderado, y consistiría en que si concurre alguno de los citados límites, sí que se podrá continuar con la revisión del acto si se considera que, a pesar de ello, concurre alguna causa legitimadora pero, en tal supuesto, los límites podrían servir para modular los efectos de invalidez del acto como, por ejemplo, respetar los efectos pasados del acto revisado pese a evitar que continuase desplegándose en el futuro”.

A partir de aquí, detalla cómo ha ido elaborando su doctrina más reciente el Tribunal Supremo optando por la primera tesis, de manera que la concurrencia de alguno de los límites del artículo 110 de la LPAC determina la imposibilidad total de la revisión de oficio. Ahora bien, también explica que habiendo sido dictada esa doctrina en materia de subvenciones de carácter no periódico, la CJA ha entendido que no resulta aplicable para actos con efectos de carácter periódico (por ejemplo, retribuciones periódicas a trabajadores), de manera que existiendo causa de nulidad en los mismos procede su anulación, si bien, con efectos *ex nunc* (prospectivos) cuando concorra alguno de los límites de las facultades de revisión.

Llegados a este punto y situados en el ámbito tributario, si extrapoláramos el criterio de la CJA para la revisión de actos nulos de pleno derecho a los supuestos de revocación supondría que:

(i) Si la revocación tuviera por objeto un acto cuyos efectos en el tiempo ya se hubieran agotado sin posibilidad de reiterarse en el futuro, la concurrencia de algún límite para la revocación impediría que pudiera revocarse el acto aun concurriendo causa para ello. Se trataría, por tanto, de aplicar la tesis radical defendida por el TS en su doctrina emanada para supuestos similares respecto de la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho. Así, por ejemplo, en el caso de una liquidación practicada por la tasa exigida por la prestación de servicios urbanísticos (tributo de devengo instantáneo), por más que concurriera causa de revocación no podría ejercitarse esta potestad cuando concurriera algún límite del artículo 219 de la LGT o del artículo 110 de la LPAC.

(ii) Si la revocación tuviera por objeto un acto cuyos efectos en el tiempo no se hubieran agotado, proyectándose hacia el futuro, la concurrencia de algún límite para la revocación no impedirá su ejercicio, sino que serviría para modular sus efectos en el tiempo. Se trataría, por tanto, de aplicar la tesis moderada defendida por la CJA en su doctrina para supuestos similares a los enjuiciados por este órgano consultivo respecto de la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho. Así, por ejemplo, en el caso de recibos emitidos por la tasa exigida por la prestación del servicio de recogida de basuras (tributo de devengo periódico), la concurrencia de causa de revocación en el censo habilitaría para su ejercicio, si bien los efectos se circunscribirían a ejercicios futuros cuando concurriera algún límite del artículo 219 de la LGT o del artículo 110 de la LPAC.

Pues bien, en nuestra opinión, la doctrina de la CJA limitando la retroactividad de los efectos de la revisión en actos cuyo cumplimiento no se haya agotado en el momento en

⁴⁶⁰ Cfr. J. PAGÈS i GALTÉS, 2020.a, págs. 171 a 175.

que se tramita su revisión ha de circunscribirse a supuestos de declaración de nulidad de pleno derecho (sin plazo para su ejercicio) cuando se trate de revisar actos favorables a las personas interesadas y dicha revisión genere obligaciones a su cargo, y ello en aplicación de los principios de buena fe y de confianza legítima.

Y es que, para la declaración de lesividad del artículo 218 de la LGT, la revocación del artículo 219 de la LGT y la rectificación de errores del artículo 220 de la LGT, el legislador ya ha ponderado el factor tiempo y ha hecho primar el principio de legalidad sobre el principio de seguridad jurídica posibilitando la revisión de los actos en el plazo que establece en cada caso.

Por lo demás, siendo la revocación una potestad que se ejerce en beneficio de las personas interesadas en que un acto tributario que les afecta sea revocado, no parece que acordada la revocación puedan modularse sus naturales efectos, esto es, habitualmente, la devolución de ingresos tributarios realizados en el plazo de prescripción, o la desaparición de la obligación de pagar una deuda o una sanción.

Por eso, en nuestra opinión, si el resultado de la revocación es contrario al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico, la Administración no podrá revocar el acto en cuestión. Es decir, concurriendo alguno de los límites establecidos por el legislador, resultará imposible revocar el acto. También si concurriera alguno de los límites del artículo 110 de la LPAC, de aplicación supletoria en virtud del artículo 7.2 de la LGT y la disposición adicional primera de la LPAC.

En los capítulos siguientes analizamos los diferentes límites materiales de la revocación.⁴⁶¹

3.3. La revocación no podrá constituir dispensa o exención no permitida por las normas tributarias

La revocación no podrá constituir dispensa o exención no permitida por las normas tributarias. De esta manera enuncia el primer límite de la revocación el artículo 219 de la LGT.

A falta de mayor concreción en la propia ley y en su desarrollo reglamentario cabe preguntarse qué sentido deba atribuirse a las expresiones dispensa o exención incluidas en ese artículo y si el legislador puede haberlas utilizado como sinónimos; e incluso, si este límite no constituye realmente más que una especificación de la limitación del supuesto consistente en que la revocación no pueda ser contraria al ordenamiento jurídico.

Si partimos del significado usual de esos términos y asumimos el significado más próximo a nuestro ámbito del verbo dispensar como “eximir de una obligación”⁴⁶² y del verbo exonerar como “descargar de una obligación”,⁴⁶³ parece posible defender que,

⁴⁶¹ En C. GARCÍA NOVOA, 2005.b, págs. 69 a 97, se realiza un extenso análisis de los límites a la aplicación de la revocación.

⁴⁶² El diccionario de la RAE incluye las siguientes acepciones del verbo *dispensar* “1. tr. Dar, conceder, otorgar, distribuir. 2. tr. Expende, despachar un medicamento. 3. tr. Eximir de una obligación, o de lo que se quiere considerar como tal. 4. tr. Absolver de falta leve ya cometida, o de lo que se quiere considerar como tal”.

⁴⁶³ El diccionario de la RAE incluye las siguientes acepciones del verbo *exonerar* “1. tr. Aliviar, descargar de peso u obligación. 2. tr. Separar, privar o destituir a alguien de un empleo”.

efectivamente, el legislador puede haber utilizado ambos términos como sinónimos y en un sentido general. Pero para ello habremos de descartar que sea su sentido técnico-jurídico el que haya prevalecido en la intención del legislador.

En este sentido, cabe significar que ni la LPAC ni la LGT han aportado un concepto de dispensa o exención. No obstante, en el ámbito tributario, el artículo 22 de la LGT dispone que *“Son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal”*. Por su parte, el artículo 8 de la LGT establece que *“Se regularán en todo caso por ley: [...] d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales”*. De esta forma, los supuestos de exención son concretados en la ley de cada tributo; para los tributos municipales, básicamente, en el TRLRHL.

Pues bien, consideramos que los supuestos de exención establecidos por la ley de cada tributo constituyen una categoría jurídica diferente que responde a una finalidad distinta de la exención que prohíbe el artículo 219.1 de la LGT, y, siguiendo en la línea de opinión de GARCÍA NOVOA,⁴⁶⁴ entendemos que *“no cabe admitir que lo que la LGT esté queriendo decir es que la revocación no es posible cuando su efecto sea eximir total o parcialmente de la obligación de pago del tributo. Y ello, simplemente, porque la supresión total o parcial de la carga tributaria es un efecto habitual de la revocación, en tanto que la misma se ejerce en beneficio del particular y tal beneficio se mide por la remoción de un gravamen”*.

Por otra parte, a diferencia de la exención, la LGT no contiene una referencia general a la dispensa que pudiera indicarnos cuál sea su sentido técnico-jurídico, aunque sí utiliza esta expresión en diferentes partes de su texto en su significado usual de eximir de una obligación.⁴⁶⁵

⁴⁶⁴ Cfr. C. GARCÍA NOVOA, 2005.b, págs. 69 y 70.

⁴⁶⁵ Así, aparece en el artículo 81.6 de la LGT al regular las medidas cautelares para asegurar el cobro de las deudas tributarias, cuya adopción prevé, entre otros supuestos, cuando en la tramitación de una solicitud de suspensión con dispensa total o parcial de garantías se observa que existen indicios racionales de que el cobro de las deudas cuya ejecutividad pretende suspenderse pueda verse frustrado o gravemente dificultado. Aparece en el artículo 82.2 de la LGT al regular las garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria, cuando establece los supuestos en que podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de garantías. También aparece en el artículo 233.4 de la LGT al regular la suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa, que el tribunal podrá acordar con dispensa total o parcial de garantías cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación. Y en el apartado 9 del mismo artículo cuando establece que si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la presentación de la solicitud de suspensión, entre otros supuestos, con dispensa total o parcial de garantías, no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente. Igualmente, aparece en el artículo 259.5.c) de la LGT al regular las especialidades en la liquidación de la deuda aduanera en supuestos de delito contra la Hacienda Pública, en el que se establece que el obligado tributario pueda solicitar la suspensión de la liquidación hasta la admisión de la denuncia o querrela, prestando garantía o solicitando dispensa total o parcial de la misma cuando justifique la imposibilidad de aportarla y que la ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación. Y, por último, aparece en el apartado segundo de la disposición adicional vigésima tercera de la LGT en relación con la obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, de la que se dispensa a determinados intermediarios por el deber de secreto profesional.

En opinión de la doctrina,⁴⁶⁶ el término dispensa empleado por el artículo 219.1 de la LGT hay que ponerlo en relación con el artículo 7.2 de la LGP que, entre los límites a que están sujetos los derechos de la Hacienda Pública estatal, incluye la prohibición de conceder exenciones, condonaciones, rebajas ni moratorias en el pago de los derechos a la Hacienda Pública estatal, sino en los casos y formas que determinen las leyes (sin perjuicio de la habilitación para no liquidar derechos económicos de baja cuantía). En el mismo sentido, el artículo 8 de la LGT establece que “*Se regularán en todo caso por ley: [...] k) La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas*”. Y todo ello en línea con el artículo 18 de la LGT cuando dispone que “*El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa*”.

Pues bien, situados en este punto, para GARCÍA NOVOA⁴⁶⁷ no se trata de que la revocación conlleve o no una reducción de la carga tributaria, sino que la misma se lleve a cabo al margen de las leyes tributarias. Por eso, como afirma el autor, “si, por ejemplo, por medio de la revocación, estamos condonando la deuda tributaria, se producirá una vulneración del art. 75 de la LGT/2003, según el cual «*las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en las mismas se determinen*». No se estará vulnerando la prohibición de conceder exenciones o dispensas, sino que la revocación será contraria al ordenamiento jurídico. Será, pues, este límite el que operará”.

En la misma línea, a nuestro modo de ver, lo que exige este límite es examinar si el resultado de la revocación supone el reconocimiento de desgravaciones fiscales⁴⁶⁸ *contra legem*, de tal manera que la limitación para revocar no operará cuando la supresión total o parcial de la carga tributaria derivada de la revocación encuentre amparo legal en la propia mecánica del gravamen, incluida la aplicación de desgravaciones fiscales. Eso sí, siempre teniendo en cuenta: (i) por un lado, y de conformidad con el principio constitucional de reserva de ley recogido en el artículo 8.d) de la LGT, que ha de tratarse de desgravaciones fiscales establecidas con arreglo a la ley; y, (ii) por otro lado, con pleno respeto del principio de interdicción de la analogía reconocido por el artículo 14 de la LGT cuando señala que “*No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.*”

Y siendo así, creemos posible afirmar que la prohibición de que la revocación constituya dispensa o exención no permitida por las normas tributarias es subsumible en la prohibición de que la revocación sea contraria al ordenamiento jurídico. Se trataría, por tanto, de una redundancia de la norma.

3.4. La revocación no podrá ser contraria al principio de igualdad

A nivel constitucional, el principio de igualdad aparece reconocido, con carácter general, por el artículo 14 de la CE (“*Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión*

⁴⁶⁶ Vid. entre otros C. GARCÍA NOVOA, 2005.b, pág. 71; D. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, 2006, pág. 251.

⁴⁶⁷ Cfr. C. GARCÍA NOVOA, 2005.b, pág. 72.

⁴⁶⁸ Como se explica J. PAGÈS i GALTÈS, 2015, p. 329, “las técnicas de desgravación relativas a los tributos son las figuras que tienen un efecto supresor, reductor o atenuador del gravamen”, y pueden clasificarse en tributarias y extratributarias según, respectivamente, se integren o no dentro de la estructura de la obligación tributaria.

o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”), y, específicamente para el ámbito tributario, por el artículo 31.1 de la CE (“*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”).

En su desarrollo, la LGT ha incorporado este principio tanto en la exposición de motivos (al hacer referencia a los títulos competenciales que permiten establecer su ámbito de aplicación) como en su articulado.

Efectivamente, el principio de igualdad aparece enunciado entre los que ordenan el sistema tributario.⁴⁶⁹ En este sentido, dispone el artículo 3.1 de la LGT que “*La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.//A estos efectos, se prohíbe el establecimiento de cualquier instrumento extraordinario de regularización fiscal que pueda suponer una minoración de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente*”.

Y también ha sido incorporado expresamente como límite para el ejercicio de la potestad de revocación en el artículo 219.1 de la LGT.

En relación con este aspecto, podemos afirmar que existe consenso doctrinal en que el instituto de la revocación considerado de forma abstracta no es contrario al principio de igualdad, ya que tiene un fundamento legal objetivo. Pero, al mismo tiempo, se reconoce que es posible que en su aplicación la Administración pudiera incurrir en trato discriminatorio, y es esto lo que prohíbe el artículo 219.1 de la LGT cuando dispone que la revocación no puede ser contraria al principio de igualdad.

Así, en su vertiente negativa, este límite se traduce en la imposibilidad de ejercer la revocación cuando tenga como resultado un trato discriminatorio. Mientras que, en su vertiente positiva, como afirma GARCÍA NOVOA,⁴⁷⁰ se traduce en una obligación que consiste en que practicada la revocación respecto a una situación jurídica particular, la Administración tenga la obligación de revocar todas las situaciones similares de las que tenga noticia. Para que eso sea factible, afirma dicho autor, es necesario que esta obligación positiva pueda ser excitada por los particulares, es decir, que se reconozca la iniciativa de estos para solicitar la extensión de la revocación a otras situaciones particulares que guarden identidad con las que hayan dado lugar al acto objeto de

⁴⁶⁹ Ordenación con arreglo al principio de igualdad para garantizar un sistema tributario justo que, en línea con M. PONCE ARIANES, 2004, pág. 938, entendemos afecta a la labor del legislador, pero también al resto de los poderes públicos, y muy especialmente a la Administración a la hora de aplicar las normas.

⁴⁷⁰ Cfr. C. GARCÍA NOVOA, 2005.b, pág. 73. El autor toma como referencia la figura de la extensión de los efectos de las sentencias prevista por el artículo 110 de la LJCA cuando establece que “*1. En materia tributaria, de personal al servicio de la Administración pública y de unidad de mercado, los efectos de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas podrán extenderse a otras, en ejecución de la sentencia, cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que los interesados se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo. b) Que el juez o tribunal sentenciador fuera también competente, por razón del territorio, para conocer de sus pretensiones de reconocimiento de dicha situación individualizada. c) Que soliciten la extensión de los efectos de la sentencia en el plazo de un año desde la última notificación de ésta a quienes fueron parte en el proceso. Si se hubiere interpuesto recurso en interés de ley o de revisión, este plazo se contará desde la última notificación de la resolución que ponga fin a éste. [...]*”.

revocación (de manera semejante a lo que ocurre con otras figuras previstas en nuestro ordenamiento y que se fundan en exigencias de igualdad, como la extensión de efectos de sentencias firmes prevista en el artículo 110 de la LJCA). Y para que los particulares puedan tener conocimiento de la revocación de actos que contemplan situaciones jurídicas semejantes a las suyas, es necesario garantizar unos mínimos mecanismos de publicidad.

En este sentido, en opinión de RODRÍGUEZ MÁRQUEZ,⁴⁷¹ la infracción de la igualdad solo podrá constatarse si esas situaciones idénticas son conocidas por la Administración, y lo serán, sin duda, si se trata de actos masivos o si los particulares formulan una solicitud alegando encontrarse en idéntica situación que otros que se han visto beneficiados por una revocación, para lo que también reclama alguna medida dirigida a dotar de publicidad a los acuerdos de revocación.

Compartimos la línea de opinión de los autores citados y la oportunidad de incluir en la política de transparencia de las Administraciones tributarias información relevante en la materia no solo a nivel estadístico o de procedimiento, sino también, y muy especialmente, sobre las diferentes situaciones que han determinado la revocación de actos tributarios dictados en tributos cuya gestión tienen atribuida. De esta forma, sin duda, se facilitará el ejercicio por las personas interesadas de su derecho a presentar un escrito ante la administración para promover el inicio del procedimiento de revocación en el sentido del artículo 10.1 del RGRVA. Todo, sin olvidar que la responsabilidad para iniciar el procedimiento de revocación recae sobre la administración autora del acto a revocar, y considerando que, conocida por esta la concurrencia de causa de revocación en un acto que haya dictado, mediando escrito de persona interesada o no, difícilmente podrá sustraerse a las obligaciones que le impone el principio de buena administración sin violentar el principio de igualdad y el de interdicción de la arbitrariedad.

3.5. La revocación no podrá ser contraria al interés público

La revocación de un acto tributario no puede ser contraria al interés público (artículo 219.1 de la LGT).

La LGT no concreta lo que haya de entenderse por interés público como límite de la revocación, igual que tampoco lo hace el artículo 218 de la propia norma cuando prevé que las administraciones públicas puedan declarar lesivos para el interés público sus actos y resoluciones favorables a los interesados. Lo que sí hace con este concepto jurídico indeterminado el legislador tributario es utilizarlo para legitimar que la Administración pueda declarar lesivo un acto tributario favorable a los interesados que entienda anulable por incurrir en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, a la vez que para limitar la potestad de la Administración para revocar sus actos tributarios en beneficio de las personas interesadas aunque concurra causa que la habilite para ello y siempre en el plazo de prescripción. Esto es, por decirlo de otra forma, es el interés público el que se contrapone al beneficio de los particulares, que verán declarados lesivos en su perjuicio actos tributarios que les afectan favorablemente (porque han infringido el ordenamiento jurídico), o verán excluida la posibilidad de que sean revocados determinados actos tributarios para mejorar su situación actual (a pesar de concurrir alguno de los supuestos previstos para ello).

⁴⁷¹ *Cfr.* J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2004, pág. 208.

En este sentido, cuál sea ese interés público, expresión que en este momento adoptamos en el sentido de interés general, tal y como afirma GARCÍA NOVOA⁴⁷² corresponde definirlo en cada momento y para cada sector al legislador, es decir, se conformará mediante la voluntad mayoritaria de los órganos representativos, formada en debate público y a través de los procedimientos jurídicos establecidos.

Por eso, entendemos que en el ámbito tributario el interés público como límite de la revocación no puede identificarse de forma absoluta con el interés recaudatorio de la Administración porque, precisamente, el legislador tributario ha regulado la devolución de ingresos indebidos como consecuencia de la revocación de actos tributarios firmes (artículo 221.3 de la LGT), aunque no exclusivamente. Es decir, el legislador tributario ya ha ponderado el interés recaudatorio con el también interés general representado por el respeto al ordenamiento jurídico en la actuación administrativa (artículo 103.1 de la CE) y la tributación con arreglo a los principios que regulan el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, entre ellos, destacado, el principio de capacidad económica (artículo 31.1 de la CE), y ha hecho prevalecer estos últimos cuando concurren las circunstancias y requisitos del artículo 219 de la LGT.

Por último, dejamos constancia de la opinión de GARCÍA NOVOA⁴⁷³ cuando afirma que nada impediría revocar la denegación de una solicitud de aplazamiento interpretando las dificultades transitorias de tesorería de la persona interesada en el sentido de hacer prevalecer el interés general consistente en facilitar el cumplimiento voluntario frente al interés recaudatorio inmediato; o permitir reinterpretar el término “perjuicios de imposible o difícil reparación” de manera que, frente a una denegación de suspensión que atribuya prioridad al interés público derivado de la inmediata ejecución del acto, se pase a otorgar preferencia a la no producción de perjuicios. Se trataría en estos casos de volver a ponderar los intereses enfrentados tenidos en cuenta por la Administración al dictar el acto a revocar, eso sí, siempre con suficiente motivación. Pues bien, en nuestra opinión, en las situaciones planteadas el interés general actuaría no como límite sino como fundamento de la revocación.⁴⁷⁴

3.6. La revocación no podrá ser contraria al ordenamiento jurídico

La revocación de los actos tributarios no puede ser contraria al ordenamiento jurídico (artículo 219.1 de la LGT).

En expresión de GARCÍA NOVOA,⁴⁷⁵ lo que se pretende decir en este precepto es no solo que la revocación será admisible cuando no exista una expresa prohibición de acudir a la misma, sino que la revocación solo podrá ser empleada cuando sea acorde con el ordenamiento jurídico. Es decir, la revocación no podrá ejercerse como un poder carente de fundamento, sino fundado en una regla o criterio jurídico. No podrá, por tanto, ser una actuación arbitraria. Y, a pesar de que se trata de un control que se refiere a los efectos de la actividad revocatoria, incide en los fundamentos de la revocación.

⁴⁷² Cfr. C. GARCÍA NOVOA, 2005.b, pág. 74, con cita de la STC 130/1991, de 6 de junio (BOE núm. 162, de 8 de julio de 1991).

⁴⁷³ Cfr. C. GARCÍA NOVOA, 2005.b, pág. 77.

⁴⁷⁴ Y encontrarían su cobertura jurídica en un instituto como el de la *revoca* del ordenamiento jurídico italiano, muy alejado de la configuración de la revocación tributaria en el artículo 219 de la LGT, pero no tanto del instituto de la revocación que regula el artículo 109.1 de la LPAC.

⁴⁷⁵ Cfr. C. GARCÍA NOVOA, 2005.b, pág. 78.

Para RODRÍGUEZ MÁRQUEZ,⁴⁷⁶ este límite impide que se lleve a cabo la revocación cuando el acto que se pretende anular constituya una aplicación reglada del ordenamiento jurídico, de manera que este quedaría infringido de llevarse a cabo la revisión. Por ello, constituye, por sí mismo, una severa limitación de las posibilidades de revocación por razones de oportunidad en materia tributaria, donde la mayor parte de las potestades son regladas. No sucede así con la revocación por motivos de legalidad que, a juicio del autor, es la única posible.

En esta línea argumental, en nuestra opinión, la redacción del artículo 219 de la LGT aleja del ámbito tributario la revocación por motivos de oportunidad. Por una parte, porque los motivos por los que un acto tributario puede ser revocado han sido establecidos por la propia ley y entre ellos no se habilita ningún supuesto que atienda a razones de oportunidad. Y, por otra parte, porque los límites a la potestad de revocación que se han establecido, con las deficiencias observadas, incluso con la posibilidad de ser redundantes, no dejan lugar a dudas de la voluntad del legislador de eliminar cualquier atisbo de subjetividad en la decisión de revocar un acto tributario.

Ahora bien, siendo mayoritaria en la doctrina la postura que defiende la inexistencia de discrecionalidad en la actuación de la Administración tributaria no es, sin embargo, unánime. Así, para GARCÍA NOVOA,⁴⁷⁷ el límite de que la revocación no puede ser contraria al ordenamiento jurídico solo equivale a una exigencia de revocación por motivos de estricta legalidad en los supuestos en que el acto pueda ser catalogado como opuesto a una ley que no da mayor margen de apreciación a la Administración, por ejemplo, cuando se haya liquidado un tributo en un supuesto que la ley, sin margen de duda, declara exento. Pero admite la posibilidad de revocar de forma motivada un acto que deniega el fraccionamiento o la compensación de una deuda tributaria con fundamento en un cambio de apreciación del interés público concurrente por parte de la Administración, cambio de apreciación que califica como discrecionalidad técnica y que, a su juicio, justifica la viabilidad de la revocación tributaria por motivos de oportunidad.⁴⁷⁸

Pues bien, a nuestro modo de ver, siguiendo con el criterio que hemos defendido en la parte quinta del presente trabajo, en la revocación tributaria sólo caben motivos de legalidad, los específicamente establecidos por el artículo 219.1 de la LGT, debiendo excluirse los motivos de oportunidad. De esta manera, en el supuesto planteado por el citado autor únicamente sería posible el ejercicio de esta potestad cuando la resolución que denegó el aplazamiento hubiera incurrido en infracción manifiesta de la ley o se hubiera producido indefensión a la persona interesada durante la tramitación del procedimiento. Porque difícilmente podría entenderse el cambio de apreciación por la Administración actuante sobre cuál sea el interés público concurrente como una circunstancia sobrevenida que ponga de manifiesto la improcedencia de la resolución dictada si las condiciones iniciales de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento no hubieran variado sustancialmente.⁴⁷⁹ Y es que la que denomina como discrecionalidad

⁴⁷⁶ Cfr. J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2004, págs. 208 y 209.

⁴⁷⁷ Cfr. C. GARCÍA NOVOA, 2005.b, págs. 81-83.

⁴⁷⁸ Precisamente, para la doctrina italiana predominante, la figura de la *revoca* en el ámbito tributario únicamente podría tener presencia en supuestos como los mencionados. *Vid.* en este sentido MARCHESELLI, 2008.

⁴⁷⁹ Y si las condiciones hubieran cambiado, la persona interesada podrá formalizar una nueva solicitud que no será inadmitida por reiterativa porque tal y como establece el artículo 47.2 del RGR “*La presentación de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento reiterativas de otras anteriores que hayan sido objeto de*

técnica de la Administración para otorgar o denegar el fraccionamiento o la compensación de una deuda tributaria responde más bien al ámbito de los conceptos jurídicos indeterminados, que requieren para su aplicación de ser interpretados y cuya integración definitiva corresponde a los tribunales.⁴⁸⁰

3.7. La revocación no podrá ser contraria a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes

La revocación de los actos tributarios constituye una potestad de la Administración que únicamente podrá ejercer en beneficio de todas las personas y entidades afectadas. Pero, como hemos visto, para poder revocar los actos tributarios ha de concurrir en los mismos alguna de las causas de revocación establecidas por el artículo 219 de la LGT y no vulnerar los límites específicos que establece el propio artículo, es decir, la revocación solo podrá realizarse dentro del plazo de prescripción y siempre que no sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico. Ahora bien, cumplidas todos los requisitos anteriores, ¿el ejercicio de la revocación podría verse limitado por el artículo 110 de la LPAC?

Según hemos explicado en el anterior subapartado 3.1, en un plano meramente teórico, la respuesta a esta pregunta ha de ser afirmativa. Efectivamente, la aplicación supletoria de la LPAC en esta materia no ofrece lugar a dudas. Otra cosa es que los límites del artículo 110 de la LPAC hayan sido incorporados al artículo 109.1 de la LPAC y, por tanto, al artículo 219 de la LGT.

Pues bien, de acuerdo con el artículo 110 de la LPAC, la facultad de la administración para declarar de oficio la nulidad de sus actos firmes nulos de pleno derecho, para declarar lesivos para el interés público sus actos anulables favorables a las personas interesadas, para revocar sus actos gravamen o desfavorables, o para rectificar errores materiales, de

denegación previa implicará su inadmisión cuando no contengan modificación sustancial respecto de la solicitud previamente denegada y, en particular, cuando dicha reiteración tenga por finalidad dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria”.

⁴⁸⁰ Vid. en este sentido D. MARÍN-BARNUEVO FABO, 2020, págs. 15 a 38, cuando afirma que “las actuaciones administrativas que anteriormente se consideraban discrecionales son, en realidad, supuestos de aplicación de conceptos jurídicos indeterminados. Así sucede, paradigmáticamente, con la resolución administrativa de las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento, que si bien hace unos años podía considerarse discrecional, actualmente se considera que constituye un supuesto de ejercicio de potestades regladas en aplicación de conceptos jurídicos indeterminados. O también, con la elección del método elegido para realizar la comprobación de valores regulada en el artículo 57 de la LGT, que también fue considerado un supuesto de actividad discrecional y, sin embargo, en la actualidad se considera un supuesto de ejercicio de potestades regladas en el que la administración está obligada a elegir en cada caso concreto el método que mejor puede servir para determinar el valor real de los bienes y derechos comprobados”.

Por otra parte, la existencia misma de la discrecionalidad técnica como especie de la discrecionalidad administrativa inmune al control judicial en sus aspectos sustantivos es objeto de controversia en la doctrina. Por todos, a favor de su reconocimiento M. SÁNCHEZ MORÓN, 2015, págs. 209 a 222; en contra, T.R. FERNÁNDEZ, 2015, págs. 211 a 227, ambos en comentarios a sentencias del Tribunal Supremo que exigen la motivación de los juicios técnicos emitidos y reconocen la posibilidad del juez de sustituirlo cuando se evidencie su error. En relación con este aspecto, *cf.* L.C. FERNÁNDEZ-ESPINAR, 2012, página 221, donde se pone de manifiesto que el propio Tribunal Supremo ha evolucionado en su doctrina relativa al alcance y extensión del control judicial de la discrecionalidad administrativa, llegando ya en ocasiones al pleno control judicial y no solo a la mera anulación del acto administrativo y a la retroacción del expediente, sino al pleno reconocimiento de la situación jurídica individual solicitada en la demanda y a la condena a la Administración que se ve obligada al reconocimiento de dicha pretensión jurídica del ciudadano.

hecho o aritméticos existentes en sus actos, no podrá ser ejercida 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.

Es decir, el legislador hace primar el principio de seguridad jurídica frente al principio de legalidad, pero no de manera general, sino atendiendo a las circunstancias concretas de cada caso.

Así lo entiende ALENZA GARCÍA,⁴⁸¹ para quien las causas (prescripción de acciones, tiempo transcurrido o cualquier otra circunstancia) y los efectos (ejercicio de la revisión contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes) que, según el artículo 110 de la LPAC, “limitan o moderan las consecuencias rigurosas del principio de legalidad constituyen conceptos jurídicos indeterminados o estándares abstractos (buena fe, equidad) que requieren de las adecuadas ponderación y apreciación de las circunstancias concretas de cada caso”. Lo que, como afirma el autor, unido a la naturaleza prohibitiva y excepcional de los límites, hace que la aplicación de ese artículo presente tres características que resumimos así: i) Dificultad para establecer criterios generales y para utilizar precedentes, siendo consustancial a la aplicación del precepto el casuismo. ii) La invocación del artículo 110 exige una identificación concreta y precisa de los límites vulnerados y de los motivos que justifican dicha apreciación. iii) Las circunstancias limitativas de la revisión deben ser interpretadas restrictivamente.

En estas condiciones, ¿habremos de utilizar también este filtro de la revisión cuando se trata de revocar actos tributarios?

A nuestro modo de ver los límites del artículo 110 de la LPAC no aportan un contenido diferente al analizado para el artículo 219.1 de la LGT. Así lo entendemos particularmente con la referencia al derecho de los particulares. Y es que, siendo la revocación una vía de revisión que únicamente puede utilizarse para mejorar la situación de todos los afectados por el acto tributario a revisar, si se vieran perjudicados los derechos de cualquier de ellos no procedería la revocación del acto sino su declaración como lesivo para el interés público. Igualmente, lo entendemos así respecto de la prohibición de que el ejercicio de las facultades de revisión resulte contraria a las leyes, límite que consideramos coincidente con la prohibición de que la revocación sea contraria al ordenamiento jurídico.

Por otra parte, el principio de equidad como límite para revisar nos lleva a ponderar el transcurso del tiempo y cómo este factor puede afectar a situaciones particulares más o menos consolidadas.⁴⁸² Sin embargo, no puede ser el tiempo transcurrido, por ejemplo, desde que se notificó la resolución que impuso una sanción tributaria, el parámetro en términos de equidad para limitar el ejercicio de la potestad de revocación porque, precisamente, el factor tiempo es un límite específico de esta modalidad de revisión. Es más, son las situaciones jurídicas particulares las que se pretende mejorar con la revocación. Es decir, en la revocación la equidad más bien actúa como fundamento (la justicia del caso concreto), no como límite.

⁴⁸¹ Cfr. J.F. ALENZA GARCÍA, 2017, págs. 266-267, con cita de la STS de 1 de marzo de 2017 (RJ 2017, 833).

⁴⁸² En este sentido, en J.F. ALENZA GARCÍA, 2017, pág. 281 a 283, en supuestos de declaración de nulidad de pleno derecho.

Por último, el principio de buena fe como límite de la potestad de revisar resulta de difícil aplicación a la revocación porque, como afirma GARCÍA NOVOA,⁴⁸³ la inseguridad que hay que conjurar es la inseguridad agravante, y no casa con una potestad que se ha de ejercer, por definición, en beneficio del particular.

CAPÍTULO 4. COROLARIO

Del contenido analizado en esta parte del trabajo destacamos:

Aun concurriendo alguno de los supuestos previstos por el artículo 219 de la LGT, la potestad de la Administración para revocar sus actos tributarios en beneficio de las personas interesadas está sometida a límites temporales y materiales que condicionan su ejercicio y pueden ser controlados en vía jurisdiccional. Lo que no podrá hacerse una vez acordada la revocación del acto tributario es modular sus efectos, habitualmente, la devolución de ingresos tributarios indebidamente realizados o la desaparición de la obligación de pagar una deuda o una sanción.

i) Los municipios de régimen común únicamente podrán acordar la revocación de sus actos tributarios mientras no haya prescrito, en general, su derecho a exigir el pago del importe de una deuda o sanción, o, en su caso, el derecho de los particulares a solicitar la devolución de los ingresos indebidamente realizados por causa del acto a revocar.

ii) La revocación de un acto tributario no podrá constituir dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, es decir, su efecto no puede suponer dejar de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con arreglo a la capacidad económica individual de acuerdo con la ley.

iii) La potestad de la Administración para revocar actos tributarios abstractamente considerada no es contraria al principio de igualdad, ya que tiene un fundamento legal objetivo, pero en su aplicación la Administración puede incurrir en trato discriminatorio, y es esto lo que prohíbe el artículo 219.1 de la LGT cuando dispone que la revocación no puede ser contraria al principio de igualdad. Por eso, practicada la revocación respecto a una situación jurídica particular con arreglo a la ley, la Administración tiene obligación de revocar todas las situaciones similares de las que tenga noticia. Así lo exige el principio de igualdad, pero también el principio de interdicción de la arbitrariedad y el principio de legalidad.

iv) El interés recaudatorio de la actuación administrativa no puede identificarse como el interés público que limita el ejercicio de la potestad de revocación al que se refiere el artículo 219 de la LGT. Y es así porque legislador tributario ya ha ponderado el interés recaudatorio con el también interés general representado por el respeto al ordenamiento jurídico en la actuación administrativa (artículo 103.1 de la CE) y la tributación con arreglo a los principios que regulan el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, entre ellos, destacado, el principio de capacidad económica (artículo 31.1 de la CE), y ha hecho prevalecer estos últimos cuando concurren las circunstancias y requisitos del artículo 219 de la LGT.

⁴⁸³ C. GARCÍA NOVOA, 2005.b, pág. 84.

NOVENA PARTE. CONTROL DE LA REVOCACIÓN

CAPÍTULO 1. PLANTEAMIENTO

Siendo la revocación tributaria un instituto incorporado a nuestro Derecho para revisar actos en beneficio de las personas interesadas, el Consejo de Estado en su dictamen sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria⁴⁸⁴ dejó patente su desconfianza hacia esta figura en la medida que “pudiera dar lugar a supuestos de fraude o que en la práctica funcionara como un mecanismo de transacción”.

También la tramitación parlamentaria del artículo 219 de la LGT puso de manifiesto la preocupación de los legisladores por evitar un uso de la revocación contrario al deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de conformidad con los principios del artículo 31.1 de la CE. De ahí la incorporación al texto definitivo de la norma aprobada de motivos tasados de legalidad para el ejercicio de esta potestad en el ámbito tributario frente a la amplitud de la regulación administrativa general (artículo

⁴⁸⁴ *Vid.* el Dictamen del Consejo de Estado núm. 1403/2003, de 22/5/2003, sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria. En las conclusiones del título V del anteproyecto (revisión en vía administrativa, E.2) Revisión de oficio y revocación, 2) Revisión de oficio por anulabilidad y revocación), puede leerse: “A la vista de las observaciones efectuadas, el Consejo de Estado considera que únicamente cabe introducir el mecanismo de la revocación en el ámbito tributario si en su regulación se introducen las garantías indispensables para asegurar una adecuada protección del interés público. // No puede olvidarse, como ya se ha dicho, que los actos tributarios son, en su gran mayoría, actos de gravamen para los particulares, lo que hace imprescindible 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 en unos términos tan amplios y flexibles como hace el artículo 219 del anteproyecto. Por ejemplo, la revocación podría llegar a constituir una especie de recurso contra las liquidaciones y no es impensable que pudiera dar lugar a supuestos de fraude o que en la práctica funcionara como un mecanismo de transacción. //Por ello, debe completarse la regulación proyectada en el sentido indicado anteriormente.”

109.1 de la LPAC), así como la prohibición expresa de que la revocación pueda constituir dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, o ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico. De esta manera, el legislador de 2003 impidió la revocación tributaria por motivos de oportunidad y configuró este instituto jurídico como un ámbito más de la actividad administrativa sometido a control administrativo y jurisdiccional.⁴⁸⁵

Por otra parte, si consideramos que la revocación tributaria responde a una idea de justicia que, ante situaciones determinadas por la norma y durante un plazo también determinado, hace primar el principio de legalidad sobre el principio de seguridad jurídica, no parece que la pretensión de que no deba convertirse la revocación en una vía adicional de recurso en manos de los particulares (razón por la que el procedimiento se inicia exclusivamente de oficio) pueda justificar la ausencia de control de legalidad de la decisión de la Administración de no iniciar el procedimiento, de no resolverlo una vez iniciado provocando su caducidad o, resolviéndolo, de acordar el mantenimiento parcial o total del acto a revocar.

⁴⁸⁵ Siempre resulta interesante recordar el Informe de julio de 2001 de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT. Decía este informe (páginas 224 y 225) que “Uno de los aspectos más novedosos es la introducción en la nueva Ley de un precepto que regule la revocación de actos administrativos tributarios de gravamen en aquellos casos en que la propia Administración tributaria considere que estos actos no se ajustan a Derecho. La regulación debe inspirarse en el actual art. 105 de la LRJ-PAC, pero sin trasladar este precepto de manera automática. // El fundamento de la regulación sería doble. Primero, el acercamiento a lo dispuesto con carácter general en la LRJ-PAC, que permite, además, su adaptación a los procedimientos tributarios. Segundo, evitar conflictos innecesarios o poner fin a los que ya se hayan iniciado en aquellos casos en que la Administración reconozca que se ha equivocado al dictar el acto en cuestión. // En todo caso, la revocación no debe convertirse en una vía alternativa a la de los recursos y reclamaciones, previstos para solucionar controversias o conflictos jurídicos existentes entre los particulares y la Administración, controversia que desaparece cuando la Administración entiende que el contribuyente tiene razón y que el acto es erróneo. // Si la Administración llega a la conclusión, por sus propios medios, o convencida por el contribuyente o por otro órgano o entidad, que un acto administrativo tributario de gravamen es contrario a Derecho, puede revocarlo, con los límites que se quieran establecer. Por el contrario, cuando la Administración considere que un acto suyo desfavorable es correcto, la carga de impugnarlo corresponde al administrado que no esté de acuerdo con esta conclusión a través de los recursos y reclamaciones que las normas prevén, puesto que la Administración se beneficia del principio de presunción de legalidad de sus actos (arts. 57 de la LRJ-PAC y 8 de la LGT. // Pueden revocarse los actos firmes, ya que es precisamente en este caso, es decir, el acto firme no recurrido que la Administración considera erróneo, en el que la revocación tiene mayor sentido. También pueden revocarse actos ya sometidos a revisión si la Administración llega a la conclusión que no se ajustan a Derecho antes de que lo haga el órgano de revisión. Quedaría excluido de la revisión el acto administrativo tributario confirmado por sentencia judicial firme (art. 158 de la LGT). // La nueva normativa debe establecer límites a la revocación, y concretar el procedimiento a seguir. // Así, es necesario que en la Ley se establezcan límites para evitar que la revocación de actos tributarios de gravamen conduzca a actuaciones injustas o arbitrarias. En este sentido, procede que se estudie la adaptación de los límites de la LRJ-PAC al ámbito tributario, ya que resultan demasiado generales los previstos en sus arts. 105 y 106 [...]”

También resulta interesante la valoración que la Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria reflejó en su Informe de 23 de enero de 2003 en relación con el instituto de la revocación, del que dijo (páginas 87-88) que: “Tal vez la mayor innovación de este Capítulo, dedicado a los procedimientos especiales de revisión, es la relativa a la regulación de la revocación, que resulta posible, dentro del plazo de prescripción, siempre que sea favorable al interesado y no constituya dispensa o exención no permitida por la norma o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico. Como puede observarse, la vigencia de tales límites parece excluir, en la práctica, la revocación por motivos de oportunidad, quedando reducida a la originada por motivos de legalidad. // La novedad más importante en esta materia es su incorporación al borrador de Anteproyecto LGT. Se generaliza el procedimiento de revocación, entendiéndolo también como una de las formas de resolución extrajudicial de los conflictos tributarios y tendente a reducir la litigiosidad en nuestra materia [...]”

En este marco el control de la legalidad del ejercicio de la potestad revocatoria adquiere una relevancia fundamental. En los capítulos siguientes analizamos el control administrativo y el control jurisdiccional de esta potestad.

CAPÍTULO 2. CONTROL ADMINISTRATIVO DE LA POTESTAD REVOCATORIA

En la tramitación del procedimiento de revocación es preceptivo (si bien no se exige que sea favorable ni tampoco es vinculante) informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico. Ahora bien, no es necesario decir que este informe no tiene la condición de control administrativo, sino la de un trámite interno destinado a ilustrar al órgano resolutorio. De ahí que lo hayamos estudiado en el subapartado 2.4 de la parte séptima de este trabajo, dedicada al procedimiento para la revocación.

Dentro del instituto del control administrativo sí se incluyen, sin embargo, el control interno efectuado por la intervención municipal y el control externo atribuido al Tribunal de Cuentas u órgano autonómico equivalente.⁴⁸⁶

⁴⁸⁶El control interno de los actos de las entidades locales aparece regulado en los artículos 213 a 222 del TRLRHL. “*Se ejercerán en las Entidades Locales con la extensión y efectos que se determina en los artículos siguientes las funciones de control interno respecto de su gestión económica, de los organismos autónomos y de las sociedades mercantiles de ellas dependientes, en sus modalidades de función interventora, función de control financiero, incluida la auditoría de cuentas de las entidades que se determinen reglamentariamente, y función de control de la eficacia. // A propuesta del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, el Gobierno establecerá las normas sobre los procedimientos de control, metodología de aplicación, criterios de actuación, derechos y deberes del personal controlador y destinatarios de los informes de control, que se deberán seguir en el desarrollo de las funciones de control indicadas en el apartado anterior. // Los órganos interventores de las Entidades Locales remitirán con carácter anual a la Intervención General de la Administración del Estado un informe resumen de los resultados de los citados controles desarrollados en cada ejercicio, en el plazo y con el contenido que se regulen en las normas indicadas en el párrafo anterior*”. Las disposiciones reglamentarias se contienen en el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local. Esta norma trae su causa de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, que modifica los artículos 213 y 218 del TRLRHL y encomienda al Gobierno regular sobre los procedimientos de control y metodología de aplicación, con el fin de, entre otros objetivos, lograr un control económico-presupuestario más riguroso y reforzar el papel de la función interventora en las Entidades Locales.

Respecto del control externo, dispone el artículo 115 de la LBRL que “*La fiscalización externa de las cuentas y de la gestión económica de las entidades locales corresponde al Tribunal de Cuentas, con el alcance y condiciones que establece la Ley Orgánica que lo regula, y sin perjuicio de los supuestos de delegación previstos en la misma*”. Por su parte, el artículo 223 del TRLRHL establece que “*1. La fiscalización externa de las cuentas y de la gestión económica de las entidades locales y de todos los organismos y sociedades de ellas dependientes es función propia del Tribunal de Cuentas, con el alcance y condiciones que establece su ley orgánica reguladora y su ley de funcionamiento. // 2. A tal efecto, las entidades locales rendirán al citado Tribunal, antes del día 15 de octubre de cada año, la cuenta general a que se refiere el artículo 209 de esta ley correspondiente al ejercicio económico anterior. // 3. Una vez fiscalizadas las cuentas por el Tribunal, se someterá a la consideración de la entidad local la propuesta de corrección de las anomalías observadas y el ejercicio de las acciones procedentes, sin perjuicio, todo ello, de las actuaciones que puedan corresponder al Tribunal en los casos de exigencia de responsabilidad contable. // 4. Lo establecido en el presente artículo se entiende sin menoscabo de las facultades que, en materia de fiscalización externa de las entidades locales, tengan atribuidas por sus Estatutos las comunidades autónomas*”. Para J. GONZÁLEZ PUEYO (2005), pág. 1822, el Tribunal de Cuentas es un órgano de relevancia constitucional que desempeña tareas auxiliares de las Cortes Generales en el ejercicio de sus funciones financieras. Pues bien, el artículo 136.1 de la CE califica al Tribunal de Cuentas como “*supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica de Estado, así como del sector público*”, que “*Dependerá directamente de las Cortes Generales y ejercerá sus funciones por delegación*”.

Por eso, el acto que acuerde la revocación de una liquidación o de una sanción tributaria (y, en su caso, la devolución del ingreso indebido realizado o la baja en contabilidad del derecho de cobro correspondiente) está sometido a control y fiscalización en la forma prevista por los artículos 213 a 223 del TRLRHL, como también lo están la decisión de no iniciar el procedimiento de revocación a pesar del escrito fundado presentado por persona interesada o la inactividad de los órganos que tienen atribuida la tramitación y resolución del procedimiento cuando este finalice por causa de su caducidad.

En el caso de la revocación, semejantes controles interno y externo no comportan singularidad alguna a destacar. Mayor interés presenta, sin embargo, el análisis del eventual control del procedimiento de revocación a través de la participación de un órgano consultivo o a través de otras vías administrativas revisoras, ya sea un recurso, ordinario o extraordinario, o un procedimiento especial de revisión.

2.1. Control por órgano consultivo

En el subapartado 4.2.4.c) de la parte tercera del presente trabajo hemos visto que el artículo 217.4 de la LGT exige para la declaración de nulidad de pleno derecho el dictamen previo y favorable del Consejo de Estado o del órgano autonómico que asume las funciones consultivas.

En el caso del procedimiento de revocación no encontramos una norma similar, lo que lleva a concluir que en este procedimiento no se exige el dictamen del órgano consultivo estatal o autonómico. En este sentido, como dice A. GALÁN GALÁN,⁴⁸⁷ “[...] los órganos consultivos no tienen competencia para dictaminar en los procedimientos de revocación. De hecho, esta es una de las principales diferencias con el procedimiento de revisión de oficio [por actos nulos de pleno derecho] y que se traduce, claro está, en un distinto reconocimiento legal de garantías en ambos institutos”.

No obstante, el criterio expuesto puede ser excepcionado por el legislador, exigiéndose en la revocación el dictamen preceptivo del órgano consultivo. Así ocurre en el artículo 17.9 de la Ley 4/2005, de 8 de abril, del Consejo Consultivo de Andalucía, cuando establece que dicho órgano será consultado preceptivamente en el supuesto de revocación de actos de naturaleza tributaria cuando la deuda supere los 30.000 euros, si bien su

de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado”. En desarrollo del texto constitucional, la normativa reguladora de este órgano se contiene básicamente en la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTC), y en la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTC). Tal y como establece el artículo segundo de la LOTC, “*Son funciones propias del Tribunal de Cuentas: a) La fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público. b) El enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos*”. En este sentido, el artículo cuarto de la LOTC dispone que “*Uno. Integran el sector público: a) La Administración del Estado. b) Las Comunidades Autónomas. c) Las Corporaciones Locales. d) Las entidades gestoras de la Seguridad Social. e) Los Organismos autónomos. f) Las Sociedades estatales y demás Empresas públicas*”. Las funciones del Tribunal de Cuentas son desarrolladas por la LFTC.

En cuanto a los órganos autonómicos equivalentes al Tribunal de Cuentas, en Cataluña es la Sindicatura de Cuentas el órgano encargado de esta función. Así lo establece el artículo 80.1 del Estatuto de Autonomía: “*La Sindicatura de Cuentas es el órgano fiscalizador externo de las cuentas, de la gestión económica y del control de eficiencia de la Generalitat, de los entes locales y del resto del sector público de Cataluña*”. Las relaciones del Tribunal de Cuentas con los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas aparecen reguladas en el artículo 29 de la LFTC.

⁴⁸⁷ Cfr. A. GALÁN GALÁN, 2018-2019, p. 127.

dictamen no será vinculante (artículo 4 de la misma norma en relación con el artículo 219 de la LGT). De esta forma, por ejemplo, el Dictamen del Consejo Consultivo de Andalucía núm. 0548/2021, de 15 de julio, se pronuncia sobre la revocación de la liquidación de tasas por licencias urbanísticas por causa de infracción manifiesta de la legalidad.⁴⁸⁸

En esta línea, a nuestro modo de ver, sería razonable la generalización de la exigencia de dictamen preceptivo del órgano consultivo autonómico correspondiente para la revocación de actos tributarios locales a partir de una cuantía determinada en la forma que lo hace la normativa andaluza. Y es que, entendemos, la indeterminación legal de la mayoría de los elementos que configuran el instituto de la revocación tributaria hace muy aconsejable tanto la emanación de doctrina jurisprudencial como el asesoramiento externo por un órgano administrativo especializado que establezca criterios de aplicación general y guíe la actuación municipal en esta materia.

2.2. Recurso ordinario

Las resoluciones que los municipios de régimen común dicten en los procedimientos de rectificación de errores y de devolución de ingresos indebidos, de acuerdo con los artículos 220.3 y 221.6 de la LGT, son susceptibles de ser impugnadas en vía administrativa mediante el recurso de reposición local, regulado en el artículo 14.2 del TRLRHL y que hemos examinado en el capítulo 2 de la parte tercera del presente trabajo.⁴⁸⁹

Esta posibilidad de recurso en vía administrativa no ha sido prevista, sin embargo, para las resoluciones del procedimiento de revocación ni tampoco para las resoluciones (expresas o presuntas) o el acuerdo de inadmisión a trámite de las solicitudes de los interesados en el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho, que “*pondrán fin a la vía administrativa*” (artículos 219.5 y 217.7 de la LGT, respectivamente), dejando expedita, así, la vía contencioso-administrativa.⁴⁹⁰

De esta manera, la legalidad de las resoluciones que dicte la Administración en el procedimiento de revocación no podrá ser cuestionada en vía administrativa ordinaria por las personas interesadas en ese procedimiento.⁴⁹¹ Y, como hemos visto en otras partes de

⁴⁸⁸ En este dictamen el Consejo Consultivo de Andalucía señala que “La previsión que incorpora la Ley del Consejo Consultivo de Andalucía supone una novedad en la normativa de la función consultiva que discurre en paralelo con la contemplación expresa de la revocación de actos tributarios por parte de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en un contexto caracterizado por la paralela desaparición de la revisión de oficio por causa de anulabilidad cualificada anteriormente prevista en el artículo 154 de la Ley General Tributaria de 1963”.

⁴⁸⁹ De manera idéntica, los artículos 220.3 y 221.6 de la LGT han previsto que “*Las resoluciones que se dicten en este procedimiento serán susceptibles de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa.*”

⁴⁹⁰ De acuerdo con el artículo 106.1 de la CE, en virtud del cual “*Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican*”. En su desarrollo, el artículo 1.1 de la LJCA establece que “*Los Juzgados y Tribunales del orden contencioso-administrativo conocerán de las pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones públicas sujeta al Derecho Administrativo, con las disposiciones generales de rango inferior a la Ley y con los Decretos legislativos cuando excedan los límites de la delegación*”.

⁴⁹¹ En Y. MARTÍNEZ MUÑOZ, 2006, págs. 130 a 132, se plantea la posibilidad de interponer el recurso potestativo de reposición de los artículos 116 y 117 de la LRJPAC (hoy artículos 123 y 124 de la LPAC)

este trabajo, del escrito que estas pudieran presentar promoviendo el inicio del procedimiento de revocación, la Administración únicamente deberá acusar recibo, no teniendo, por tanto, el carácter de acto administrativo que pudiera llegar a impugnarse, en su caso.

2.3. Procedimientos especiales y recurso extraordinario de revisión

En los capítulos 4 y 5 de la parte tercera del presente trabajo hemos analizado las diferencias que presenta el procedimiento especial de revocación respecto de los demás procedimientos especiales de revisión y respecto del recurso extraordinario de revisión. Pues bien, a nuestro modo de ver, precisamente porque se trata de procedimientos distintos y porque no encontramos disposición contraria en sus normas reguladoras, entendemos que, si concurren los requisitos exigidos legalmente, las resoluciones que se dicten en el procedimiento de revocación que regula el artículo 219 de la LGT pueden ser objeto de otro procedimiento especial de revisión o del recurso extraordinario de revisión.

De este modo, en el supuesto de que la resolución se hubiese dictado sin seguir el procedimiento legalmente establecido o padeciendo algún otro vicio de nulidad absoluta, cabría su revisión, de oficio o a instancia de parte, siguiendo el procedimiento regulado en el artículo 217 de la LGT (*“1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa...”*).

También es posible que la resolución del procedimiento de revocación incurra en error material, de hecho o aritmético, en cuyo caso cabría su revisión, de oficio o a instancia de parte, siguiendo el procedimiento regulado en el artículo 220 de la LGT (*“1. El órgano u organismo que hubiera dictado el acto o la resolución de la reclamación rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción. // En particular, se rectificarán por este procedimiento los actos y las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas en los que se hubiera incurrido en error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente. // La resolución corregirá el error en la cuantía o en cualquier otro elemento del acto o resolución que se rectifica”*).

Igualmente, es posible que la resolución del procedimiento de revocación incurra en un vicio de nulidad relativa que, siendo distinto del mero error material, de hecho o aritmético, sea lesivo para la Administración, abriéndose aquí la vía de la revisión de oficio a través del procedimiento regulado en el artículo 218 de la LGT (*“1. Fuera de los*

contra la resolución del procedimiento de revocación que pone fin a la vía administrativa. En este sentido, en opinión de la autora, no fue tal la intención del legislador cuando sustituyó la mención a la imposibilidad de recurso en vía administrativa por la expresión que recoge en la actualidad el párrafo 5º del artículo 219 de la LGT, sino responder a las observaciones del Consejo de Estado permitiendo, en vía administrativa, el recurso extraordinario de revisión. Aun así, citando a F. ALONSO MURILLO, 2005, pág. 1003, afirma que la admisión de este recurso con carácter previo a la impugnación en vía judicial no debe plantear especiales problemas, decidiendo el interesado si lo presenta o si impugna el acto directamente ante los órganos jurisdiccionales, e incluye la mención al artículo 20 de los estatutos del Organismo Autónomo “Agencia Tributaria Madrid” con la finalidad de poner de manifiesto que dicha entidad ha optado por declarar expresamente la posibilidad de presentar aquel recurso administrativo contra una resolución del procedimiento de revocación de forma previa a su impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

casos previstos en el artículo 217 y 220 de esta ley, la Administración tributaria no podrá anular en perjuicio de los interesados sus propios actos y resoluciones. // La Administración tributaria podrá declarar lesivos para el interés público sus actos y resoluciones favorables a los interesados que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, a fin de proceder a su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa”).

Y, en fin, igualmente consideramos factible que, una vez dictada la resolución del procedimiento de revocación, se constate la concurrencia de alguno de los supuestos que legitiman el recurso extraordinario de revisión y, por tanto, que proceda su revisión a instancia de parte de conformidad con el artículo 244 de la LGT (“1. El recurso extraordinario de revisión podrá interponerse por los interesados contra los actos firmes de la Administración tributaria ...”).

Por último, cabe plantearse si la resolución de un procedimiento de revocación puede ser a su vez revocada. En principio creemos que la respuesta es negativa porque, como indica el artículo 219 de la LGT, la revocación tiene por objeto los actos de aplicación de los tributos y los de imposición de sanciones, no las resoluciones de los procedimientos especiales de revisión, como es el caso de la revocación. Ahora bien, siempre según nuestro parecer, cuando un acto haya sido objeto de revocación parcial, cabría la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento de revocación que tuviera por objeto declarar su revocación total.

CAPÍTULO 3. CONTROL JURISDICCIONAL DE LA POTESTAD REVOCATORIA

Si forma parte de la naturaleza de la revocación el respeto al mandato constitucional de interdicción de la arbitrariedad, parece que la consecuencia necesaria ha de ser la posibilidad de control jurisdiccional del ejercicio de esta potestad. En este sentido se pronunció el Tribunal Supremo en sentencia de 19 de febrero de 2014 (dictada en el recurso de casación 4520/2011) en la que justificó la recurribilidad de la resolución dictada en un procedimiento de revocación (en el caso enjuiciado, iniciado de oficio a raíz de una solicitud de rectificación de errores formulada por el interesado) “no sólo por la existencia de los límites que la Ley establece a la facultad de revocación, (apartados 1 y 2 del art. 219), sino además porque en la propia ley se establecen como supuestos de la revocación motivos de legalidad, tales como que el acto dictado infrinja de manera manifiesta la ley o que se haya producido en el procedimiento indefensión a los interesados, junto al supuesto relativo a la concurrencia de circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular y que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado”.⁴⁹²

⁴⁹² En la sentencia se puede leer: “Conviene significar, ante todo, que el hecho de que la ley otorgue a la Administración Pública el ejercicio de una potestad de carácter discrecional, no puede entenderse como obstáculo, ni mucho menos impedir, la revisión jurisdiccional de la legalidad de la Administración Pública en el ejercicio de la misma, pues la Constitución encarga a los Tribunales que «control[en] la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican» (art. 106.1 CE). // Por otro lado, no se puede olvidar que el ejercicio de potestades discrecionales no está exenta de elementos reglados. Entre ellos el de la motivación (art. 54 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, 215.1 de la LGT), cuya existencia y corrección jurídica es revisable ante la jurisdicción contencioso-administrativa. También el ejercicio de la potestad discrecional debe ser modulado para su sujeción a la legalidad y a los principios y finalidades que deben regir la actuación de la

Pues bien, en el presente capítulo analizamos la posibilidad de control jurisdiccional del ejercicio de la potestad revocatoria en sus dos momentos determinantes: el inicio y la terminación del procedimiento.

3.1. Control judicial del inicio del procedimiento

Habitualmente la impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa por las personas legitimadas para ello tendrá como objeto la resolución expresa del procedimiento de revocación que acuerde el mantenimiento total o parcial del acto a revocar. Pero ¿cabe impugnar el acuerdo de no iniciar el procedimiento de revocación cuando la persona interesada haya presentado el escrito a que se refiere el artículo 10.1 del RGRVA poniendo de manifiesto ante la Administración la existencia de un acto que le afecta en el que concurre causa de revocación? ¿Y si la Administración simplemente guarda silencio ante ese escrito? Porque el procedimiento de revocación se inicia de oficio en todo caso, pero ese inicio, ¿responde a una facultad libérrima de la Administración carente de control, se trata de una facultad discrecional de la Administración sometida al control judicial de los elementos reglados (competencia, procedimiento y fin), de los hechos determinantes de su ejercicio y de los principios generales del derecho, o, finalmente, se trata de una potestad-deber sometida a control judicial pleno?

De nuevo, y ante la falta de precisión de la normativa vigente, tampoco en materia de control judicial de la revocación existe unanimidad en la doctrina que, en parte, y en línea con el instituto de la revocación regulado por el artículo 109.1 de la LPAC (antes artículo 105.1 de la Ley 30/1992), sigue identificando la revocación tributaria con las facultades discrecionales de la administración, que iniciará o no el procedimiento atendiendo a razones exclusivas de oportunidad.⁴⁹³

Administración. En particular y para el ámbito tributario, al principio de capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos, de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad (art. 9.2 de la LGT y 14, 31.1 de la CE). // Por tanto, no podría tener acogida aquella alegación que, bajo el simple argumento de ejercer una potestad discrecional, quisiera sustraer del ámbito de la revisión jurisdiccional y del control de legalidad, las actuaciones de las Administraciones públicas en que la misma se manifiesta, pues ello sería contrario a lo prevenido en el art. 106.1 de la Constitución y 1.1 de la LJCA. // Es más, por lo que respecta al procedimiento de revocación de actos tributarios, no cabe tampoco desconocer que el art. 219 de la Ley General Tributaria en su apartado quinto señala que la resolución que ultima el procedimiento pondrá fin a la vía administrativa. // La recurribilidad de la resolución que se dicta en el procedimiento de revocación tiene sentido no sólo por la existencia de los límites que la Ley establece a la facultad de revocación, (apartados 1 y 2 del art. 219), sino además porque en la propia ley se establecen como supuestos de la revocación motivos de legalidad, [...]. // Estas circunstancias vienen a constituir elementos reglados del acto sujetos al control de los Tribunales, por lo que no puede cuestionarse la recurribilidad de la decisión final del procedimiento”.

⁴⁹³ *Vid.* por todos M. PONCE ARIANES, 2004, pág. 944, cuando, con cita de doctrina precedente, afirma que “el ejercicio de potestades discrecionales, aunque deba respetar algunos límites fácticos y jurídicos, no supone en realidad ejercicio de una competencia jurídica (siempre que se respeten los límites fijados por el legislador), sino más bien emisión de un juicio de oportunidad y conveniencia, es decir, valorando la idoneidad del acuerdo a adoptar en función de las circunstancias cronológicas y tópicas (oportunidad) o de la bondad intrínseca de su contenido (conveniencia o mérito desde los puntos de vista técnico, político, económico, social u organizativo). Por otra parte, L.C. FERNÁNDEZ-ESPINAR, 2012, realiza un análisis del alcance y extensión del control judicial de la discrecionalidad administrativa e incluye la evolución de la jurisprudencia de los últimos años con mención, entre otras, de la STS de 2 de marzo de 2010 (dictada en el recurso núm. 239/2006) en la que se puede leer “[...] ante la discrecionalidad, la Jurisdicción contenciosa debe proceder a un control no solo formal de legalidad, sino sustantivo del uso de la potestad en términos de comprobación de la adecuación entre los hechos determinantes y la decisión tomada” (FJ 5).

También el Tribunal Supremo ha asumido la naturaleza discrecional de la potestad de revocación, en particular, en el momento del inicio del procedimiento, eso sí, respetando el mandato constitucional de interdicción de la arbitrariedad.⁴⁹⁴ A la vez, reconoce que esa naturaleza discrecional no puede ser obstáculo ni impedir la revisión jurisdiccional de la legalidad de la actuación administrativa porque no se puede olvidar que el ejercicio de potestades discrecionales no está exenta de elementos reglados, entre ellos el de la motivación, cuya existencia y corrección jurídica es revisable ante la jurisdicción contencioso administrativa. Y añade que el ejercicio de la potestad discrecional debe ser modulado para su sujeción a la legalidad y a los principios y finalidades que deben regir la actuación de la Administración. En particular y para el ámbito tributario, al principio de capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos, de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad (art. 9.2 de la LGT y 14, 31.1 de la CE). Como consecuencia de lo anterior, concluye que “no podría tener acogida aquella alegación que, bajo el simple argumento de ejercer una potestad discrecional, quisiera sustraer del ámbito de la revisión jurisdiccional y del control de legalidad, las actuaciones de las Administraciones públicas en que la misma se manifiesta, pues ello sería contrario a lo prevenido en el art. 106.1 de la Constitución y 1.1 de la LJCA”.⁴⁹⁵

Pues bien, ninguna duda cabe albergar sobre el inicio exclusivamente de oficio del procedimiento de revocación. La LGT es clara en este aspecto. Ahora bien, como hemos defendido en la parte sexta de este trabajo, una cosa es que el procedimiento de revocación se inicie exclusivamente de oficio por acuerdo del órgano competente y otra bien distinta que la decisión de la Administración tributaria de iniciarlo o no sea una facultad discrecional de la misma no sometida a control de legalidad. Porque, siendo elementos reglados de la revocación las causas que enuncia el artículo 219 de la LGT (infracción manifiesta de ley, improcedencia del acto por circunstancias sobrevenidas que le afectan de forma particular e indefensión en la tramitación del procedimiento), igual que lo son los límites de esta potestad determinados por el propio artículo (no constituir dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico), en nuestra opinión, habrá que reconocer que dichos elementos cumplen la misma función en el momento de decidir si se inicia o no el procedimiento de revocación y en el momento de dictar la resolución del mismo. Y, por tanto, en uno y otro caso será exigible un pronunciamiento expreso de la Administración, que habrá de ser motivado en aplicación del principio de interdicción de la arbitrariedad del artículo 9.3 de la CE, y deberá poder ser objeto de control jurisdiccional pleno para no constituir una excepción al artículo 106.1 de la CE.

De esta forma, en presencia de un acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones tributarias que sea firme, la decisión de la Administración de iniciar o no el procedimiento de revocación no debería poder respaldarse en un mero juicio de

⁴⁹⁴ Vid. el FD 5 de la STS de 26 septiembre 2017 (casación para unificación de doctrina núm. 2645/2016): “En lo que hace a la iniciación del procedimiento de revocación, incumbe decidirla a la Administración tributaria, según la interpretación que esa repetida STS de 19 de mayo de 2011 ha efectuado de la iniciación "de oficio" expresamente proclamada en el apartado 3 del artículo 219 de la LGT 2003 y confirmada en el artículo 10.1 del Reglamento General de Revisión en la Vía Administrativa (Real Decreto 520/2005); y conviene añadir que esta decisión ha de ser adoptada respetando el mandato constitucional de interdicción de la arbitrariedad (artículo 9.3 CE)”.

⁴⁹⁵ Vid. la sentencia del Tribunal Supremo en sentencia de 19 de febrero de 2014 dictada en el recurso de casación núm. 4520/2011 (FJ 3).

oportunidad. Porque, concurriendo causa para la revocación en el escrito presentado por la persona interesada al amparo del artículo 10.1 del RGRVA y no siendo, por tanto, la solicitud infundada, no vemos cómo podría la Administración, sin violentar el límite que impone el principio de igualdad, o el interés público concretado en la materialización, entre otros, del principio de justicia o del principio de capacidad económica, decidir sin motivación suficiente no iniciar el procedimiento de revocación o, simplemente, guardar silencio ante el escrito presentado.

Por eso, entendemos que si las personas interesadas se dirigen a la Administración para que esta inicie el procedimiento de revocación identificando en su escrito una causa de las previstas en el artículo 219.1 de la LGT, la Administración, sin perjuicio de que acuse recibo en la forma reglamentariamente establecida, deberá iniciar e instruir las actuaciones correspondientes y adoptar un acuerdo motivando su decisión de iniciar o no el procedimiento, acuerdo que habrá de ser notificado en caso negativo, siendo susceptible de control judicial. Y lo entendemos así porque, como señala la doctrina, “es difícil de aceptar que cuando se está en presencia de una infracción manifiesta de ley, de una improcedencia del acto por circunstancias sobrevenidas o de una indefensión, configuradas en el artículo 219 LGT como supuestos de revocación, sea indiferente al Derecho el inicio o no del procedimiento de revocación”.⁴⁹⁶ Pero, también, porque de otra forma se atentaría contra el principio de tutela judicial efectiva.

3.2. Control judicial de la resolución del procedimiento

Tramitado el procedimiento previsto por el artículo 219 de la LGT y los artículos 10 a 12 del RGRVA, en principio, parece del todo improbable que la resolución que acuerde la revocación de un acto tributario en beneficio de todas las personas afectadas por el mismo y a su entera satisfacción sea impugnada ante la jurisdicción contencioso-administrativa por esas mismas personas. Y, sin embargo, no cabe duda de que tal resolución podría ser contraria a derecho. En ese caso, ¿podrían ser la Administración del Estado o la de la Comunidad Autónoma respectiva, así como los miembros de la corporación que hubieran votado en contra de tal resolución, los legitimados para interponer el recurso contencioso-administrativo correspondiente en la forma prevista por el artículo 19.1.c) y d) de la LJCA y el artículo 63 y concordantes de la LRBRL?⁴⁹⁷

⁴⁹⁶ Cfr. V.M. SÁNCHEZ BLAZQUEZ, 2020, pág. 87. Y es que, como señala el autor, sería tanto como aceptar que se trata de “indiferentes jurídicos”, es decir, “alternativas igualmente justas”.

Situación diferente sería que la solicitud careciera de fundamento (por ejemplo, porque la causa de revisión alegada no constituyera motivo de revocación). En este caso, si no existiera posibilidad de recalificar el escrito, en nuestra opinión, la Administración debería emitir informe en el que acordara el archivo de las actuaciones realizadas.

⁴⁹⁷ De acuerdo con el artículo 19 de la LJCA, “1. Están legitimados ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo: a) Las personas físicas o jurídicas que ostenten un derecho o interés legítimo.[...] c) La Administración del Estado, cuando ostente un derecho o interés legítimo, para impugnar los actos y disposiciones de la Administración de las Comunidades Autónomas y de los Organismos públicos vinculados a éstas, así como los de las Entidades locales, de conformidad con lo dispuesto en la legislación de régimen local, y los de cualquier otra entidad pública no sometida a su fiscalización. d) La Administración de las Comunidades Autónomas, para impugnar los actos y disposiciones que afecten al ámbito de su autonomía, emanados de la Administración del Estado y de cualquier otra Administración u Organismo público, así como los de las Entidades locales, de conformidad con lo dispuesto en la legislación de régimen local.”

Por su parte, el artículo 63 de la LBRLE establece que “1. Junto a los sujetos legitimados en el régimen general del proceso contencioso-administrativo podrán impugnar los actos y acuerdos de las entidades locales que incurran en infracción del ordenamiento jurídico: a) La Administración del Estado y la de las Comunidades Autónomas, en los casos y términos previstos en este Capítulo. b) Los miembros de las

En municipios de régimen común, coherentes con la postura que hemos mantenido en otras partes de este trabajo, siendo el pleno del ayuntamiento el órgano competente para resolver el procedimiento de revocación regulado por el artículo 219 de la LGT, a nuestro entender, ninguna dificultad existe para que los miembros que hubieran votado en contra del acuerdo revocatorio acudan a la jurisdicción contencioso-administrativa en defensa de la legalidad que entienden vulnerada [artículo 63.1.b) de la LBRL].

Cuestión diferente es que esa misma legitimación pueda reconocerse de modo genérico a favor de la Administración del Estado y la de la Comunidad Autónoma respectiva. En nuestra opinión, en principio, únicamente podría plantearse la impugnación por la Administración del Estado de los acuerdos municipales que revoquen un acto censal del IAE o un acto catastral, es decir, actos que hubieran sido dictados por un municipio de régimen común en virtud de delegación de la Administración del Estado [artículo 19.1.c) de la LJCA en relación con el artículo 65 de la LBRL]. Sin embargo, podría también la Administración del Estado ostentar interés legítimo para impugnar los acuerdos municipales que revoquen actos relativos a ingresos tributarios cuyo régimen jurídico aparece configurado por el TRLRHL [artículo 19.1 a) de la LJCA].⁴⁹⁸

En cualquier caso, están legitimadas para recurrir la resolución expresa del procedimiento de revocación tanto las personas interesadas en la revocación del acto tributario como aquellas otras cuyos intereses legítimos pudieran verse lesionados por la decisión de la administración [artículo 19.1 a) de la LJCA].

corporaciones que hubieran votado en contra de tales actos y acuerdos. [...]". En este sentido, el artículo 65 de la LBRL dispone que "1. Cuando la Administración del Estado o de las Comunidades Autónomas considere, en el ámbito de las respectivas competencias, que un acto o acuerdo de alguna Entidad local infringe el ordenamiento jurídico, podrá requerirla, invocando expresamente el presente artículo, para que anule dicho acto en el plazo máximo de un mes. 2. El requerimiento deberá ser motivado y expresar la normativa que se estime vulnerada. Se formulará en el plazo de quince días hábiles a partir de la recepción de la comunicación del acuerdo. 3. La Administración del Estado o, en su caso, la de la Comunidad Autónoma, podrá impugnar el acto o acuerdo ante la jurisdicción contencioso-administrativa dentro del plazo señalado para la interposición del recurso de tal naturaleza señalado en la Ley Reguladora de dicha Jurisdicción, contado desde el día siguiente a aquel en que venza el requerimiento dirigido a la Entidad local, o al de la recepción de la comunicación de la misma rechazando el requerimiento, si se produce dentro del plazo señalado para ello. 4. La Administración del Estado o, en su caso, la de la Comunidad Autónoma, podrá también impugnar directamente el acto o acuerdo ante la jurisdicción contencioso-administrativa, sin necesidad de formular requerimiento, en el plazo señalado en la Ley Reguladora de dicha Jurisdicción."

⁴⁹⁸ Así, para M. J. ALONSO MAS, 2003, págs. 1145 a 1147, "En apariencia, el artículo 65 de la ley 7/1985, regula un caso de legitimación objetiva. Parece tratarse de un caso en que el Estado o la Comunidad autónoma actúan en defensa de la legalidad. El único requisito subjetivo que exige ese precepto es que uno u otra actúen en el ámbito de sus respectivas competencias. Ello no significa "en defensa de sus competencias", sino en defensa de la legalidad en relación con los acuerdos locales que se adopten en una esfera material donde tienen conferidas competencias. Desde esta perspectiva, por ejemplo, el Estado no podría, utilizando la vía del art. 65, impugnar una licencia urbanística, porque las Comunidades Autónomas, y no el Estado, son las que ostentan competencias en esa materia. Ese carácter objetivo de la legitimación vendría avalado por el hecho de que la legitimación por interés legítimo ya se halla contemplada con carácter general no sólo en la L.J.C.A., art. 19.1 a), sino también en la Constitución. Es más, aun cuando el art. 19 parece exigir la concurrencia de un interés legítimo ara que la Administración del Estado impugne un acto autonómico, dicha concurrencia no parece necesaria cuando se trata de impugnar un acto local; en este punto, la ley 29/1988 se remite sin más a la legislación de régimen local. Aun así, podemos afinar más el requisito relativo al "ámbito de sus competencias respectivas". A mi juicio, esas competencias pueden ser tanto normativas como de ejecución. [...] En cualquier caso, la cuestión deviene así puramente teórica: si ese "ámbito de sus respectivas competencias", tal y como aquí se ha entendido, no será de por sí en buena medida identificable con el interés legítimo; es decir, podría entenderse que el Estado o la Comunidad autónoma tienen interés legítimo en que los entes locales respeten la normativa que aquéllos han emanado".

3.3. Vulneración del principio de igualdad: amparo constitucional

Finalmente, puede ocurrir, como apunta la doctrina,⁴⁹⁹ que ante situaciones iguales, esto es, actos tributarios semejantes en los que concurren idénticos motivos de revocación, la Administración tributaria actúe de manera discordante y, en consecuencia, la persona interesada en la revocación detecte en la aplicación de la ley una vulneración del principio de igualdad reconocido en el artículo 14 de la CE. En estos casos, nada impide a las personas legitimadas para ello invocar el recurso de amparo constitucional regulado por el artículo 41 y siguientes de la LOTC⁵⁰⁰.

Eso sí, la dificultad estribará en conocer cuáles han sido las situaciones ante las que la Administración tributaria ha resuelto iniciar el procedimiento de revocación y, en su caso, ha acordado la revocación del acto tributario en cuestión. De ahí la importancia de dar publicidad a las resoluciones que acuerden la revocación de actos tributarios.⁵⁰¹

CAPÍTULO 4. COROLARIO

Del contenido analizado en esta parte del trabajo destacamos:

i) Siendo la revocación tributaria un instituto incorporado a nuestro Derecho para revisar actos en beneficio de las personas interesadas, no han faltado muestras de desconfianza hacia esta figura en la medida que “pudiera dar lugar a supuestos de fraude o que en la práctica funcionara como un mecanismo de transacción”, en definitiva, en la medida que pudiera darse a la misma un uso contrario al deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de conformidad con los principios del artículo 31.1 de la CE.

Por otra parte, si consideramos que la revocación tributaria responde a una idea de justicia que, ante situaciones determinadas por la norma y durante un plazo también determinado, hace primar el principio de legalidad sobre el principio de seguridad jurídica, no parece que la pretensión de que no deba convertirse la revocación en una vía adicional de recurso en manos de los particulares (razón por la que el procedimiento se inicia exclusivamente de oficio) pueda justificar la ausencia de control sobre la legalidad de la decisión de la

⁴⁹⁹ Cfr. Y. MARTÍNEZ MUÑOZ, 2006, pág. 133, opinión que compartimos.

⁵⁰⁰ Tal y como establece el artículo cuarenta y uno de la LOTC “Uno. Los derechos y libertades reconocidos en los artículos catorce a veintinueve de la Constitución serán susceptibles de amparo constitucional, en los casos y formas que esta Ley establece, sin perjuicio de su tutela general encomendada a los Tribunales de Justicia. Igual protección será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo treinta de la Constitución. // Dos. El recurso de amparo constitucional protege, en los términos que esta ley establece, frente a las violaciones de los derechos y libertades a que se refiere el apartado anterior, originadas por las disposiciones, actos jurídicos, omisiones o simple vía de hecho de los poderes públicos del Estado, las Comunidades Autónomas y demás entes públicos de carácter territorial, corporativo o institucional, así como de sus funcionarios o agentes. // Tres. En el amparo constitucional no pueden hacerse valer otras pretensiones que las dirigidas a restablecer o preservar los derechos o libertades por razón de los cuales se formuló el recurso”.

⁵⁰¹ Necesidad asumida por el Consejo Consultivo de Andalucía en su dictamen 114/2005 en el que dijo “[...] es importante que el resultado de estos expedientes de revocación -una vez que ha restringido la legitimación para promoverla únicamente a la Administración-, sea objeto de publicidad, utilizando para ello los medios que se estimen más adecuados. En particular, los que hoy permiten las nuevas tecnologías y el uso de Internet, de modo que la transparencia y publicidad de las resoluciones de revocación puede contribuir a que los criterios adoptados se proyecten, dentro de los límites previstos por el legislador, sobre supuestos idénticos, evitando la quiebra del principio de igualdad”.

Administración de no iniciar el procedimiento, de no resolverlo una vez iniciado provocando su caducidad o, resolviéndolo, de acordar el mantenimiento parcial o total del acto a revocar contraviniendo el derecho de los destinatarios a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con arreglo a su capacidad económica individual.

Pues bien, para atender a las exigencias de ambas posiciones el ordenamiento jurídico dispone de toda una serie de controles del ejercicio de la potestad de revocación. Son controles de naturaleza administrativa, jurisdiccional y constitucional.

ii) El control administrativo incluye tanto el control interno efectuado por la intervención municipal como el control externo atribuido al Tribunal de Cuentas u órgano autonómico equivalente.

Aunque la LGT no exige la intervención en el procedimiento del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente, tal previsión puede ser incorporada a la ley que los regula (y así se contempla en el artículo 17.9 de la Ley 4/2005, de 8 de abril, del Consejo Consultivo de Andalucía). En esta línea, a nuestro modo de ver, sería razonable la generalización de la exigencia de dictamen preceptivo del órgano consultivo correspondiente para la revocación de actos tributarios locales a partir de una cuantía determinada en la forma que lo hace la normativa andaluza. Y es que, en nuestra opinión, la indeterminación legal de la mayoría de los elementos que configuran el instituto de la revocación tributaria hace muy aconsejable tanto la emanación de doctrina jurisprudencial como el asesoramiento externo por un órgano administrativo especializado que establezca criterios de aplicación general y guíe la actuación municipal en esta materia.

Por otra parte, puesto que la resolución que se dicte en el procedimiento de revocación pone fin a la vía administrativa, la legalidad de las resoluciones que dicte la Administración en este procedimiento no podrá ser cuestionada por las personas interesadas a través del recurso administrativa ordinario. Ahora bien, si concurren los requisitos exigidos legalmente, las resoluciones que se dicten en el procedimiento de revocación que regula el artículo 219 de la LGT pueden ser objeto de otro procedimiento especial de revisión (declaración de nulidad de pleno derecho, declaración de lesividad y rectificación de errores) o del recurso extraordinario de revisión.

iii) En principio, parece del todo improbable que la resolución que acuerde la revocación de un acto tributario en beneficio de todas las personas afectadas por el mismo y a su entera satisfacción sea impugnada ante la jurisdicción contencioso-administrativa por esas mismas personas. Y, sin embargo, no cabe duda de que tal resolución podría ser contraria a derecho. En ese caso, a nuestro entender, siendo el pleno del ayuntamiento el órgano competente para resolver el procedimiento de revocación regulado por el artículo 219 de la LGT, ninguna dificultad existe para que los miembros que hubieran votado en contra del acuerdo revocatorio acudan a la jurisdicción contencioso-administrativa en defensa de la legalidad que entiendan vulnerada [artículo 63.1.b) de la LBRL].

Asimismo, podría plantearse la impugnación por la Administración del Estado de los acuerdos municipales que revoquen un acto censal del IAE o un acto catastral, es decir, actos que hubieran sido dictados por un municipio de régimen común en virtud de delegación de la Administración del Estado [artículo 19.1.c) de la LJCA en relación con el artículo 65 de la LBRL].

Incluso, no descartamos que la Administración del Estado pueda ostentar interés legítimo para impugnar los acuerdos municipales que revoquen actos relativos a ingresos tributarios cuyo régimen jurídico aparece configurado por el TRLRHL [artículo 19.1 a) de la LJCA].

iv) Descartada la naturaleza discrecional de la potestad de revocación, siendo motivos de legalidad y no de oportunidad los supuestos que enuncia el artículo 219 de la LGT (infracción manifiesta de ley, improcedencia del acto por circunstancias sobrevenidas que le afectan de forma particular e indefensión en la tramitación del procedimiento), y existiendo los límites de esta potestad que determina el propio artículo (no constituir dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico), en nuestra opinión, habrá que reconocer que dichos elementos cumplen la misma función en el momento de decidir si se inicia o no el procedimiento de revocación que en el momento de dictar la resolución del mismo. Y, por tanto, en uno y otro caso será exigible un pronunciamiento expreso de la Administración, que habrá de ser motivado en aplicación del principio de interdicción de la arbitrariedad del artículo 9.3 de la CE, y deberá poder ser objeto de control jurisdiccional pleno para no constituir una excepción al artículo 106.1 de la CE.

v) Finalmente, la persona interesada en la revocación de un acto tributario que detecte en la aplicación de la ley una vulneración del principio de igualdad reconocido en el artículo 14 de la CE, podrá acudir al recurso de amparo constitucional regulado por el artículo 41 y siguientes de la LOTC. Sin duda, las obligaciones en materia de transparencia y publicidad de la actividad administrativa han de jugar un papel esencial en la difusión de la información necesaria para detectar el trato desigual.

DÉCIMA PARTE.

LA AUTOTUTELA DE LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA ITALIANA

CAPÍTULO 1. PLANTEAMIENTO

Finalizado nuestro análisis de la revisión tributaria en municipios de régimen común, en particular, del instituto de la revocación tributaria, dedicaremos esta parte décima del trabajo a aportar unas notas sobre la autotutela tributaria en el ordenamiento jurídico italiano.

Siendo Italia un país con el que compartimos tradición jurídica y los mismos principios del Derecho de la Unión Europea, no por ello existe identidad entre los institutos tributarios del ordenamiento jurídico italiano y los previstos por el ordenamiento jurídico español. Efectivamente, más allá de la proximidad o no de las diferentes figuras tributarias reguladas por ambos ordenamientos, lo cierto es que ni los procedimientos para su aplicación ni las vías para la revisión de los actos tributarios resultantes son equivalentes.

Excedería con mucho el objeto de esta parte del trabajo el estudio de la normativa italiana que regula la aplicación de los tributos, más, incluso, si tenemos en cuenta que en ese ordenamiento jurídico no existe una norma similar a la LGT. Baste apuntar en este momento como diferencia significativa respecto de la regulación española la limitada participación del contribuyente en los procedimientos iniciados de oficio.⁵⁰²

⁵⁰² Hemos accedido a una visión general de la aplicación y revisión de los tributos en Italia en G. MELIS, 2021, y F. TESAURO, 2017. Respecto de la participación del contribuyente en los procedimientos iniciados de oficio, destacamos en este espacio la exclusión expresa de la materia tributaria del ámbito de aplicación del capítulo III de la l. de 7 de agosto de 1990, n. 241 “*Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrati*” (G.U. n. 192 del 18 de agosto de 1990). Ese capítulo III, dedicado a la participación en el procedimiento administrativo, incluye los artículos 7 (comunicación del inicio del procedimiento), 8 (modalidad y contenido de la comunicación de inicio del procedimiento), 9 (intervención en el procedimiento), 10 (derechos de los que participan en el procedimiento), 10 bis (comunicación de los motivos que impiden estimar la solicitud), 11 (acuerdos de integración o sustitución del acto), 12 (actos de atribución de ventajas económicas) y 13 (ámbito de

De ahí que la revisión de los actos tributarios adquiera la mayor relevancia para la tutela de los derechos de los contribuyentes. Y, como veremos, esa tutela en Italia está atribuida, básicamente, al poder judicial.⁵⁰³

En este marco, desde los años 90 del siglo pasado, con el objetivo de reducir el número de conflictos que se sustancian ante los jueces tributarios, se han ido incorporando al ordenamiento jurídico italiano los que se califican como *istituti deflativi del contenzioso tributari*.⁵⁰⁴ Son, en sentido estricto, el *accertamento con adesione*, la *acquiescenza*, el

aplicación de las normas sobre participación). Pues bien, es el artículo 13 el que en su apartado segundo excluye expresamente la aplicación de estas normas a los procedimientos tributarios, remitiendo a la normativa propia de cada tributo (“2. *Dette disposizioni non si applicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano...*”). Sobre la profusión de doctrina en materia de *contraddittorio* y derecho de defensa del contribuyente en el ámbito tributario nos remitimos a las notas a pie de página números 36, 37 y 38 incorporadas en M.P. NASTRI, 2021, págs. 1607 y 1608.

⁵⁰³ En particular, a las *Commissioni tributarie provinciali e regionali* y a la *Corte di Cassazione* (esta, únicamente para cuestiones de legitimidad).

⁵⁰⁴ Un estudio sistemático de los *istituti deflativi del contenzioso tributari* (institutos para disminuir los litigios contencioso-tributarios) puede verse en G. MELIS, 2021, págs. 411 a 458. Son para este autor (con traducción propia), institutos que se caracterizan por el hecho de que el contribuyente, encontrándose en una situación potencialmente, o de facto, litigiosa con la Administración, se aviene a ingresar ya, en todo en parte, el impuesto objeto de controversia, renunciando a la vía contenciosa a cambio de una serie de ventajas tales como reducción de las sanciones administrativas o penales, cobertura ante eventuales comprobaciones futuras sobre la misma anualidad, pago aplazado de las sumas debidas y otras medidas similares. Dichas ventajas se reducen cuanto más avanzado está el procedimiento y en función del tiempo y de los recursos administrativos empleados, siguiendo una lógica inspirada en el principio de economía y celeridad de la actividad administrativa. Se trata, en parte, de institutos que constituyen expresión del nuevo modelo de la acción administrativa en materia tributaria, orientada a la ampliación de los institutos participativos, a la puesta en valor de las formas de colaboración entre fisco y contribuyente y a formas de ejercicio “consensuado” del poder más allá de las manifestaciones unilaterales y autoritarias de la potestad pública, también con vistas a una más correcta determinación de la base imponible y de “*tax compliance*”. Para E. ANDRÉS AUCEJO, 2016, páginas 34 a 37, estamos ante sistemas de resolución alternativa de conflictos (ADR) en el ámbito tributario, que clasifica en: a) mecanismos que intentan evitar que surja el litigio tributario (*garante del contribuente, interpello tributario y autotutela della Amministrazione finanziaria*); b) mecanismos de resolución alternativa de conflictos tributarios en vía administrativa (*acquiescenza (sic), concordato o accertamento con adesione del contribuente, y reclamo y mediazione tributaria*); y c) mecanismos de resolución alternativa de conflictos en vía contencioso administrativa (*conciliazione guidiziale y soccombenze*). A la vez, aporta una caracterización de esas figuras que, de forma resumida, enunciamos así: i) El *garante del contribuente* no pertenece a los poderes clásicos del Estado (legislativo, ejecutivo, judicial), de manera que no ejerce poderes administrativos ni judiciales, sino que encajaría en el género de categorías jurídicas que integran el grupo de “*Autorità*”, caracterizadas por las notas de imparcialidad, independencia, autonomía y garantía, y con capacidad para denunciar los abusos y disfunciones cometidos en los sectores de interés público. ii) El *interpello tributario* es el derecho del contribuyente a solicitar el parecer de la Administración tributaria sobre una problemática específica en relación a una disposición tributaria o respecto de una operación proyectada, o bien respecto de la aplicación de una norma antielusiva. iii) La *autotutela della Amministrazione finanziaria* es, para la autora, el instituto de la revocación administrativa de los actos tributarios desfavorables para el contribuyente, del que puede hacerse uso tanto en el momento inicial de coloquio con la Administración como una vez incoado un procedimiento de liquidación e incluso en fase contenciosa. También cuando el acto administrativo de naturaleza tributaria haya ganado firmeza administrativa y en los casos en que se esté pendiente de sentencia judicial, pero siempre que no haya recaído sentencia judicial firme sobre el fondo del asunto. iv) La *acquiescenza (sic)* consiste en la ausencia de impugnación por parte del contribuyente, de manera que este se aviene al acto de liquidación girado por la Administración, obteniendo así una reducción de las sanciones. v) El *accertamento con adesione* es una figura a través de la cual Administración y contribuyente, de oficio o a instancia de parte, procuran llegar a un acuerdo ante incertidumbres de hecho o de derecho sobre la determinación del débito tributario. Tal acuerdo se formaliza por escrito en el denominado “*atto di accertamento con adesione*”, que es firmado por la Administración y suscrito por el contribuyente y que comporta, de un lado, la reducción hasta un cuarto del mínimo de la sanción que en su caso hubiere correspondido y, de otro, la imposibilidad de impugnación, de manera que si el contribuyente perfecciona

reclamo y la mediazione y la conciliazione giudiziale. Pero también pueden incluirse entre los instrumentos orientados a disminuir la conflictividad tributaria el *ravvedimento operoso* o la *definizione delle sole sanzioni*,⁵⁰⁵ y, en el sentido más amplio de la calificación, el *interpello* y la *autotutela*.

CAPÍTULO 2. REVISIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS

En Italia los actos tributarios pueden ser revisados en vía administrativa y en vía judicial. En vía administrativa, mediante el instituto de la autotutela. Y en vía judicial mediante recurso ante las Comisiones tributarias provinciales y regionales (en primera y segunda instancia, respectivamente). Ahora bien, a diferencia del ordenamiento español, el italiano, en general, no ha establecido como previa a la vía judicial la reclamación administrativa. Y es que la *Corte Costituzionale* ha declarado contraria al texto constitucional de 1947 la que se ha venido denominando *giurisdizione condizionata*.⁵⁰⁶

En este sentido, si bien la *Corte Costituzionale* ha afirmado de forma reiterada que los artículos 24 y 113 de la Constitución⁵⁰⁷ no imponen una correlación absoluta entre el

el acto mediante el ingreso de la deuda convenida, el acto deviene eficaz. vi) Por lo que se refiere al “*reclamo*” y la “*mediazione tributaria*”, el primero debe interponerse necesariamente antes de entablar un litigio ante las comisiones tributarias provinciales en los supuestos que prevé la ley. Consiste en una revisión de oficio por la Administración tributaria. Por su parte, la *mediazione* se prevé como una especie de conciliación, realizada por órganos adscritos a la Administración tributaria pero completamente diferentes de los inspectores actuarios o gestores actuarios que han conocido del caso. vii) Ya en vía contenciosa, la “*conciliazione giudiziale*” consiste en un procedimiento de resolución de controversias que se desarrolla ante las comisiones tributarias provinciales y cristaliza en un acuerdo entre las partes que se perfecciona con el pago de las sumas convenidas en tiempo y forma. viii) Por último, la *soccombenze* hace referencia al régimen jurídico de las costas en el proceso tributario, que se imputarán a la parte que pierda el juicio (socombente), sin perjuicio de que el juez pueda compensar en todo o en parte los gastos del proceso.

⁵⁰⁵ El *ravvedimento operoso* es la posibilidad de regularizar, en los plazos establecidos y con aplicación de sanciones reducidas, las omisiones o irregularidades cometidas en la cumplimentación o presentación de los modelos de declaración o en el pago de los impuestos. Es condición indispensable para acogerse al beneficio que el contribuyente no haya sido notificado formalmente, con referencia a la infracción que se pretende regularizar, de un acto de liquidación o de regularización, es decir, que no hubiera recibido una comunicación de irregularidad. En <https://www.fiscooggi.it/glossario/R> [consultado el día 17/05/2022]. Por su parte, la *definizione delle sole sanzioni* permite al contribuyente que ha recibido una liquidación de oficio, una vez notificado, renunciar a discutir la sanción y pagarla con reducción, reservándose el derecho a discutir el fondo de la pretensión tributaria. Cfr. G. MELIS, 2021, pág. 412.

⁵⁰⁶ Así, entre otras muchas, en sentencia núm. 406/1993, de 23 de noviembre, la *Corte Costituzionale* declaró la ilegitimidad constitucional del último párrafo del artículo 33.2 del d. P. R. de 26 de octubre de 1972, n. 642 (*Disciplina dell'imposta di bollo*) en la parte en que no había previsto, en materia de reembolso del impuesto, la procedencia de la acción judicial incluso faltando el previo recurso administrativo, reiterando, así, el criterio contenido en sentencias anteriores, entre otras, la sentencia 57/1972, de 29 de marzo, en la que había declarado “la illegittimità costituzionale dell'art. 10 del r.d. 8 gennaio 1931, n. 148 (coordinamento delle norme sulla disciplina giuridica del rapporto di lavoro con quelle sul trattamento giuridico-economico del personale delle ferrovie, tranvie e linee di navigazione interna in regime di concessione), limitatamente alla parte in cui dispone l'improponibilità dell'azione giudiziaria in caso di mancata o tardiva presentazione del reclamo gerarchico, per le controversie di lavoro aventi per oggetto competenze arretrate oppure prestazioni di natura esclusivamente patrimoniale”.

⁵⁰⁷ De acuerdo con el artículo 24 de la Constitución de 1947 “*Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi.// La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento.// Sono assicurati ai non abbienti, con appositi istituti, i mezzi per agire e difendersi davanti ad ogni giurisdizione. // La legge determina le condizioni e i modi per la riparazione degli errori giudiziari*”. Por su parte, el artículo 113 del texto constitucional establece que “*Contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa.// Tale tutela giurisdizionale non può essere*

nacimiento del derecho y su accionabilidad (que puede diferirse a un momento posterior cuando concurren exigencias de orden general y superior finalidad de justicia), también ha afirmado que, incluso con el concurso de estas circunstancias, el legislador debe observar el límite impuesto por la exigencia de no volver la tutela jurisdiccional excesivamente gravosa, de conformidad con el principio de la plena actuación de las garantías establecidas por las citadas normas constitucionales. Y en coherencia con estas premisas, ha declarado ilegítimas disposiciones que restringían el acceso a la acción judicial al determinar su decadencia por la no interposición del recurso administrativo.⁵⁰⁸

Pues bien, en el esquema descrito, con la entrada en vigor del artículo 39 del d.l. de 6 de julio 2011, n. 98, que introdujo en el d.lgs. de 31 diciembre 1992, n. 546, el artículo 17 *bis*, se ha incorporado al ordenamiento tributario italiano el instituto del *reclamo* y la *mediazione*.⁵⁰⁹ En la redacción original de la norma del año 2011, el *reclamo* se configuró como requisito de admisibilidad del recurso judicial. Sin embargo, tras la modificación llevada a cabo en el año 2013 ante el inminente pronunciamiento de la *Corte*

esclusa o limitata a particolari mezzi di impugnazione o per determinate categorie di atti. //La legge determina quali organi di giurisdizione possono annullare gli atti della pubblica amministrazione nei casi e con gli effetti previsti dalla legge stessa”.

⁵⁰⁸ En A. TURCHI, 2012, pág. 901 (con traducción propia).

⁵⁰⁹ En su redacción actual, el artículo 17 bis del decreto legislativo 31 diciembre 1992, n. 546 (*Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413*) establece que “1. Per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e puo' contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Il valore di cui al periodo precedente e' determinato secondo le disposizioni di cui all'articolo 12, comma 2. Le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, ad eccezione di quelle di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo. //1-bis. Sono esclusi dalla mediazione i tributi costituenti risorse proprie tradizionali di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014. //2. Il ricorso non e' procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo. Si applica la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale. // 3. Il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del termine di cui al comma 2. Se la Commissione rileva che la costituzione e' avvenuta in data anteriore rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo.// 4. Le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, provvedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. Per gli altri enti impositori la disposizione di cui al periodo precedente si applica compatibilmente con la propria struttura organizzativa. //5. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una propria proposta avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilita' della pretesa e al principio di economicita' dell'azione amministrativa. L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile e' riconducibile a quella delle imposte sui redditi. //6. Nelle controversie aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione, la mediazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, delle somme dovute ovvero della prima rata. Per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Nelle controversie aventi per oggetto la restituzione di somme la mediazione si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalita' di pagamento. L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente.//7. Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi. //8. La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla scadenza del termine di cui al comma 2, fermo restando che in caso di mancato perfezionamento della mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta. //9. Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche agli agenti della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. //10. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis”.

Costituzionale sobre la ilegitimidad de tal previsión⁵¹⁰, actualmente se configura como requisito de procedibilidad del recurso judicial.

Sobre si el reclamo tiene naturaleza administrativa o procesal no existe unanimidad en la doctrina.⁵¹¹ Si se afirma su naturaleza administrativa habrá que reconocer la existencia,

⁵¹⁰ Modificación operada por el artículo 1 de la l. de 27 dicembre 2013, n. 147 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge di stabilità 2014). El párrafo declarado inconstitucional establecía que “2. *La presentazione del reclamo e' condizione di ammissibilita' del ricorso. //L'inammissibilita' e' rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio*”. Pues bien, en sentencia 98/2014, de 16 de abril, la Corte Costituzionale declaró la ilegitimidad de esa norma con la siguiente argumentación: “La giurisprudenza di questa Corte, nell’affermare – come si è visto al punto 6.2. – la legittimità di forme di accesso alla giurisdizione condizionate al previo adempimento di oneri quando questi siano finalizzati al perseguimento di interessi generali, ha tuttavia precisato che, anche là dove ricorra tale circostanza, il legislatore «è sempre tenuto ad osservare il limite imposto dall’esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa» (sentenza n. 154 del 1992; in termini analoghi, sentenze n. 360 del 1994, n. 406 del 1993, n. 530 del 1989), «deve contenere l’onere nella misura meno gravosa possibile» (sentenze n. 233 del 1996 e n. 56 del 1995), deve operare un «congruo bilanciamento» tra l’esigenza di assicurare la tutela dei diritti e le altre esigenze che il differimento dell’accesso alla stessa intende perseguire (sentenza n. 113 del 1997).// In linea con tale prospettiva, questa Corte ha più volte dichiarato l’illegittimità, per violazione dell’art. 24 Cost., di disposizioni che comminavano la sanzione della decadenza dall’azione giudiziaria in conseguenza del mancato previo esperimento di rimedi di carattere amministrativo (sentenze n. 296 del 2008, n. 360 del 1994, n. 406 y n. 40 del 1993, n. 15 del 1991, n. 93 del 1979).//Coerentemente con tali precedenti, deve quindi affermarsi che la previsione, di cui al censurato comma 2 dell’art. 17-bis del d.lgs. n. 546 del 1992 – secondo cui l’omissione della presentazione del reclamo da parte del contribuente determina l’inammissibilità del ricorso (rilevabile d’ufficio in ogni stato e grado del giudizio) – comportando la pérdida del diritto di agire in giudizio e, quindi, l’exclusión de la tutela giurisdizionale, si pone in contrasto con l’art. 24 Cost. //Il comma 2 dell’art. 17-bis del d.lgs. n. 546 del 1992, nel suo testo originario, anteriore alla sostituzione dello stesso a opera dell’art. 1, comma 611, lettera a), numero 1), della legge n. 147 del 2013, deve, perciò, essere dichiarato costituzionalmente illegittimo” (Considerato in diritto 6.4). No fue, sin embargo, apreciada por la Corte la ilegitimidad constitucional del mismo artículo en lo que se refiere a su ámbito de aplicación (reclamaciones de determinada cuantía), previsión que declaró comprendida en el correcto ejercicio de la discrecionalidad legislativa y conforme con los principios de igualdad y razonabilidad. Hemos tenido ocasión de estudiar el extenso análisis que de la sentencia 98/2014 de la *Corte Costituzionale* se contiene en G. CORASANITI, 2014, págs. 467 a 549. También el que realiza A. MARINELLO, 2014, págs. 628 a 636. En relación con este aspecto, cabe mencionar que la inconstitucionalidad declarada en 2014 y otros aspectos susceptibles de la misma declaración habían sido ampliamente denunciados por la doctrina, por todos, C. GLENDI, 2012, págs. 845-852, y G. MARINI, 2012, págs. 853 a 858.

⁵¹¹ Así, por todos en la misma línea, en G. CORASANITI, 2017, páginas 1643 y 1644, y, en extenso, en G. CORASANITI, 2014, puede leerse que el reclamo asume la condición jurídica de recurso jurisdiccional (ex artículo 18 y siguientes del Decreto legislativo 546/1992) desde el momento de su proposición a la administración financiera en forma de notificación (ex artículos 17 bis, párrafo 6, y 20 de la misma norma), momento en que se producen los correspondientes efectos jurídicos (impedir la decadenza de la impugnación y, en consecuencia, la firmeza del acto). Tal circunstancia, habría encontrado confirmación, primero en el hecho de que (según el citado artículo en su texto original) al reclamo se le aplican “las normas relativas al contenido, al modo y al plazo de presentación del recurso” y que, por tanto, ese acto “debe contener los motivos y el petitum (la anulación total o parcial del acto impugnado), es decir la demanda dirigida al juez y las razones que la sustentan; a ese contenido (necesario) del reclamo/recurso jurisdiccional “se puede incorporar”, como único elemento “extraño” respecto del contenido típico del recurso jurisdiccional, la solicitud administrativa de revisión del acto (dirigida a la Administración financiera) y la (eventual) propuesta de mediación. En diferente dirección se pronuncia otro sector, por todos, MELIS, 2021, páginas 453 y 454, para quien el *reclamo/mediazione* constituye un remedio administrativo para-procesal que, a diferencia de otros institutos orientados a la reducción del contencioso tributario, como la autotutela o el *accertamento con adesione*, tiene carácter general y obligatorio. Para ese autor, el carácter general del instituto deriva del hecho de que opera no solo con el *avviso de accertamento* (que traducimos como liquidación de oficio), sino con todos los actos impugnables emitidos por cualquier ente impositor, también los encargados de la recaudación (públicos o privados). Impone la revisión del acto a la luz de los motivos del recurso, que pueden ser diferentes de las cuestiones tratadas en sede de

también en el ordenamiento jurídico italiano, de un recurso administrativo previo a la vía judicial, no con carácter general, sino exclusivamente para reclamaciones relativas a actos tributarios emitidos por cualquier ente impositor y para las solicitudes de reembolso, ambos de cuantía no superior a 50.000 euros, así como para las referidas a actos catastrales sin cuantía determinada, pudiendo la Administración tributaria anular total o parcialmente el acto recurrido en ejercicio de su potestad de autotutela.⁵¹²

CAPÍTULO 3. LA AUTOTUTELA DE LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA

En Italia, la disciplina de la autotutela en materia tributaria se contiene en la actualidad, básicamente, en el artículo 2 *quater* (rubricado “*Autotutela*”) del d.l. 564/1994, de 30 de septiembre,⁵¹³ en el d. n. 37/1997, de 11 de febrero,⁵¹⁴ y en la l. n. 212/2000, de 27 de julio⁵¹⁵.

Con anterioridad, una norma reglamentaria de carácter organizativo, el d.P.R. de 27 de marzo de 1992, n. 287,⁵¹⁶ en concreto su artículo 68 relativo a la tutela de los derechos del contribuyente y transparencia de la acción administrativa, atribuyó expresamente a la Administración financiera la potestad de anular total o parcialmente, mediante resolución motivada comunicada al destinatario y siempre que no hubiera recaído sentencia con efectos de cosa juzgada, sus propios actos reconocidos como ilegítimos o infundados.⁵¹⁷

accertamento con adesione (pueden referirse también, por ejemplo, a la regularidad de la notificación o a la motivación del *avviso de accertamento*). Por su parte, el carácter obligatorio afecta, aunque de diferente manera, a ambas partes de la relación, puesto que el contribuyente que pretende acudir al juez debe presentar previamente la instancia, so pena de improcedibilidad del recurso, mientras que la Administración debe examinar sistemáticamente la instancia, aunque no tiene obligación de resolver expresamente. Por otra parte, en el procedimiento de mediación, la valoración de la Administración debe fundarse, por expresa disposición del artículo 17 *bis*, párrafo 5, en tres criterios específicos (eventual incerteza de la cuestión controvertida, grado de sostenibilidad de la pretensión y principio de economía de la acción administrativa).

⁵¹² Estamos, en todo caso, ante un instituto en constante evolución que suscita permanente interés en la doctrina. Solo como muestra de esta afirmación y sin ánimo de exhaustividad ni priorización alguna, añadimos a los ya mencionados los trabajos de A. RUSSO, 2011, págs. 5715 a 5719; M. BASILAVECCHIA, 2012, págs. 841 a 844; C. ATTARDI, 2013, págs. 1446 a 1454; A. GIOVANNINI, 2013, págs. 51 a 93; C. GIOË, 2015, págs. 881 a 902; F. RASI 2017, págs. 48 a 77; G. CORASANITI, 2018, págs. 600 a 606; M. CANTILLO, 2020, págs. 148 a 154; o A. GUIDARA, 2021, págs. 101 a 118.

⁵¹³ Es el *Decreto-legge* de 30/09/1994, n. 564, que contiene “*Disposizioni urgenti in materia fiscale* (Disposiciones urgentes en materia fiscal)” [G. U. n. 230, de 1 de octubre de 1994], convertido con modificaciones por la l. n. 656, de 30/11/1994 [G. U. n. 280, de noviembre de 1994], norma en la que se establece “1. *Con decreti del Ministro delle finanze sono indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilita', degli atti illegittimi o infondati. Con gli stessi decreti sono definiti i criteri di economicita' sulla base dei quali si inizia o si abbandona l'attivita' dell'amministrazione [...]*”.

⁵¹⁴ Es el *Decreto Ministero delle Finanze* de 11 de febrero de 1997, núm. 37, por el que se aprueba el *Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria* (Reglamento que establece normas relativas al ejercicio de la potestad de autotutela por los órganos de la Administración financiera)” [G. U. n. 53, de 5 marzo de 1997].

⁵¹⁵ Es la *Legge* de 27/07/2000, n. 212, que establece “*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*” (Disposiciones en materia de estatuto de los derechos del contribuyente)” [G.U. n. 177, de 31 julio de 2000].

⁵¹⁶ Es el *Decreto del Presidente della Repubblica* de 27/03/1992, n. 287, que aprobó el “*Regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle Finanze* (Reglamento de las oficinas y del personal del Ministerio de Finanzas)” [G.U. n. 116, de 20 mayo de 1992].

⁵¹⁷ Tal y como establecía el artículo 68 del d.P.R. n. 287/1992 (derogado por el artículo 23 del d.P.R. n. 107/2001), “1. *Salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell'Amministrazione finanziaria possono*

Cabe señalar que la autotutela es una institución de larga tradición en el derecho administrativo italiano que, a falta de regulación positiva, fue configurándose en el tiempo con las aportaciones de la doctrina y la jurisprudencia.⁵¹⁸ Sin embargo, su aplicabilidad al ámbito tributario era objeto de dudas y controversias.⁵¹⁹

Pues bien, años después de su reconocimiento expreso por el ordenamiento jurídico, la figura de la autotutela tributaria se caracteriza por la extrema concisión de las leyes que la regulan y por el carácter reglamentario de su normativa sustantiva, lo que genera incertidumbre en términos de calificación jurídica del instituto y en sus aspectos aplicativos. Falta definición en cuanto a su naturaleza, a los supuestos de aplicación, a los aspectos procedimentales y a la impugnabilidad de la desestimación expresa o tácita de la solicitud de autotutela formulada por el contribuyente. Estas lagunas precisan para su integración de la labor interpretativa de la doctrina, que no es unánime, y de la jurisprudencia, que no siempre ha mostrado la misma orientación. Y es que resulta patente la presencia del derecho administrativo general en la materia.⁵²⁰

procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato comunicato al destinatario dell'atto."

⁵¹⁸ La evolución de la elaboración doctrinal y jurisprudencial de este instituto en el ámbito administrativo puede verse, entre otros, en F. BENVENUTI, 1959, F. PAPARELLA, 1989, P. SALVATORE, 1991 y G. CORAGGIO, 2008. Para el ámbito tributario, entre otros, en D. STEVANATO, 1999, S. MUSCARÀ 2004 y A. MARCHESELLI, 2008.

⁵¹⁹ En E. MANONI, 2018, página 2073, con cita de doctrina precedente a favor y en contra, se apuntan dos razones para la resistencia al reconocimiento del poder de autotutela en el ámbito tributario; de un lado, la ausencia de una referencia normativa y, de otro, la reticencia que habría mostrado la Administración a anular sus propios actos por cuanto representaría una admisión implícita del deficiente ejercicio de la acción administrativa. Por su parte, P. RUSO, 2007, págs. 82 a 84, afirma que las dudas anteriores a la intervención del legislador de 1992 sobre la operatividad de la autotutela en el ámbito tributario cabía atribuirles a diversas razones. En primer lugar, al hecho de que no siendo la administración tributaria titular de un poder discrecional (entendido como poder preordenado a la consecución de un determinado fin mediante la comparación de intereses públicos y privados a la luz de una evaluación en clave de oportunidad), sino de una función totalmente reglada consistente en la gestión de las relaciones tributarias cuya fuente y disciplina se encuentran exclusivamente en la norma impositiva y en los principios constitucionales subyacentes, esto es, no siendo configurable un poder discrecional de primer grado, la consecuencia es que tampoco es configurable un poder discrecional de segundo grado en sede de autotutela. En segundo lugar, tales dudas cabría atribuirles al hecho de que carece de sentido subordinar el recurso a la anulación de oficio a la existencia de un interés específico diverso y adicional a la eliminación de la ilegitimidad consumada. En cuanto a la resistencia de los responsables públicos a la aplicación de este instrumento, considera el autor que la razón podía encontrarse en el riesgo de los funcionarios de incurrir en responsabilidad a su cargo por daños, tanto que, para superar esta situación, el legislador se preocupó de intervenir para limitar la responsabilidad contable a los casos en que concurra dolo o culpa grave. Por otra parte, también la indisponibilidad del crédito tributario podría oponerse a la efectividad de este instituto en el ámbito tributario. No obstante, para F. BATISTONI FERRARA, 2007, págs. 27 y 28, el que la obligación tributaria sea indisponible nada tiene que ver con la autotutela, en la que la anulación total o parcial del acto (incluso cuando haya devenido definitivo y no susceptible de impugnación) presupone su invalidez por ilegítimo o infundado, sin que tal anulación pueda asimilarse a la renuncia o la condonación de un crédito tributario. En fin, para A. MARCHESELLI, 2008, págs. 28 y ss., tratándose de actos devenidos firmes, tampoco la certeza de las relaciones jurídicas puede oponerse a la autotutela en el ámbito tributario porque, aun siendo un valor constitucional, no tiene carácter absoluto y puede ceder ante intereses contrapuestos de rango superior, como la protección de la confianza.

⁵²⁰ Comparte esta valoración de la situación actual del instituto una parte significativa de la doctrina, por todos, hacemos referencia en este texto a M.P. NASTRI, 2021, págs. 1589 a 1591, y S. DIDONI, 2021, pág. 1590. Pues bien, siendo cierto que el régimen de revisión de los actos tributarios en vía administrativa del ordenamiento jurídico español, en general, está bastante normativizado y no presenta especiales dificultades en su aplicación a instancias de las personas interesadas (nos estamos refiriendo a la vía de recurso ordinario y extraordinario y a los procedimientos de revisión de actos nulos de pleno derecho, de rectificación de errores y de devolución de ingresos indebidos), la afirmación de la doctrina italiana antes

3.1. Autotutela administrativa

En derecho administrativo italiano es clásica la acepción de la autotutela como aquella parte de la actividad administrativa mediante la cual la Administración pública provee por sí misma a la resolución de los conflictos, potenciales o actuales, con otros sujetos en relación a sus actos o pretensiones.⁵²¹

Y a pesar de ser una institución con una amplia tradición doctrinal y jurisprudencial, es de significar que las figuras del *annullamento d'ufficio* y la *revoca* no obtuvieron expreso reconocimiento legislativo general hasta el año 2005, con la introducción en la l. n. 241/1990 del capítulo IV *bis*, titulado “*Efficacia ed invalidità del provvedimento amministrativo. Revoca e recesso* (Eficacia e invalidez del acto administrativo. Revocación y rescisión)”.⁵²²

3.1.1. Invalidez del acto administrativo

En materia de invalidez del acto administrativo, en apretada síntesis, nos hacemos eco en este momento de la clasificación doctrinal que distingue entre inexistencia, nulidad, anulabilidad y mera irregularidad.⁵²³ Ahora bien, a nivel positivo, únicamente aparecen reguladas en la l. n. 241/1990 las categorías de la nulidad y la anulabilidad, en particular, en el artículo 21-*septies* (“*Nulità del provvedimento*”) y en el artículo 21-*octies* (“*Annullabilità del provvedimento*”), siendo esta última la forma típica de invalidez de los actos administrativos.

En su configuración legal las causas de nulidad tienen carácter tasado: es nulo el acto administrativo que carece de los elementos esenciales, que está viciado de defecto absoluto de atribución, que ha sido adoptado con violación o elusión de sentencia con valor de cosa juzgada y en los demás casos expresamente previstos por la ley.⁵²⁴

transcrita podría suscribirse sin demasiadas matizaciones para describir la situación del instituto de la revocación tributaria de nuestro ordenamiento (quinto de los procedimientos especiales de revisión en vía administrativa) que, por la profusión de conceptos jurídicos indeterminados en su configuración legal y la integración restrictiva que de los mismos ha ido realizando el Tribunal Supremo, no siendo unánime la posición de la doctrina en la mayoría de las discusiones que suscita, a pesar de su regulación legal con motivos de revocación tasados, límites específicos y exigencias procedimentales propias, no ha conseguido desprenderse de su homónimo administrativo.

⁵²¹ Aparece en F. BENVENUTI, 1959.

Si bien tradicionalmente el instituto del *annullamento d'ufficio* ha sido encuadrado sin duda alguna en el ámbito de la autotutela, no ha ocurrido lo mismo en el caso de la *revoca*. Muestra de ello la encontramos en E. CANNADA-BARTOLI, 1958, pág. 491, para quien la *revoca* no es manifestación de autotutela, sino de pura administración activa. En contra, entre otros, P. SALVATORE, 1991, pág. 1, para quien la *revoca* constituye uno de los típicos medios de autotutela (espontánea) de la Administración Pública. Y esta duda persiste tras la regulación contenida en el artículo 21-*quinquis* de la l. n. 241/1990. Un estudio detallado sobre las diferentes posturas y su incidencia práctica puede verse en A. GUALDANI, 2016, págs. 49 y 50.

⁵²² Es la l. de 07/08/1990, n. 241, que establece nuevas normas en materia de procedimiento administrativo y de derecho al acceso a los documentos administrativos (“*Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi*”) [G.U. n. 192, de 18 de agosto de 1990].

⁵²³ Para un análisis del tratamiento general de la invalidez del acto administrativo hemos acudido a R. GAROFOLI e G. FERRARI, 2017, y a E. CASSETTA, 2021.

⁵²⁴ Así se establece en el artículo 21-*septies* de la l. 241/1990: “1. *E' nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che e' viziato da difetto assoluto di attribuzione, che e' stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonche' negli altri casi espressamente previsti dalla legge*”. Un examen de los vicios determinantes de la nulidad del acto administrativo puede verse en C. CONTESSA, 2019, págs. 92 a 102.

Por otra parte, es anulable el acto administrativo adoptado con violación de ley o viciado de exceso de poder o de incompetencia (no absoluta). Sin embargo, no es anulable el acto adoptado con violación de norma sobre el procedimiento o la forma del acto cuando, por la naturaleza reglada del mismo, sea evidente que su contenido dispositivo no habría podido ser diferente del concretamente adoptado. Y así, en general, no es anulable el acto administrativo por omisión de la comunicación de inicio del procedimiento cuando la administración demuestre en juicio que el contenido del acto no habría podido ser diferente del concretamente adoptado.⁵²⁵

3.1.2. *Annullamento d'ufficio*

La anulación de oficio de los actos administrativos aparece regulada en el artículo 21-*nonies* de la l. n. 241/1990. Se trata de una potestad discrecional que actúa sobre el acto originario, anulándolo total o parcialmente con efectos *ex tunc*.⁵²⁶

⁵²⁵ Así se establece en el artículo 21-*octies* de la l. 241/1990: “1. *E' annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza. 2. Non e' annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il provvedimento amministrativo non e' comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. La disposizione di cui al secondo periodo non si applica al provvedimento adottato in violazione dell'articolo 10-bis*”. En palabras de C. CONTESSA, 2019, pág. 102, el apartado 1 de este artículo incorpora el catálogo clásico de las tres formas de invalidez (incompetencia, violación de ley, exceso de poder), mientras que el apartado 2 se refiere, en cambio, a la denominada ilegitimidad no invalidante. Precisamente, el texto del segundo párrafo del apartado 2 de este artículo ha despertado de forma notable la atención de los autores. Por lo que se refiere a la materia objeto de nuestro estudio, la autotutela, en este momento nos hacemos eco de las conclusiones de A. GUALDANI, 2016, cuando, con cita de jurisprudencia y de doctrina precedente, afirma (con traducción propia) que la desvalorización del vicio relativo a la omisión de la comunicación de inicio del procedimiento no parece ser compatible con el procedimiento de *revoca*. Se opone a ello no solo la relevancia de la participación (del interesado) a fin de equilibrar los intereses en juego de cara a la eliminación de un acto válido, sino también a fin de determinar la indemnización (pág. 103). En la misma línea, en el *annullamento d'ufficio* (excepto cuando tiene carácter obligatorio), siendo la ponderación de intereses la esencia de ese poder (ejercitable subsistiendo razones de interés público y teniendo en cuenta los intereses de los destinatarios y de los interesados en contrario), sería difícil para la Administración demostrar en juicio la irrelevancia de la intervención del privado en la fijación de la decisión final, así como probar que el acto no hubiera podido ser diverso del concretamente adoptado (pág. 104). Por tanto, la falta de comunicación del inicio del procedimiento en el que se acuerde la anulación de oficio o la revocación de un acto administrativo constituye un vicio en la resolución del procedimiento que la hace anulable y, en consecuencia, determina la posibilidad de su impugnación.

⁵²⁶ De acuerdo con el artículo 21-*novies* (“*Annullamento d'ufficio*”): “1. *Il provvedimento amministrativo illegittimo ai sensi dell'articolo 21-octies, esclusi i casi di cui al medesimo articolo 21-octies, comma 2, può essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico, entro un termine ragionevole, comunque non superiore a dodici mesi dal momento dell'adozione dei provvedimenti di autorizzazione o di attribuzione di vantaggi economici, inclusi i casi in cui il provvedimento si sia formato ai sensi dell'articolo 20, e tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei controinteressati, dall'organo che lo ha emanato, ovvero da altro organo previsto dalla legge. Rimangono ferme le responsabilità connesse all'adozione e al mancato annullamento del provvedimento illegittimo.*

2. *E' fatta salva la possibilità di convalida del provvedimento annullabile, sussistendone le ragioni di interesse pubblico ed entro un termine ragionevole.*

2-bis. *I provvedimenti amministrativi conseguiti sulla base di false rappresentazioni dei fatti o di dichiarazioni sostitutive di certificazione e dell'atto di notorietà false o mendaci per effetto di condotte costituenti reato, accertate con sentenza passata in giudicato, possono essere annullati dall'amministrazione anche dopo la scadenza del termine di dodici mesi di cui al comma 1, fatta salva l'applicazione delle sanzioni penali nonche' delle sanzioni previste dal capo VI del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445*”.

Los actos administrativos adoptados con violación de ley o viciados de exceso de poder o de incompetencia (no absoluta) pueden ser anulados de oficio. Entre ellos, son anulables por la Administración los actos adoptados con violación de norma sobre el procedimiento o la forma del acto cuando no resulte aplicable la exclusión prevista por el artículo 21-*octies* de la l. n. 241/1990.

No obstante, la sola existencia de un acto ilegítimo no habilita a la Administración para proceder a su anulación total o parcial. Es necesario, a la vez, que concurran razones de interés público para esa anulación, interés que ha de ser actual y concreto y no puede limitarse al restablecimiento de la legalidad vulnerada. Además, en la valoración del interés público concurrente deben ser tenidos en cuenta los intereses de los destinatarios del acto a anular y de los terceros afectados. En consecuencia, a la vista de la relevancia del vicio, la Administración deberá realizar un juicio de prevalencia comparando el interés público a la anulación del acto y la exigencia de no perturbar posiciones jurídicas consolidadas,⁵²⁷ y esa valoración deberá aparecer en la motivación del acto de anulación.⁵²⁸

Por otra parte, la anulación habrá de realizarse en un plazo razonable desde que el acto fue dictado. Tratándose de actos de autorización o de atribución de ventajas económicas, ese plazo no puede ser superior a doce meses.

3.1.3. *Revoca*⁵²⁹

La revocación de los actos administrativos aparece configurada en el artículo 21-*quinquies* de la l. n. 241/1990.⁵³⁰ Se trata de una potestad discrecional que actúa sobre los efectos

⁵²⁷ En este sentido, A. GUALDANI, 2016, pág. 67, con respaldo en la doctrina del *Consiglio di Stato* y de los autores.

⁵²⁸ El artículo 3 de la l. n. 241/1990 establece la obligación de motivar los actos administrativos: “1. *Ogni provvedimento amministrativo, compresi quelli concernenti l'organizzazione amministrativa, lo svolgimento dei pubblici concorsi ed il personale, deve essere motivato, salvo che nelle ipotesi previste dal comma 2. La motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria.*

2. *La motivazione non e' richiesta per gli atti normativi e per quelli a contenuto generale.*

3. *Se le ragioni della decisione risultano da altro atto dell'amministrazione richiamato dalla decisione stessa, insieme alla comunicazione di quest'ultima deve essere indicato e reso disponibile, a norma della presente legge, anche l'atto cui essa si richiama.*

4. *In ogni atto notificato al destinatario devono essere indicati il termine e l'autorità cui e' possibile ricorrere”.*

⁵²⁹ Traducimos en adelante la expresión *revoca* /'revoka/ (propia del procedimiento) como revocación, no sin olvidar que en el ordenamiento jurídico italiano también se regula el instituto de la *revocazione* (propia del proceso).

⁵³⁰ De acuerdo con el artículo 21-*quinquies* (“*Revoca del provvedimento*”): “1. *Per sopravvenuti motivi di pubblico interesse ovvero nel caso di mutamento della situazione di fatto non prevedibile al momento dell'adozione del provvedimento o, salvo che per i provvedimenti di autorizzazione o di attribuzione di vantaggi economici, di nuova valutazione dell'interesse pubblico originario, il provvedimento amministrativo ad efficacia durevole puo' essere revocato da parte dell'organo che lo ha emanato ovvero da altro organo previsto dalla legge. La revoca determina la inidoneità del provvedimento revocato a produrre ulteriori effetti. Se la revoca comporta pregiudizi in danno dei soggetti direttamente interessati, l'amministrazione ha l'obbligo di provvedere al loro indennizzo.*

1-bis. *Ove la revoca di un atto amministrativo ad efficacia durevole o istantanea incida su rapporti negoziali, l'indennizzo liquidato dall'amministrazione agli interessati e' parametrato al solo danno emergente e tiene conto sia dell'eventuale conoscenza o conoscibilità da parte dei contraenti della contrarietà dell'atto amministrativo oggetto di revoca all'interesse pubblico, sia dell'eventuale concorso*

del acto originario, no sobre el acto mismo, con eficacia *ex nunc*.⁵³¹ Si provoca perjuicios a sujetos directamente interesados, la Administración tiene la obligación de indemnizarlos.

Después de la modificación del artículo 21-*quinquis* de la l. n. 241/1990 llevada a cabo por la l. n. 164/2014, el ejercicio de la potestad de *revoca* de un acto de efecto duradero únicamente se justifica por sobrevenidas razones de interés público que derivan de una mutación de la situación de hecho no previsible en el momento de la adopción del acto o (excepto para los actos de autorización o de atribución de ventajas económicas) que resultan de una nueva evaluación del interés público originario (*ius poenitendi*).⁵³² Esa revocación puede llevarla a cabo el órgano del que ha emanado el acto u otro previsto por la ley.

3.2. Autotutela tributaria

En una acepción restringida, podríamos definir el instituto de la autotutela tributaria como la potestad de la administración tributaria de retirar (*lato sensu*) sus propios actos ilegítimos o infundados.⁵³³ A partir de este concepto, en las próximas páginas intentaremos determinar su contenido y efectividad de cara a la protección de los derechos de los particulares.

Pues bien, en línea de principio, adelantamos en este momento la opinión doctrinal que defiende que, examinando el estado de la cuestión en materia de autotutela tributaria, no se puede por menos que afirmar que subsiste una singular divergencia entre la disciplina normativa (legal y reglamentaria) y las circulares de la administración financiera, por un lado, decididamente orientadas a favor del contribuyente con el objetivo de evitar una

dei contraenti o di altri soggetti all'erronea valutazione della compatibilita' di tale atto con l'interesse pubblico."

⁵³¹ En opinión de A. GUALDANI, 2016, con referencia a doctrina precedente, la revocación se configura como máxima expresión de ejercicio del poder discrecional (abarcando “*an*”, “*quid*”, “*quando*” y “*quomodo*”), funcionalmente vinculado a la consecución del interés público (pág. 48).

⁵³² Del literal de la norma, no faltan autores que consideran tres los presupuestos individualmente habilitantes para el ejercicio del poder de revocación, esto es, sobrevenidos motivos de interés público, mutación de la situación de hecho y nueva valoración del interés público originario. Por todos, R. VILALTA-M. RAMAJOLI, 2006, pág. 589.

Para A. GUALDANI, 2016, las condiciones de ejercicio de la potestad de *revoca* tras la modificación operada por la ley 164/2014 han sido pensadas bajo la óptica de una mayor tutela de la estabilidad de las situaciones jurídicas y de la confianza legítima del privado (pág. 58). En este sentido, cabe tener en cuenta que en la redacción original del artículo dada por la l. n. 15/2005 se decía “1. *Per sopravvenuti motivi di pubblico interesse ovvero nel caso di mutamento della situazione di fatto o di nuova valutazione dell'interesse pubblico originario, il provvedimento amministrativo ad efficacia durevole puo' essere revocato da parte dell'organo che lo ha emanato ovvero da altro organo previsto dalla legge [...]*”, redacción que para R. VILALTA-M. RAMAJOLI, 2006, suponía, de hecho, que la norma no preveía ningún límite al ejercicio de la potestad de *revoca* basado en el *ius poenitendi*, siendo únicamente necesario explicitar las razones que hubieran conducido a la Administración a modificar su orientación (pág. 589).

Por lo que se refiere a la relevancia del interés público en el ejercicio de la potestad de *revoca*, con cita de doctrina precedente, afirma A. GUALDANI, 2016, que, a diferencia de la anulación de oficio, donde al interés público se añade otro requisito representado por el vicio del acto, en la revocación la evaluación de la correspondencia del acto a revocar con la satisfacción del interés público es el objetivo exclusivo y directo que la administración debe cumplir (pág. 59).

⁵³³ En A. MARCHESELLI, 2008, pág. 28. Hemos accedido a una visión general de la autotutela tributaria en D. STEVANATO, 1996, y V. FICARI, 1999.

imposición injusta, y, por otro, la posición de la jurisprudencia (avalada por la *Corte Costituzionale*) que se presenta, en cambio, muy restrictiva.⁵³⁴

Para confirmar esta conclusión examinaremos a continuación la normativa, la praxis administrativa y la jurisprudencia que configuran la actual situación de la autotutela tributaria.

3.2.1. Artículo 2-quater del d.l. n. 564/1994

Igual que lo hiciera el artículo 68 del d.P.R. n. 287/1992, el artículo 2-quater del d.l. n. 564/1994 reconoce explícitamente el instituto de la autotutela para el ámbito tributario.⁵³⁵

Y lo hace remitiendo a regulación por decreto del ministro correspondiente (y en las regiones, provincias y municipios, con arreglo a su normativa específica en relación con los actos relativos a los tributos que gestionen) la determinación de los órganos de la administración financiera competentes para el ejercicio de la potestad⁵³⁶ de anulación de

⁵³⁴ En G. DE BELLIS, 2020, pág. 209.

⁵³⁵ Después de las modificaciones introducidas por el artículo 27 de la l. n. 28/1999 (que incorpora los párrafos 1-bis a 1-quater) y por el artículo 11 de la l. n. 159/2015 (que incorpora los párrafos 1-quinquies a 1-octies), el artículo 2-quater dispone que: “1. *Con decreti del Ministro delle finanze sono indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati. Con gli stessi decreti sono definiti i criteri di economicità sulla base dei quali si inizia o si abbandona l'attività dell'amministrazione.*

1-bis. *Nel potere di annullamento o di revoca di cui al comma 1 deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato.*

1-ter. *Le regioni, le province e i comuni indicano, secondo i rispettivi ordinamenti, gli organi competenti per l'esercizio dei poteri indicati dai commi 1 e 1-bis relativamente agli atti concernenti i tributi di loro competenza.*

1-quater. *In caso di pendenza del giudizio, la sospensione degli effetti dell'atto cessa con la pubblicazione della sentenza.*

1-quinquies. *La sospensione degli effetti dell'atto disposta anteriormente alla proposizione del ricorso giurisdizionale cessa con la notificazione, da parte dello stesso organo, di un nuovo atto, modificativo o confermativo di quello sospeso; il contribuente può impugnare, insieme a quest'ultimo, anche l'atto modificato o confermato.*

1-sexies. *Nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto purché rinunci al ricorso. In tale ultimo caso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute.*

1-septies. *Le disposizioni del comma 1-sexies non si applicano alla definizione agevolata prevista dall'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.*

1-octies. *L'annullamento o la revoca parziali non sono impugnabili autonomamente”.*

⁵³⁶ Tal y como recuerda S. DIDONI, 2021, páginas 1591 y 1592, a partir de esa concreción de la potestad de autotutela tributaria en las figuras de la anulación de oficio y la revocación referidas actos ilegítimos o infundados, se defienden en la doctrina dos interpretaciones sobre su ejercicio y, a la postre, sobre su naturaleza. En una primera interpretación, la anulación de oficio tendría por objeto la remoción de un acto ilegítimo, mientras que la revocación tendría por objeto la remoción de un acto administrativo por disconformidad sobrevenida del acto con una nueva y diversa valoración del interés público. En la segunda interpretación, por su parte, la anulación de oficio tendría por objeto la remoción del acto afecto de un vicio de ilegitimidad (en presencia de un vicio de forma o de procedimiento, en general, como consecuencia de la violación de las reglas que disciplinan el ejercicio de la potestad); mientras que la revocación tendría por objeto la remoción de un acto afecto de un vicio de contenido (consecuencia de su no conformidad con la correcta percepción y representación de la realidad y, por tanto, carente de fundamento). Este planteamiento ya se recoge en A. MARCHESELLI, 2008, para afirmar que en la primera interpretación la revocación tendría un ámbito de aplicación muy limitado, restringido, por ejemplo, a supuestos expresamente previstos en materia de suspensión de la ejecución de los actos tributarios o de concesión de aplazamientos.

oficio o de revocación, aun en pendencia de juicio o en caso de que no fueran impugnables,⁵³⁷ de los actos ilegítimos o infundados.

En la potestad de anulación de oficio o revocación se entiende comprendido también el poder para acordar la suspensión de los efectos del acto que resulte ilegítimo o infundado.

En caso de pendencia de juicio, la suspensión de los efectos del acto cesa con la publicación de la sentencia. Si la suspensión se acordara antes de la interposición de recurso judicial, dicha suspensión cesará con la notificación por parte del mismo órgano de un nuevo acto que modifique o confirme el suspendido, pudiendo el contribuyente impugnar ambos conjuntamente.

En general, si se acordara la anulación o la revocación parcial del acto (decisión que no podrá ser impugnada de forma autónoma),⁵³⁸ el contribuyente podrá recurrir al instituto de la definición más favorable de las sanciones previsto para el acto objeto de anulación o revocación en las mismas condiciones existentes a fecha de notificación del mismo, siempre y cuando renuncie al recurso.⁵³⁹ En este último caso, las costas del juicio quedarán de cargo de la parte que las haya generado.

Por último, la configuración del instituto de la autotutela por el artículo 2-*quater* del d.l. n. 564/1994 se completa con la previsión de que el mismo decreto ministerial que atribuya la competencia para anular o revocar defina los criterios de economicidad en base a los cuales se inicia o se abandona la actividad de la administración.

3.2.2. Decreto ministerial n. 37/1997, de 11 de febrero

Pues bien, si se admite que el ejercicio de la autotutela, para decidir entre la remoción o la conservación del acto, además de un vicio que afecte a la validez del acto administrativo, requiere la evaluación del interés público con los demás concurrentes, habría que reconocer el carácter discrecional de esa potestad. En otro caso, si para la anulación se admite como necesaria y suficiente la existencia de un acto ilegítimo o infundado, podría defenderse su carácter obligatorio en presencia de un vicio relevante. En S. DIDONI, 2021, pág. 1593.

⁵³⁷ El artículo 19 del d.lgs. n. 546/1992 contiene un elenco de los actos tributarios impugnables ante las Comisiones tributarias y no ha faltado un vivo debate jurisprudencial y doctrinal sobre su carácter ejemplificativo o tasado. Fruto de ese debate se ha impuesto una interpretación funcional del artículo, en el sentido de considerar que serán impugnables todos los actos expresivos de una manifestación de voluntad impositiva por parte de la Administración (tanto en la exigencia de mayores cuotas, como en la oposición a la restitución de lo recaudado y al reconocimiento del derecho a una exención o a una menor tributación) e idóneos para incidir negativamente en la esfera patrimonial del contribuyente. En G. MELIS, 2021, con cita de la sentencia Cass. 24916/2013).

⁵³⁸ Esta previsión normativa no está exenta de diferentes interpretaciones jurisprudenciales y críticas doctrinales. Puede verse un reflejo de las mismas en M.P. NASTRI, 2021, págs. 1601 a 1604. Así, para la *Corte de Casazione* (en sentencias de 15/04/2016, núm. 7511, y 16/11/2018, núm. 29595) la anulación parcial no determina una nueva imposición para el contribuyente y, por tanto, no se trata de un acto lesivo para sus intereses. Se trata, en cambio, de una mera reducción unilateral del crédito tributario que se comunica al interesado.

⁵³⁹ En caso de anulación o revocación parcial del acto en autotutela, para evitar un trato discriminatorio respecto de la sanción procedente como consecuencia de haber sido impugnado el acto impositivo, se atribuye al contribuyente la facultad de hacer uso del instituto de la definición más favorable de la sanción (en particular, la prevista para el caso de *aquiescenza*) de la que podría haberse beneficiado originariamente, a condición, obviamente, de que renuncie al recurso formulado (o a su formulación). *Cfr.* G. MELIS, 2021, pág. 433.

Cumpliendo con las previsiones de la habilitación anterior, mediante d.m. n. 37/1997, de 11 de febrero, se aprobó el reglamento que establece las normas relativas al ejercicio del poder de autotutela por parte de los órganos de la administración financiera.⁵⁴⁰

A lo largo de sus ocho artículos, el decreto ministerial despliega el régimen de la autotutela (eso sí, a nivel reglamentario) estableciendo, sucesivamente:

a) Los órganos competentes para el ejercicio de la potestad de anulación de oficio y revocación o de renuncia a la imposición instrumentada en una autoliquidación (artículo 1).⁵⁴¹

Esa competencia se atribuye a la oficina que haya emanado el acto ilegítimo o que sea competente para la regularización de oficio, o bien, en vía sustitutiva, en caso de “inercia grave”, a la Dirección regional o compartimental de la que dependa la oficina responsable.

b) Las hipótesis de anulación de oficio o de renuncia a la imposición (artículo 2.1).

La Administración financiera puede proceder, en todo o en parte, a la anulación de una decisión o a la renuncia a la imposición derivada de una autoliquidación, sin necesidad de instancia de parte, incluso en pendencia de juicio o en caso de no impugnabilidad, en los casos en que concurra ilegitimidad del acto dictado o de la imposición, entre otros supuestos, por causa de: i) error de persona; ii) evidente error lógico o de cálculo; iii) error en el presupuesto del impuesto; iv) doble imposición; v) no tener en cuenta los pagos de impuestos debidamente realizados; vi) falta de documentación subsanada posteriormente, a más tardar en el plazo de caducidad; vii) cumplimiento de requisitos para beneficiarse de deducciones, reducciones o regímenes más favorables, previamente denegados; o, viii) error material del contribuyente, fácilmente reconocible por la Administración.

c) El límite de la sentencia con valor de cosa juzgada material (artículo 2.2)

No procederá la anulación de oficio o la renuncia a la imposición derivada de una autoliquidación por motivos en los que haya intervenido sentencia con valor de cosa juzgada favorable a la administración financiera.⁵⁴²

⁵⁴⁰ Texto vigente consultado el día 25/04/2022 en:

<https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?ACTION=getSommario&id={8FABDE81-817A-4481-AF5B-198AEA3DF99B}>

⁵⁴¹ Ante la ausencia de una definición de la expresión “*autoaccertamento*”, a la vista del contenido que, entendemos, le da esta norma, consideramos posible asimilarlo a la revisión de las autoliquidaciones realizadas de los obligados tributarios.

⁵⁴² Se trata, en todo caso, de cosa juzgada material a favor de la Administración y por idénticos motivos a la pretendida anulación en autotutela. En este sentido, en A. MARCHESELLI, 2008, se argumenta que no obsta al retiro en autotutela la sentencia con valor de cosa juzgada en cuyo procedimiento la pretensión del contribuyente haya sido rechazada o declarada improcedente por razones relativas a cuestiones preliminares tales como la concurrencia de los requisitos procesales que condicionan el deber del juez de pronunciarse sobre el fondo de la solicitud. Es más, en presencia de cosa juzgada material, solo se opone a la anulación en autotutela la fundada en afirmaciones de existencia de los mismos vicios examinados en el juicio tributario cuando la sentencia no haya apreciado nulidad. En definitiva, la administración conserva la facultad de anular los actos, tanto después de una sentencia basada en razones procesales (en este caso pudiendo valorar cualquier vicio del acto), como después de una sentencia favorable sobre el fondo (en este caso solo con fundamento en la apreciación de otros vicios diferentes a los que son objeto de la sentencia).

c) Criterios de prioridad (artículo 3)

En la actuación de la administración se ha de dar prioridad a los supuestos de relevante interés general y, entre ellos, a aquellos en los que esté en curso o exista riesgo de un contencioso relevante.

d) Obligaciones de las oficinas (artículo 4)

En los casos en que el importe del impuesto, las sanciones y las obligaciones accesorias objeto de anulación, o de renuncia a la imposición derivada de una autoliquidación, o del tratamiento más favorable, supere determinada cuantía, con carácter previo a la resolución, es necesario informe de la dirección regional o compartimental de la que dependa la oficina.

Por otra parte, la anulación o renuncia a la imposición derivada de una autoliquidación se ha de comunicar al contribuyente, al órgano jurisdiccional que estuviera conociendo del eventual recurso y, en caso de anulación acordada en vía sustitutiva, a la oficina que hubiera dictado el acto.

Por último, las direcciones regionales y compartimentales han de remitir a diferentes órganos de control una relación anual en la que pongan de manifiesto las causas de los vicios detectados en los actos, así como las medidas adoptadas para mejorar la eficiencia de la actividad de las actuaciones de control y regularización de su competencia.

e) Solicitud de anulación o de renuncia a la imposición instrumentada en una autoliquidación (artículo 5)

La eventual solicitud de anulación o de renuncia a la imposición presentada por los contribuyentes se dirigirá a las oficinas antes mencionadas y, en caso de envío de la misma a una oficina incompetente, esta estará obligada a transmitirla a la oficina competente, dando comunicación al contribuyente.

f) También se establecen obligaciones de tratamiento y remisión a nivel central de la información relativa a los motivos por los que con mayor frecuencia los recursos contra los actos de la administración central y periférica son estimados o desestimados por las Comisiones tributarias, así como la transmisión de esa información a las direcciones regionales y compartimentales evidenciando los casos de contraste con la jurisprudencia nacional y comunitaria (artículo 6).

g) Criterios de economicidad para el inicio o el abandono de la actividad contenciosa (artículo 7)

Teniendo en cuenta la información anterior y la jurisprudencia consolidada en la materia, las direcciones de los departamentos han de impartir directivas para el desistimiento en litigios ya iniciados, en función del criterio de la probabilidad de obtener una resolución desfavorable y de la subsiguiente condena de la administración financiera al reembolso de las costas del juicio. A análoga evaluación se subordina la adopción de la iniciativa en sede contenciosa.

También habrá de tenerse en consideración la cuantía de las pretensiones tributarias en relación con los costes administrativos inherentes a su defensa.

h) Criterios de economicidad para el inicio o el abandono de la actividad administrativa (artículo 8)

Mediante decretos sucesivos se han de establecer los criterios de economicidad en función de los cuales se inicia o se abandona la actividad de la administración, en relación a determinadas categorías generales y abstractas.

3.2.3. *Circolare* de 5 de agosto de 1998, n. 198, del *Ministero delle Finanze*

Por vía de la circular n. 198/1998,⁵⁴³ el ministerio del ramo aportó algunos criterios de aplicación de las normas de los apartados anteriores, aclarando, entre otros aspectos, que a los fines concretos del ejercicio de la autotutela la ley no considera relevante el comportamiento (omisivo o no) del contribuyente o el tiempo transcurrido desde que fuera dictado el acto, como tampoco (salvo el caso de cosa juzgada material) las eventuales vicisitudes procesales del acto, sino únicamente el resultado de la revisión que lleve a cabo el órgano que lo haya emanado, el cual tiene atribuida únicamente la competencia de verificar, de forma autónoma e independiente de tales situaciones o comportamientos, si el acto es legítimo o no. Si, después de la verificación, la pretensión tributaria resulta infundada en todo o en parte, debe ser retirada o reducida oportunamente de forma que se restablezca la relación con el contribuyente, que no puede ser llamado a pagar tributos no estrictamente previstos por la ley.

A lo anterior añadió expresamente que la anulación del acto conlleva necesaria y automáticamente la de todos los actos que de él deriven y comporta la obligación de restituir las sumas indebidamente recaudadas.

A la vez, afirmó que, si bien es cierto que la Administración detenta el poder, pero no el deber jurídico, de eliminar el acto viciado (como es cierto que el contribuyente, por su parte, no detenta un derecho subjetivo a que la Administración ejercite tal poder), es indudable, sin embargo, que la misma no detenta un poder discrecional de decidir a su capricho si corrige o no sus propios errores.⁵⁴⁴ En efecto, por un lado, la falta de ejercicio de la autotutela ante un acto patentemente ilegítimo, en caso de juicio pendiente o previsible, puede llevar a la condena en costas a la administración con el consiguiente perjuicio sobre el erario público (responsabilidad que podría ser exigida sobre quien omitió la anulación del acto); por otro lado, estando previsto que en el caso de grave inacción del órgano que ha emanado el acto pueda intervenir, en vía sustitutiva, el órgano jerárquicamente superior, es evidente que el ejercicio correcto y tempestivo de la autotutela viene configurado para la Administración no como una opción que puede discrecionalmente ejercitarse o no, sino como una componente del correcto comportamiento de los responsables de los órganos administrativos y, por tanto, como un criterio de evaluación de su actividad desde el punto de vista disciplinario y profesional.

⁵⁴³ Hemos accedido al texto de la circular el día 25/04/2022 en: <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getPrassiDetail.do?id={4332FEB1-50C6-493B-86E9-FB5510AD40CF}>

⁵⁴⁴ M. PROCOPIO, 2019, pág. 98, sin embargo, pone el énfasis en la afirmación por la administración de la naturaleza discrecional del poder que le ha sido conferido y cita, en particular, la circular n. 195/1997.

3.2.4. *Artículos 7.2.b) y 13.6 del Estatuto del contribuyente*

Para ampliar el marco normativo anterior a su aprobación, la l. n. 212/2000, relativa a las disposiciones en materia de estatuto de los derechos del contribuyente, en su artículo 7 que lleva por título “*Chiarezza e motivazione degli atti* (claridad y motivación de los actos)”, establece la obligación para la Administración de indicar expresamente en los actos tributarios el órgano o autoridad administrativa ante la que puede promoverse su revisión en sede de autotutela [apartado 2.b)].⁵⁴⁵

Adicionalmente, el artículo 13 de la misma norma, que contiene el régimen de la figura del “*Garante del contribuente*”, en su apartado 6, reconoce entre sus competencias la de activar el procedimiento de autotutela frente a actos tributarios notificados al contribuyente.⁵⁴⁶

3.2.5. *Sentenza de la Corte Costituzionale n. 181/2017, de 13 de julio*

En su sentencia n. 181/2017,⁵⁴⁷ la *Corte Costituzionale* ha declarado infundadas las cuestiones de legitimidad constitucional relativas al artículo 2-*quater*, apartado 1, del d.l. n. 564/1994 (Disposiciones urgentes en materia tributaria)⁵⁴⁸ y el artículo 19, apartado 1, del d.lgs. n. 546/1992 (Disposiciones sobre el proceso tributario),⁵⁴⁹ planteadas con referencia a los artículos 3 (principio de igualdad), 23 (principio de reserva de ley), 24 (principio de defensa), 53 (principio de capacidad contributiva), 97 (principios de imparcialidad y buen funcionamiento de la Administración pública) y 113 (principio de tutela jurisdiccional de los derechos e intereses legítimos), todos del texto constitucional de 1947.

La sentencia incorpora toda una serie de consideraciones sobre el instituto de la autotutela tributaria que resumimos a continuación.

a) Desgrana las normas legales y reglamentarias vigentes para reconocer que la autotutela tributaria cuenta con una disciplina articulada y específica distinta de la de la autotutela administrativa general positivizada el año 2005.

⁵⁴⁵ El artículo 7.2 de la l. n. 212/2000, de 27 de julio, establece que: “*Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: [...] b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali e' possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela; [...]*”.

⁵⁴⁶ De acuerdo con el artículo 13.6 de la l. n. 212/2000 que “*Il Garante del contribuente, anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria, rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni, e attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente. Il Garante del contribuente comunica l'esito dell'attività svolta alla direzione regionale o compartimentale o al comando di zona della Guardia di finanza competente nonché agli organi di controllo, informandone l'autore della segnalazione*”.

⁵⁴⁷ Puede consultarse en <https://www.cortecostituzionale.it/actionPronuncia.do> [visto el 25/04/2022].

⁵⁴⁸ Se censuraba este artículo en la parte en que no prevé la obligación de la administración financiera de adoptar una resolución administrativa expresa en relación con la solicitud de autotutela propuesta por el contribuyente, ni la impugnación -por parte de éste- del silencio tácito sobre tal petición.

⁵⁴⁹ Se censuraba este artículo en la parte en que no prevé que el contribuyente pueda impugnar la negativa tácita de la administración tributaria sobre la solicitud de autotutela propuesta por el mismo.

b) Y acude, seguidamente, a la jurisprudencia de la *Corte di Cassazione* para decir que, igual que la autotutela en el derecho administrativo general, la autotutela tributaria constituye una facultad de oficio ejercida por las agencias tributarias sobre la base de evaluaciones ampliamente discrecionales, y no un instrumento para proteger al contribuyente. Lo que no impide, afirma, que el particular pueda, por supuesto, solicitar su ejercicio denunciando la ilegalidad de los actos tributarios, pero esa solicitud no transforma un procedimiento de oficio y discrecional en un procedimiento a instancia de parte que haya de concluir con una resolución expresa.

Y es que, prosigue, no existe deber de la administración de pronunciarse sobre la solicitud de autotutela y, a falta de este deber, el silencio sobre el mismo no equivale a un incumplimiento, ni, por otra parte, el silencio mismo puede ser considerado una negativa, a falta de una disposición específica que así lo califique jurídicamente, con la consecuencia de que el silencio de la administración financiera sobre la solicitud de autotutela no es impugnabile ante ningún juez.

Separa la naturaleza de la autotutela de la propia del recurso procesal (hacer justicia), porque la anulación de oficio constituye una expresión de administración activa y comporta por regla general evaluaciones discrecionales, no agotándose la potestad de la autoridad que la adopta únicamente con la verificación de la legitimidad del acto y su obligatoria anulación si resulta ilegítimo.

c) No deja de reconocer la *Corte* que la apreciación discrecional realizada en el contexto de la autotutela tributaria tiene características particulares debido a la fuerza que asume en su contexto el interés público a la correcta exacción de los tributos.

Y es que, afirma, la anulación de oficio de actos no impugnables con vicios "sustanciales", y que han conducido a la administración a percibir sumas indebidas, tiende, de hecho, a satisfacer *ipso jure* el interés público a la correcta exacción de los tributos, lo que puede ser considerado una síntesis entre el interés fiscal del Estado-comunidad y el principio de capacidad contributiva amparado por el artículo 53.1 de la Constitución.

Estas peculiaridades explican también, a juicio de la *Corte*, algunos aspectos de la disciplina positiva de la autotutela tributaria, tales como la competencia atribuida al Garante del contribuyente de activar los procedimientos de autotutela contra los actos tributarios notificados al contribuyente o la posibilidad de que la dirección regional o departamental intervengan en vía sustitutiva en caso de "inacción grave" de la oficina que adoptó el acto ilegítimo.

Sin embargo, concluye, incluso en un contexto tan caracterizado, en el que el interés público a la eliminación del acto adquiere un valor específico y tiende en cierta medida a converger con el del contribuyente, no debe pasarse por alto el hecho de que otros intereses pueden y deben contribuir a la valoración administrativa, y entre ellos el de la estabilidad de las relaciones jurídicas de derecho público, inevitablemente comprometida por la anulación de un acto firme. Este interés requiere ser sopesado con los intereses descritos -y con otros que puedan surgir en la materia concreta sobre la que la administración tributaria está llamada a resolver- según el mecanismo de la evaluación comparativa. Así, en todo caso, incluso en el ámbito tributario, se confirma el carácter plenamente discrecional de la anulación de oficio.

d) Insiste en la misma línea incorporando un argumento adicional a la necesaria preservación del interés público a la certeza de las relaciones jurídicas: si afirmara el deber de la administración tributaria de pronunciarse sobre la instancia de autotutela, abriría la puerta (admitiendo la posibilidad de accionar contra el silencio, con la consecuente afirmación del deber de la administración de resolver y la eventual impugnabilidad de la resolución que dictara) al posible cuestionamiento de la obligación tributaria consolidada a consecuencia de la firmeza del acto impositivo.

De esta forma, dice, la autotutela acabaría ofreciendo una "segunda oportunidad" generalizada de tutela una vez transcurridos los plazos de recurso contra el acto tributario, accionable *sine die* por el interesado, que podría reactivar el circuito judicial en cualquier momento superando el principio de la firmeza del acto administrativo y la correlativa estabilidad de la regulación de la relación de la que es objeto.

e) En fin, concluye, ante la solicitud del contribuyente se permite a las agencias fiscales evaluar si actúan o no, sin que su eventual opción de resolver pueda ser objeto de impugnación judicial por el solicitante.

f) Con todo, la *Corte Costituzionale* se dirige al legislador afirmando que sería conforme con el texto constitucional la opción legislativa que incorporara supuestos de autotutela obligatoria, así como la introducción de límites al ejercicio de la potestad.⁵⁵⁰

3.2.6. La Corte di Cassazione y el control de la actividad discrecional

Si bien en ocasiones anteriores la *Corte di Cassazione* había negado la posibilidad de recurso contra la desestimación de la solicitud de anulación en autotutela de un acto tributario,⁵⁵¹ admite, en la actualidad (en la que parece una orientación consolidada en su doctrina) el control judicial sobre la denegación, expresa o tácita, de la solicitud, pero únicamente en relación con la eventual ilegalidad de la negativa de la Administración en relación con las razones de relevante interés general que justifiquen el ejercicio de esta facultad y no sobre la validez de la pretensión tributaria, dado que de lo contrario, afirma, se produciría una injerencia indebida del juez en la actividad administrativa o un litigio inadmisiblesobre la legitimidad de un acto tributario ya definitivo.⁵⁵²

⁵⁵⁰ Y al parecer, el eco de tal afirmación no ha tardado en obtener respuesta. En este sentido, puede verse en M.P. NASTRI, 2021, págs. 1597 a 1601, la referencia a los trabajos de la Comisión interministerial para la reforma del proceso tributario.

⁵⁵¹ Así, entre otras, en sentencia Cass. 7511/2016 se había pronunciado afirmando que, en tema de contencioso tributario, el acto con el que la Administración manifieste la negativa a retirar, en vía de autotutela, un acto impositivo devenido definitivo, no entra en las previsiones del artículo 19 del d.lgs. n. 546/1992, y no es, por tanto, impugnabile, ya sea por la discrecionalidad que caracteriza a la autotutela en este caso, ya sea porque, de otra manera, se daría cabida a una inadmisiblesobre la legitimidad de un acto definitivo ya firme.

En <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getGiurisprudenzaDetail.do?id={C0B185FE-2231-4643-AB25-333420F4906A}> [visto el día 25/04/2022].

⁵⁵² Entre otras, en Cass. 4989/2020.

En <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getGiurisprudenzaDetail.do?id={401EFEA8-4E18-4E84-86A7-46BC398F0732}> [visto el día 25/04/2022].

En el mismo sentido, Cass. 29614/2021, que excluye que una modificación de la jurisprudencia de legitimidad (de la *Corte di Cassazione*) constituya un evento de tal importancia que asuma el rango de un relevante interés general que legitime el ejercicio del poder de autotutela; y es que, afirma, el interés general no puede consistir en la mera existencia de una imposición errónea (como tal referible exclusivamente a los intereses personales del contribuyente y dirigida a evitar una tributación superior respecto de aquella

CAPÍTULO 4. COROLARIO

Del contenido analizado en esta parte del trabajo destacamos:

En Italia el instituto de la autotutela tiene en el ámbito administrativo general una amplia trayectoria doctrinal y jurisprudencial que lo ha ido configurado como una potestad discrecional de la Administración al servicio del interés público. Y así se ha positivizado en la l. n. 15/2005 y en la l. n. 164/2014 que lo han introducido, la primera, y modificado después, la segunda, en la l. n. 241/1990 del procedimiento administrativo.

La vigencia de este instituto en el ámbito tributario, por la naturaleza del específico interés público tutelado y los principios constitucionales que lo presiden, no fue pacífica en la doctrina y la jurisprudencia italianas hasta que fue regulado mediante el d.l n. 564/1994 (con un precedente, el d.P.R. n. 287/1992) y desarrollado su régimen con perfiles propios a través del d. n. 37/1997.

El examen que hemos realizado de la doctrina emanada en los años de vida de este instituto nos permite identificar como aspecto central del mismo el de la posibilidad de control judicial de la resolución expresa o tácita contraria a los intereses del contribuyente. En particular, ante la pretensión de anular actos tributarios firmes.⁵⁵³ Y si bien la doctrina mayoritaria se sitúa en la línea de mantener alejado este instituto tributario de su homónimo del ámbito administrativo general, la doctrina constitucional y la jurisprudencia ordinaria insisten en afirmar que igual que la autotutela en el derecho administrativo general, la autotutela tributaria constituye una facultad de oficio ejercida por las agencias tributarias sobre la base de evaluaciones ampliamente discrecionales, y no un instrumento para proteger al contribuyente. Lo que no impide, afirman, que el particular pueda, por supuesto, solicitar su ejercicio denunciando la ilegalidad de los actos tributarios, pero esa solicitud no transforma un procedimiento de oficio y discrecional en un procedimiento a instancia de parte que haya de concluir con una resolución expresa.

que sea considerada justa), por cuanto el ejercicio del poder de autotutela no constituye un instrumento de tutela de los derechos individuales del contribuyente.

A la vista de estos pronunciamientos y otros similares, G. DE BELLIS, 2020, págs. 211-212, se pregunta cuáles deben ser las razones de relevante interés general cuya presencia deba demostrar el contribuyente para tener derecho a la anulación del acto; y atribuye la causa del estado de la cuestión al temor a que una obligación generalizada de autotutela pudiera llevar a un incremento de los contenciosos tributarios. No descarta, sin embargo, una variación de la jurisprudencia que reconozca la autotutela como obligatoria en presencia de casos límite.

⁵⁵³ La multiplicidad de enfoques que esa doctrina ofrece resulta inabarcable en este capítulo. No por eso sería admisible dejar de mencionar la existencia de algunas de los artículos que hemos tenido ocasión de conocer y no hemos reseñado ya. Así, el análisis de la naturaleza discrecional o reglada de la actividad de la administración tributaria en A. MONTI, 2008, y A. GUIDARA, 2020; la posibilidad de delinear un estatuto jurídico homogéneo para el procedimiento a instancia de parte en F. FARRI, 2020; el respeto del derecho de defensa en materia tributaria a la luz de la jurisprudencia de la Unión Europea en A. COMELLI, 2020; el control judicial del rechazo de autotutela en S. GIANONCELLI, 2008, F. TESAURO, 2008, A. STAGNARO 2008, G. GALIZIA, 2009, L. CAPO, 2021, M. CANTILLO, 2008, M. PROCOPIO 2009, M. PROCOPIO, 2019, o L. COSTANZO, 2021; los principios de buena fe, confianza legítima y transparencia en A. MARCHESELLI, 2009, A. MARCHESELLI y L. COSTANZO, 2017, o M. LOGOZZO, 2018; la responsabilidad de la Administración por el ejercicio de la potestad de autotutela tributaria en V. CINGANO, 2012; la decisión sobre las costas del procedimiento en caso de anulación en autotutela del acto impugnado en A. GATTO, 2016; o, en fin, la inaplicabilidad al acto impositivo del principio de no anulabilidad por vicios de forma o de procedimiento en F. FARRI, 2012, o I.M. RUGGIERI, 2015.

En línea con esa naturaleza discrecional, la jurisprudencia ordinaria más reciente admite el control judicial sobre la denegación, expresa o tácita, de la solicitud, pero únicamente en relación con la eventual ilegalidad de la negativa de la Administración en relación con las razones de relevante interés general que justifiquen el ejercicio de esta facultad, y no sobre la validez de la pretensión tributaria, dado que de lo contrario, afirma, se produciría una injerencia indebida del juez en la actividad administrativa o un litigio inadmisiblesobre la legitimidad de un acto tributario ya definitivo.

De esta forma, por tanto, la protección del contribuyente en su derecho a tributar con arreglo a la ley no se sitúa tanto en la revisión de los actos tributarios en vía administrativa (facultad discrecional de la administración), como en la revisión de esos actos en vía judicial. De ahí que, para reducir el número de asuntos que se sustancian en vía judicial, se hayan introducido sistemas alternativos de resolución de conflictos como el instituto del *reclamo* (con o sin *mediazione*).

DECIMOPRIMERA PARTE. CONCLUSIONES

1.- Las conclusiones que extraemos del estudio realizado parten de la siguiente premisa: por causa de la consecución del interés público a que debe dirigirse la actuación de la Administración, los actos administrativos se presumen válidos, sin perjuicio de la posibilidad de ser removidos cuando se demuestra que han sido dictados con infracción del ordenamiento jurídico; y ese control de legalidad puede verificarse tanto en vía administrativa como en vía judicial.

Dicho lo anterior, como avanzábamos en la introducción, este trabajo se ha centrado en el estudio de la revisión administrativa de los actos tributarios de los municipios de régimen común, en particular, del instituto de la revocación. Y se ha hecho con miras a verificar de qué manera el ordenamiento jurídico protege a los particulares en garantía de su derecho a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con arreglo a su capacidad económica sin necesidad de acudir a la vía judicial; una vía esta que incorpora la exigencia de costes adicionales que podrían suponer un freno al acceso a la justicia, tensionando, así, el principio constitucional de tutela judicial efectiva.

2.- Siempre que no hayan sido confirmados por sentencia judicial firme, los actos tributarios de los municipios de régimen común pueden ser revisados en vía administrativa a través de los siguientes institutos: recurso de reposición, reclamación económico-administrativa (únicamente para actos municipales dictados por delegación de la Administración del Estado en tributos de gestión compartida), recurso extraordinario de revisión y procedimientos especiales de revisión.

Sirva para ofrecer unas pinceladas de los institutos mencionados el resumen que realizamos a continuación de sus características básicas confrontadas con las propias del instituto de la revocación, objeto central de nuestro estudio.

3.- Siendo el **recurso de reposición** la forma ordinaria para la revisión en vía administrativa de los actos tributarios de los municipios de régimen común, presenta como rasgos característicos el plazo de caducidad para su interposición de un mes desde

que el acto a impugnar fuera notificado, la legitimación para su interposición (que se reconoce a las personas interesadas), su resolución por el órgano que hubiera dictado el acto (habitualmente, el alcalde o la alcaldesa, sin perjuicio de las competencias de la tesorería municipal), la posibilidad de impugnar cualquier acto definitivo o de trámite cualificado siempre que no sea firme en vía administrativa, su fundamentación en cualquier infracción del ordenamiento jurídico (es decir, cualquier causa de invalidez del acto recurrido, de nulidad o anulabilidad) y la prohibición de que la resolución empeore la situación inicial de la persona interesada.

Frente a ese carácter ordinario, la revocación se configura como un medio extraordinario para revisar los actos tributarios (firmes o no) definitivos o de trámite cualificados dentro del plazo de prescripción, que puede instarse exclusivamente de oficio (sin perjuicio del reconocimiento a los interesados de la posibilidad de promover el procedimiento, que no supone su inicio), siempre que concurra alguno de los motivos determinados por la ley de forma tasada, y solo si se acuerda en beneficio de los interesados, correspondiendo la competencia para su resolución, en todo caso, a un órgano distinto de aquel que hubiera dictado el acto; en municipios de régimen común, en nuestra opinión, al pleno del ayuntamiento.

4.- Pueden ser declarados nulos de pleno derecho los actos y resoluciones firmes que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, los que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio, los que tengan un contenido imposible, los que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta, los que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados, los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición, así como cualquier otro acto que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

La **declaración de nulidad de pleno derecho**, igual que la revocación, constituye un medio extraordinario para revisar los actos tributarios por la propia administración que, en municipios de régimen común, será acordada, como la revocación, por el pleno del ayuntamiento; en el primer caso con dictamen favorable del órgano consultivo, y en el segundo, con informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico (en municipios de régimen común, en nuestra opinión, con informe de la secretaría municipal).

Ahora bien, a diferencia de la revocación, en la que el procedimiento únicamente puede ser iniciado de oficio, el procedimiento para la declaración de nulidad de pleno derecho podrá iniciarse de oficio o a instancia de persona interesada.

También difiere el plazo en que pueden iniciarse estos procedimientos. En la revocación, solo dentro del plazo de prescripción; mientras que para declarar la nulidad de pleno derecho el procedimiento podrá iniciarse en cualquier momento.

En cuanto al objeto en ambos procedimientos, si nos ceñimos a los actos tributarios, la diferencia estructural entre los dos institutos revisores estriba en que la revocación tributaria, tal y como ha sido configurada legalmente, tiene por objeto actos anulables, aunque no por cualquier causa, sino exclusivamente por los motivos de revocación

previstos en el artículo 219 de la LGT, y siempre que la revisión beneficie a las personas afectadas por el acto a revocar; mientras que el procedimiento para la declaración de nulidad de pleno derecho tiene por objeto actos nulos de pleno derecho (*cf.* artículo 217 de la LGT) cuya nulidad originaria se declara sin que, en principio (pero a salvo los límites del artículo 110 de la LPAC), los efectos de la revisión para las personas interesadas (favorables o desfavorables) condicionen su tramitación o no. Todo ello reconociendo que en determinados supuestos fácticos la delimitación entre causa de nulidad de pleno derecho y causa de revocación puede no ser del todo clara. Nos referimos, en particular, a los casos en que durante la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a las personas destinatarias del acto.

5.- La declaración de lesividad, igual que la revocación, constituye un medio extraordinario para revisar actos tributarios por la propia administración exclusivamente de oficio que, en municipios de régimen común, como la revocación, será acordada por el pleno del ayuntamiento.

Ahora bien, a diferencia de la revocación (que, acordada, supone la anulación total o parcial del acto revocado), la declaración de ser lesivos para el interés público constituye exclusivamente el paso previo para que la Administración pueda impugnar sus actos tributarios en vía económico-administrativa.

En principio, tampoco los plazos para revocar o declarar un acto lesivo coinciden. En el primer caso, el plazo para iniciar el procedimiento de revocación es el de prescripción, mientras que en el segundo es el plazo de caducidad de cuatro años desde que el acto fue notificado el que determina el fin del término para adoptar la declaración de lesividad.

En cuanto al objeto de ambos procedimientos, son los actos tributarios en la revocación, y en la declaración de lesividad, además, las resoluciones económico-administrativas.

Sin embargo, la revocación únicamente podrá acordarse en beneficio de las personas interesadas, mientras que la declaración de lesividad previa a la impugnación en vía contencioso-administrativa únicamente podrá realizarla la Administración en perjuicio de los interesados, es decir, en relación con actos que, antes de su revisión, resultan más beneficiosos para sus destinatarios.

Y esta diferencia entre ambos medios de revisión es de tal importancia que no será posible acudir a la revocación para anular actos de doble efecto (beneficiosos para algunos afectados y perjudiciales para otros).

6.- La rectificación de errores, igual que la revocación, constituye un medio extraordinario para que la administración que los hubiera dictado revise sus actos tributarios dentro del plazo de prescripción.

Ahora bien, a diferencia de la revocación, en la que el procedimiento únicamente puede ser iniciado de oficio, el procedimiento para la rectificación de errores podrá iniciarse de oficio o a instancia de persona interesada.

También difiere la competencia para rectificar errores y para revocar. En municipios de régimen común, para la rectificación de errores la competencia recae en el órgano que hubiera dictado el acto (habitualmente, el alcalde o la alcaldesa sin perjuicio de las

competencias de la tesorería municipal); mientras que para la revocación la competencia para resolver (en todo caso, un órgano distinto de aquel que hubiera dictado el acto), en nuestra opinión, recae en el pleno del ayuntamiento.

En cuanto al objeto del procedimiento, en la revocación son los actos tributarios (en cuyo concepto entendemos incluidas también las resoluciones del recurso de reposición); y en la rectificación de errores, además de los actos tributarios, las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas.

Pero, pudiendo revisarse por ambos medios los actos tributarios, la revocación únicamente podrá acordarse en beneficio de las personas interesadas; mientras que rectificando los errores de sus actos la Administración puede tanto empeorar como mejorar la situación inicial de aquellos a quienes afectan.

Y, aun pudiendo en ambos casos mejorar la situación inicial de las personas interesadas, debido a la diferente naturaleza de los motivos habilitantes para rectificar errores y para revocar, no podrá la Administración municipal considerar alternativos ambos medios de revisión de los actos tributarios cuando actúe de oficio, ni recalificar miméticamente un escrito de parte solicitando la revocación (que no inicia el procedimiento) para considerarlo solicitud de rectificación errores (que sí inicia el procedimiento), excepto, claro está, que la causa de revisión alegada constituya realmente un error material, de hecho o aritmético.

7.- Si bien la LGT incluye el procedimiento para la **devolución de ingresos indebidos** entre los medios para revisar actos tributarios en vía administrativa, en nuestra opinión, en principio, no cabría calificarlo como tal ya que el objeto de este procedimiento no lo constituyen propiamente actos tributarios sino pagos duplicados de deudas tributarias o sanciones, pagos superiores al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación, ingresos por deudas o sanciones tributarias prescitas y otros supuestos que establezca la normativa tributaria.

Lo anterior no obsta, sin embargo, para que la revocación de un acto tributario contenga la declaración del ingreso realizado en su ejecución como indebido y el reconocimiento del derecho a su devolución.

Ahora bien, tal y como ha reconocido el Tribunal Supremo en sentencias de 9 y 14 de febrero de 2022 (dictadas en los recursos de casación núm. 126/2019 y núm. 442/2019, respectivamente), tratándose de la revisión de un acto tributario firme instada o promovida por quien hubiera realizado un ingreso indebido del que pretenda su devolución, si se instara o promoviera el procedimiento de revocación en virtud del artículo 221.3 de la LGT, ese procedimiento de revocación tendría carácter meramente instrumental respecto del procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

8.- El **recurso extraordinario de revisión**, igual que la revocación, constituye un medio extraordinario para revisar los actos tributarios por la propia administración que los hubiera dictado; el primero, como cualquier recurso o reclamación, a instancia de parte; y el segundo, exclusivamente de oficio.

No coincide el órgano competente para resolver en uno y otro supuesto. En el recurso extraordinario de revisión, el órgano competente para resolver es el que hubiera dictado

el acto (en municipios de régimen común, habitualmente, el alcalde o la alcaldesa sin perjuicio de las competencias de la tesorería municipal), a nuestro entender, con dictamen preceptivo del órgano consultivo. En la revocación, en todo caso el órgano competente para resolver ha de ser distinto de aquel que hubiera dictado el acto; en nuestra opinión, será competente para resolver el pleno del ayuntamiento con informe de la secretaría municipal, sin que se requiera dictamen del órgano consultivo.

A diferencia de la revocación, el plazo para interponer el recurso extraordinario de revisión no se vincula al plazo de prescripción. El plazo para interponer ese recurso es un plazo de caducidad de tres meses desde el conocimiento de los documentos o la firmeza de las sentencias que habilitan su interposición.

En cuanto al objeto de ambos procedimientos, en la revocación son los actos tributarios firmes o no firmes (entre los que entendemos incluidas las resoluciones del recurso de reposición). En el recurso extraordinario de revisión, además, las resoluciones económico-administrativas. No obstante, el recurso extraordinario de revisión únicamente procede contra actos y resoluciones firmes.

Tanto el recurso extraordinario de revisión como la revocación tienen delimitados los motivos de revisión. En el primero, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: i) que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido; ii) que al dictar el acto o la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución; iii) que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme. La revocación, por su parte, solo procede cuando se estime que el acto infringe 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.

9.- Faltando a nivel normativo un **concepto de revocación tributaria**, estimamos que doctrinalmente puede definirse como el instituto jurídico a través del cual la Administración anula (total o parcialmente) en beneficio de los interesados un acto tributario, por las causas tasadas y con los límites previstos en la ley, y siempre que no resulte de aplicación preferente otro procedimiento especial de revisión o el ejercicio de otra facultad anulatoria de la administración.

10.- La **naturaleza de la revocación tributaria** continúa a debate en la doctrina tributarista en torno a dos cuestiones básicas:

- (i) Una primera cuestión se inserta en el presupuesto de hecho o causa habilitante de la revocación. Y así, se discute si la revocación tributaria responde a motivos de legalidad, o si responde, además, a motivos de oportunidad.
- (ii) Una segunda cuestión se inserta en las facultades de la Administración para iniciar el procedimiento de revocación cuando concurra causa habilitante. Y así, se discute si la revocación tributaria se configura como una facultad de la Administración que puede

ejercer discrecionalmente o, por el contrario, si se configura como una facultad de la Administración que debe ejercer imperativamente.

En la discusión sobre si la revocación responde a motivos de legalidad o si también responde a motivos de oportunidad nos alineamos con el sector doctrinal que defiende que la revocación tributaria solo cabe por motivos de legalidad. En nuestra opinión esta postura es la más ajustada a la dogmática tributaria, pues no debemos olvidar que el tributo está sujeto al principio de legalidad, de manera que si el nacimiento y la determinación de los elementos esenciales de la obligación tributaria sólo pueden verificarse por la Administración en los estrictos términos fijados por la ley, paralelamente, la revocación de esa obligación sólo podrá llevarse a cabo por los motivos estrictamente fijados por la ley, sin que la Administración tenga margen alguno de maniobra para modificarla basándose en meros criterios de oportunidad. Y a esta finalidad responde a nuestro entender la inclusión en la tramitación parlamentaria de la LGT de motivos legales para la revocación, a diferencia del instituto homónimo del artículo 109.1 de la LPAC.

Por otra parte, en la discusión sobre si la Administración puede acordar discrecionalmente si inicia o no el procedimiento de revocación tributaria, nos decantamos por la opinión favorable a su naturaleza obligatoria. Y es que el mismo razonamiento del párrafo anterior nos lleva a concluir que el principio de legalidad impone a la Administración la obligación de iniciar el procedimiento siempre que, espontáneamente o a instancia de parte interesada, advierta que existen indicios de concurrencia de causa de revocación. Es más, en nuestra opinión, existiendo instancia de parte interesada la Administración deberá instruir actuaciones en todo caso, sin perjuicio de acordar su archivo cuando no aprecie la concurrencia de motivo para iniciar el procedimiento de revocación, lo que habrá de motivar en acuerdo que deberá ser notificado. Y es que, en nuestro ordenamiento jurídico, más allá de su consideración como discrecional o reglada, si la norma confiere a la Administración una potestad (y la de revocar los actos tributarios aparece regulada en el artículo 219 de la LGT), la Administración está obligada a ejercerla y a hacerlo conforme a los fines que la justifican, como impone el artículo 106.1 de la CE.

Y no obsta a esta consideración la literalidad del artículo 219.1 de la LGT cuando dice que *“La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados [...]”*, porque desde un punto de vista sistemático, considerando el texto de los artículos que regulan diferentes institutos revisores, no se puede concluir que la expresión *“podrá”* incluye una atribución a la Administración para que inicie o no el procedimiento de revocación, siendo indiferente jurídicamente que lo haga o no.

Lo que contiene el artículo 219.1 de la LGT, en nuestra opinión, en una interpretación sistemática con el artículo 18 de la propia ley [*“El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa”*], es una habilitación para que las administraciones tributarias, concurriendo causa para revocar un acto, dispongan legalmente de los derechos de la hacienda pública que hubieran reconocido.

De esta forma, no teniendo la potestad de revocación carácter discrecional, los principios del artículo 9.3 (legalidad e interdicción de la arbitrariedad), 14 (igualdad), 31.1 (capacidad económica y justicia) y 103.1 (objetividad y legalidad de la actuación administrativa), todos de la CE, imponen la obligación para la Administración de iniciar el procedimiento de revocación cuando conozca de la existencia de causa para ello en un

acto tributario, y resolver de forma motivada. De otra forma, resultaría resentido el derecho a la tutela judicial efectiva reconocido por el artículo 24 del texto constitucional. Y es que el interés público a proteger con la revocación de los actos que incurran en las circunstancias del artículo 219.1 de la LGT ya ha sido determinado por el legislador.

11.- En la determinación del **ámbito objetivo de potestad de revocación**, el artículo 219.1 de la LGT se separa claramente del artículo 109.1 de la LPAC ya que, por una parte, no circunscribe las facultades revocatorias a los actos desfavorables, sino que incluye también los actos beneficiosos para el contribuyente cuando de la revocación derive una mejora en su esfera jurídica.

Por otra parte, se separa el legislador tributario del legislador administrativo cuando exige que en el acto revocado concorra alguno de los motivos o causa de revocación que enumera: a) que el acto infrinja manifiestamente la ley; b) que concurren circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado; o c) que en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados. Es decir, a diferencia del ámbito administrativo general, que no supedita la revocación de los actos administrativos a la concurrencia en los mismos de causa alguna que los haga inválidos, únicamente podrán ser revocados los actos tributarios en los que concorra alguno de los específicos supuestos de invalidez originaria o sobrevenida (improcedencia del acto dictado) señalados.

A) **Son revocables** los actos administrativos que se dicten en los procedimientos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en el título III de la LGT. También los actos que se dicten para la imposición de sanciones tributarias en la forma prevista en el título IV de la LGT. Pero también los actos municipales de naturaleza catastral o censal dictados por delegación de la Administración del Estado en tributos de gestión compartida (IBI e IAE). A modo de ejemplo, podemos mencionar las liquidaciones provisionales y definitivas, las providencias de apremio, los actos que deniegan o acuerdan una exención parcial, los requerimientos de información, las resoluciones de rectificación de autoliquidaciones, los acuerdos de imposición de sanciones tributarias, los acuerdos de alteración catastral o los actos que supongan inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos del IAE.

No podrán, sin embargo, ser revocados los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tributarias sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa (artículos 213.2 de la LGT y 10.3 del RGRVA). Pero sí podrán ser revocados esos actos aunque hayan sido objeto de impugnación en vía económico-administrativa en tanto no se haya dictado una resolución o un acuerdo de terminación por el tribunal económico-administrativo (artículo 10.3 del RGRVA). En este sentido cabe recordar que el artículo 238 de la LGT incluye entre las formas de finalización del procedimiento económico-administrativo la satisfacción extraprocesal.

Tampoco podrán ser revocados los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme (artículo 213.3 de la LGT). Pero sí cabrá dicha revocación en tanto no se haya dictado sentencia firme (artículo 76 de la LRJCA), siempre que no se trate de actos sobre los que hubiera recaído resolución en vía económico-administrativa. En este sentido, cabe insistir en que en municipios de régimen común únicamente respecto de los actos de gestión catastral y respecto de los actos de gestión e inspección censal dictados por delegación de la

Administración del Estado en tributos de gestión compartida (IBI e IAE) es preceptiva la reclamación económico-administrativa previa a la vía contencioso-administrativa.

A diferencia de la situación descrita para los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, ninguna limitación establecen los artículos 219 y 213.2 de la LGT ni el artículo 10.3 del RGRVA para la revocación de actos que hayan sido objeto de recurso de reposición. Por tanto, entendemos que no existirá dificultad para su revocación mientras no hayan sido confirmados por sentencia judicial firme, si bien, en este supuesto, el acto a revocar será habitualmente la resolución del recurso de reposición.

Por otra parte, tal y como se infiere de los párrafos anteriores, podrán ser objeto de revocación tanto los actos tributarios firmes como aquellos que no hubieran adquirido firmeza en vía administrativa. En este último caso, no obstante, tendrá carácter preferente la tramitación del recurso ordinario o extraordinario que pudiera proceder o estuviera en tramitación, en su caso.

Aun cuando la incidencia de este tema en nuestro ámbito de estudio es más limitada, nos sumamos a la corriente doctrinal que defiende que, si se pretende que el instituto de la revocación constituya una vía para reducir la litigiosidad ante los tribunales de justicia a la vez que la realización efectiva del principio de buena administración, en buena lógica, una futura reforma de la revocación tributaria debería incluir las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas en su ámbito objetivo de aplicación.

B) Para revocar un acto tributario por **infracción manifiesta de la ley** es preciso que la conculcación de la ley sea originaria y que no dependa para apreciarse de la ulterior fijación de los hechos y pruebas en el seno de un procedimiento administrativo o judicial posterior.

En este sentido, el Tribunal Supremo ha reconocido que pueden existir casos en los que la declaración de inconstitucionalidad de una norma con rango legal pueda albergar un supuesto de infracción manifiesta de la ley, haciendo revocables los actos dictados a su amparo. Tal criterio resulta aplicable también cuando se declare una norma contraria al Derecho de la Unión Europea. Pero no toda infracción de la Constitución o del ordenamiento de la Unión Europea tiene cabida en este motivo de revocación: solo aquella infracción que sea manifiesta, es decir, que sea “ostentosa, palmaria, evidente, clara, indiscutible, que no exija razonamiento alguno, sino la simple exposición del precepto legal correspondiente y del acto de la administración de que se trate”, *cf.* STS de 9 de febrero de 2022 (dictada en el recurso de casación núm. 126/2019). De esta manera, es previsible que sean limitados los supuestos en que pueda alegarse esta causa para la revocación de los actos dictados al amparo de una norma declarada inconstitucional o contraria al Derecho de la Unión Europea en un momento posterior al que esos actos hayan adquirido firmeza en vía administrativa.

En este marco, a nuestro modo de ver, la infracción de ley como supuesto de revocación tributaria puede derivar tanto de la infracción de lo dispuesto en una ley en sentido formal, como de lo dispuesto en una ordenanza fiscal. Y es que las ordenanzas fiscales participan del concepto de ley material al servir, igual que la ley formal, para hacer efectivo el principio de autoimposición.

C) La concurrencia de **circunstancias sobrevenidas** que afectan a una situación jurídica particular y ponen de manifiesto la improcedencia del acto dictado, como causa de revocación supone, generalmente, la existencia de un acto tributario ajustado a derecho atendiendo a las circunstancias existentes en el momento de dictarse, sobreviniendo posteriormente su ilegalidad como consecuencia de resoluciones judiciales o administrativas o hechos de terceros que afectan al presupuesto de la obligación tributaria (o de la infracción tributaria) a que responde.

El Tribunal Supremo ha reconocido que los actos tributarios podrán ser revocados en supuestos de «ilegalidad sobrevenida» como el que surge en el caso de sanciones firmes por no haber sido recurridas en plazo que quedan sin causa al ser anulada la liquidación de la que derivaban. También, en el caso de liquidaciones que pierden su objeto en virtud de resolución administrativa o judicial que anula el acto o contrato que configura el hecho imponible.

Pero también ha reconocido que pueden ser revocados los actos tributarios respecto de los que cabría decir, en expresión del propio Tribunal, que ostentan una «firmeza condicionada». Es, por ejemplo, el supuesto de las liquidaciones de tributos locales de gestión compartida (IBI e IAE) cuando el contribuyente, con conocimiento de la administración local, impugna el acto catastral o censal ante el órgano competente y obtiene una resolución firme que anula el acto de gestión catastral o censal. En estos casos de impugnación del acto de gestión catastral o censal, si la liquidación del tributo que deriva del mismo llegara a adquirir la condición de firme lo sería con una firmeza condicionada a la espera de resolución firme respecto de aquel acto. Y si se anulara el acto de gestión catastral o censal, la administración local, cuando haya tenido constancia indubitada de que la base imponible sobre la que se giraron era errónea, debería revocar las liquidaciones del tributo a la espera del nuevo valor catastral o censal sobre el que girar las liquidaciones correctas, posibilidad real, ya que la impugnación del acto censal habrá interrumpido la prescripción de su derecho a liquidar.

Incluso, el Tribunal Supremo ha revocado una liquidación tributaria concurriendo la circunstancia de haber sido anulada la norma reglamentaria (en concreto, una orden ministerial) que había modificado otra anterior en la que se reconocía un supuesto de exención del ICIO, que recuperó su vigencia, siendo que tal anulación se produjo después de que la liquidación hubiera adquirido firmeza.

En esta línea, consideramos revocables los actos firmes dictados en virtud de una ordenanza fiscal anulada o modificada en virtud de sentencia que haya prohibido el mantenimiento de los actos firmes y consentidos dictados al amparo de dicha norma (artículo 19.2 del TRLRHL).

D) Los actos tributarios podrán ser revocados cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido **indefensión** de los interesados, siempre que se acredite que el defecto de forma les ha privado irremediamente de la posibilidad de defenderse y que ello haya tenido repercusión en la decisión final que se haya adoptado.

Son, por ejemplo, los casos en los que se niegue a los obligados tributarios su derecho a formular las alegaciones que estimen convenientes, tanto las previstas antes de la propuesta de resolución, como las previstas en el trámite de audiencia. Pero también cuando las alegaciones y documentos presentados por los obligados tributarios no sean

tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la propuesta de resolución. Igualmente, cuando el acto no incluya motivación o incurra en incongruencia. Siempre, como hemos dicho, que tales circunstancias determinen una disminución efectiva de garantías en los contribuyentes.

En esta causa de revocación entendemos subsumibles las liquidaciones del IIVTNU firmes en el momento de publicarse la STC 59/2017 que hubieran sido dictadas en supuestos de inexistencia de incremento de valor, cuando exista prueba de ello que no pudo ser aportada al procedimiento en el que se aprobó la liquidación o en su impugnación posterior en vía administrativa.

Las notificaciones defectuosas también pueden dar lugar a situaciones de disminución real y efectiva de garantías de las personas destinatarias de los actos tributarios. En particular, en supuestos de notificación edictal o por comparecencia. Ahora bien, en este ámbito, la frontera entre la nulidad de pleno derecho y la revocación aparece muy diluida. Habrá que estar, por tanto, a la jurisprudencia que se vaya emanando.

E) Nuestro ordenamiento carece de una regla común para fijar los efectos derivados de las sentencias que declaran la **invalidéz de una norma** (por ilegal, inconstitucional o contraria al Derecho de la Unión Europea) y, en el ámbito tributario, el análisis tiende a centrarse en la devolución del ingreso que habría devenido indebido por causa de la anulación de la norma de cobertura, olvidando la posibilidad cierta de que la cuota tributaria liquidada no haya llegado a ser ingresada, o que el acto tributario no contenga una obligación de pago (pensemos en un acto censal, por ejemplo). Sin duda, esta situación ha condicionado el devenir doctrinal (jurisprudencial y científico) de los procedimientos especiales de revisión previstos por los artículos 217 y 219 de la LGT.

Pues bien, en nuestra opinión, deberían regularse los procedimientos de aplicación de los tributos que permitieran la devolución de los ingresos firmes realizados en virtud de normas declaradas ilegales, inconstitucionales o contrarias al Derecho de la Unión Europea cuando dicha anulación deba surtir efectos *ex tunc*, obviando, de esta manera, el requerimiento actual de la jurisdicción ordinaria, con fundamento en el artículo 221.3 y 4 de la LGT, de proceder a la previa revisión del acto de liquidación o de la autoliquidación en virtud de los cuales se realizó el ingreso. A tal efecto, podrían servir de guía los procedimientos establecidos en el título VII de la LGT para la recuperación de ayudas de Estado que afectan al ámbito tributario.

Es más, según nuestro criterio, en supuestos de nulidad absoluta de la norma de cobertura, la declaración en sentencia con valor de cosa juzgada por el tribunal correspondiente de la nulidad de la norma sin limitar temporalmente los efectos de su declaración (y al margen de sanciones penales o administrativas), así como, tratándose de ordenanzas fiscales, la prohibición de permanencia de las situaciones administrativas consolidadas declarada, cuando no fuera necesario comprobar ningún elemento de la obligación tributaria al margen del ingreso realizado en concepto del tributo, debería ser título suficiente para considerar reconocido el derecho a la devolución de los “ingresos indebidos firmes” realizados (ya fuera mediante liquidación o mediante autoliquidación), sin haber de acudir a un procedimiento administrativo que tuviera como objeto el reconocimiento de ese ingreso como indebido y el derecho a su devolución por causa de nulidad de la norma de cobertura.

En este sentido, entendemos que la incorporación a la regulación del inicio del cómputo del plazo de prescripción para obtener la devolución de los ingresos indebidos de la fecha de publicación de la sentencia que anula la norma de cobertura [artículo 67.1.d) de la LGT], así como la mención expresa en el artículo 221.2 de la LGT del reconocimiento del derecho a la devolución implícito en la sentencia con valor de cosa juzgada que anula la norma de cobertura, serían adaptaciones suficientes de la normativa actual para dotar al sistema de seguridad jurídica a la vez que agilidad en la tramitación y garantía de efectividad de las resoluciones judiciales, del TC o del TJUE. Todo ello, en el entendimiento de que el tribunal que declara la nulidad de la norma de cobertura (justicia ordinaria, Tribunal Constitucional o Tribunal de Justicia de la Unión Europea), al determinar los efectos temporales de su pronunciamiento, ha elaborado su sentencia ponderando todos los principios y situaciones jurídicas en conflicto.

12.- El procedimiento para la revocación de los actos tributarios de los municipios de régimen común aparece diseñado por la LGT y el RGRVA, sin perjuicio de su necesaria adaptación al régimen de organización administrativa local.

El inicio del procedimiento, exclusivamente de oficio, ha de ser notificado a las personas interesadas. Ahora bien, las personas interesadas pueden promover el procedimiento presentando un escrito ante la Administración para que lo inicie, siendo esa decisión Administrativa objeto de control judicial. Así lo ha reconocido el TS para los casos en que el procedimiento de revocación es instrumental respecto del procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

En la tramitación del procedimiento de revocación es preceptiva la audiencia a las personas interesadas por un plazo de quince días.

Formulada la propuesta de resolución, es preceptiva la emisión de informe sobre la procedencia de la revocación por parte del órgano con funciones de asesoramiento jurídico, en municipios de régimen común, la secretaría municipal. Pero, siendo obligatoria su emisión, sin embargo, este informe no tiene carácter vinculante.

La resolución ha de ser expresa y se ha de notificar a las personas interesadas dentro del plazo de seis meses desde que les fuera notificado el acuerdo de inicio, produciéndose la caducidad del procedimiento en caso de incumplimiento de este plazo. En nuestra opinión, si al producirse la caducidad del procedimiento hubiera transcurrido el plazo máximo para la revocación (que no se habría interrumpido por causa del procedimiento caducado), concurriendo causa para la revocación, cabrá exigir responsabilidad patrimonial a la Administración cuantificable en el importe de los perjuicios ocasionados.

El órgano competente para resolver el procedimiento de revocación es el pleno del ayuntamiento. La resolución pone fin a la vía administrativa, abriendo, así, la vía contencioso-administrativa. En vía administrativa, la resolución expresa del procedimiento de revocación podrá ser revisada, en su caso, mediante el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, el procedimiento de declaración de lesividad de actos anulables o el procedimiento de rectificación de errores, así como mediante el recurso extraordinario de revisión.

Es de significar que al analizar los aspectos procedimentales de la revocación hemos observado, una vez más, la necesidad de adaptar la normativa tributaria a las

especialidades propias de la organización municipal, a la vez que la necesidad de adaptación de la normativa organizativa municipal a los procedimientos tributarios legalmente establecidos.

13.-Aun concurriendo alguno de los supuestos previstos por el artículo 219 de la LGT, la potestad de la Administración para revocar sus actos tributarios en beneficio de las personas interesadas está sometida a **límites temporales y materiales** que condicionan su ejercicio y pueden ser controlados en vía jurisdiccional. Lo que no podrá hacerse una vez acordada la revocación del acto tributario es modular sus efectos, habitualmente, la devolución de ingresos tributarios indebidamente realizados o la desaparición de la obligación de pagar una deuda o una sanción.

Los municipios de régimen común únicamente podrán acordar la revocación de sus actos tributarios mientras no haya prescrito, en general, su derecho a exigir el pago del importe de una deuda o sanción, o, en su caso, el derecho de los particulares a solicitar la devolución de los ingresos indebidamente realizados por causa del acto a revocar.

La revocación de un acto tributario no podrá constituir dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, es decir, su efecto no puede suponer dejar de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con arreglo a la capacidad económica individual de acuerdo con la ley.

La potestad de la Administración para revocar actos tributarios abstractamente considerada no es contraria al principio de igualdad, ya que tiene un fundamento legal objetivo, pero en su aplicación la Administración puede incurrir en trato discriminatorio, y es esto lo que prohíbe el artículo 219.1 de la LGT cuando dispone que la revocación no puede ser contraria al principio de igualdad. Por eso, practicada la revocación respecto a una situación jurídica particular con arreglo a la ley, la Administración tiene obligación de revocar todas las situaciones similares de las que tenga noticia. Así lo exige el principio de igualdad, pero también el principio de interdicción de la arbitrariedad y el principio de legalidad.

El interés recaudatorio de la actuación administrativa no puede identificarse como el interés público que limita el ejercicio de la potestad de revocación al que se refiere el artículo 219 de la LGT. Y es así porque el legislador tributario ya ha ponderado el interés recaudatorio con el también interés general representado por el respeto al ordenamiento jurídico en la actuación administrativa (artículo 103.1 de la CE) y la tributación con arreglo a los principios que regulan el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, entre ellos, destacado, el principio de capacidad económica (artículo 31.1 de la CE), y ha hecho prevalecer estos últimos cuando concurren las circunstancias y requisitos del artículo 219 de la LGT.

14.- Siendo la revocación tributaria un instituto incorporado a nuestro Derecho para revisar actos en beneficio de las personas interesadas, no han faltado muestras de desconfianza hacia esta figura en la medida que “pudiera dar lugar a supuestos de fraude o que en la práctica funcionara como un mecanismo de transacción”, en definitiva, en la medida que pudiera darse a la misma un uso contrario al deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de conformidad con los principios del artículo 31.1 de la CE.

Por otra parte, si consideramos que la revocación tributaria responde a una idea de justicia que, ante situaciones determinadas por la norma y durante un plazo también determinado, hace primar el principio de legalidad sobre el principio de seguridad jurídica, no parece que la pretensión de que no deba convertirse la revocación en una vía adicional de recurso en manos de los particulares (razón por la que el procedimiento se inicia exclusivamente de oficio) pueda justificar la ausencia de control sobre la legalidad de la decisión de la Administración de no iniciar el procedimiento, de no resolverlo una vez iniciado provocando su caducidad o, resolviéndolo, de acordar el mantenimiento parcial o total del acto a revocar contraviniendo el derecho de los destinatarios a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con arreglo a su capacidad económica individual.

Pues bien, para atender a las exigencias de ambas posiciones el ordenamiento jurídico dispone de toda una serie de **controles sobre ejercicio de la potestad de revocación**. Son controles de naturaleza administrativa, jurisdiccional y constitucional.

A) El control **administrativo** incluye tanto el control interno efectuado por la intervención municipal como el control externo atribuido al Tribunal de Cuentas u órgano autonómico equivalente.

Por otra parte, aunque la LGT no exige la intervención en el procedimiento del Consejo de Estado u órgano consultivo autonómico equivalente, tal previsión puede ser incorporada a la ley que los regula. En esta línea, a nuestro modo de ver, sería razonable la generalización de la exigencia de dictamen preceptivo del órgano consultivo correspondiente para la revocación de actos tributarios locales a partir de una cuantía determinada en la forma que lo hace la normativa andaluza. Y es que, en nuestra opinión, la indeterminación legal de la mayoría de los elementos que configuran el instituto de la revocación tributaria hace muy aconsejable tanto la emanación de doctrina jurisprudencial como el asesoramiento externo por un órgano administrativo especializado que establezca criterios de aplicación general y guíe la actuación municipal en esta materia.

Puesto que la resolución que se dicte en el procedimiento de revocación pone fin a la vía administrativa, la legalidad de las resoluciones que dicte la Administración en este procedimiento no podrá ser cuestionada por las personas interesadas a través del recurso administrativo ordinario; pero si concurren los requisitos exigidos legalmente, las resoluciones que se dicten en el procedimiento de revocación que regula el artículo 219 de la LGT pueden ser objeto de otro procedimiento especial de revisión (declaración de nulidad de pleno derecho, declaración de lesividad, rectificación de errores) o del recurso extraordinario de revisión.

B) En principio, parece del todo improbable que la resolución que acuerde la revocación de un acto tributario en beneficio de todas las personas afectadas por el mismo y a su entera satisfacción sea impugnada ante la **jurisdicción contencioso-administrativa** por esas mismas personas. Y, sin embargo, no cabe duda de que tal resolución podría ser contraria a derecho. En ese caso, siendo el pleno del ayuntamiento el órgano competente para resolver el procedimiento de revocación regulado por el artículo 219 de la LGT, ninguna dificultad existe para que los miembros que hubieran votado en contra del acuerdo revocatorio acudan a la jurisdicción contencioso-administrativa en defensa de la legalidad que entiendan vulnerada.

Por otra parte, podría plantearse la impugnación por la Administración del Estado de los acuerdos municipales que revoquen un acto censal del IAE o un acto catastral, es decir, actos que hubieran sido dictados por un municipio de régimen común en virtud de delegación de la Administración del Estado. Incluso, no descartamos que la Administración del Estado pueda ostentar interés legítimo para impugnar los acuerdos municipales que revoquen actos relativos a ingresos tributarios cuyo régimen jurídico aparece configurado por el TRLRHL.

C) Descartada la naturaleza discrecional de la potestad de revocación, siendo motivos de legalidad y no de oportunidad los supuestos que enuncia el artículo 219 de la LGT, y existiendo los límites de esta potestad que determina el propio artículo, en nuestra opinión, habrá que reconocer que dichos elementos cumplen la misma función en el momento de decidir si se inicia o no el procedimiento de revocación que en el momento de dictar la resolución del mismo. Y, por tanto, en uno y otro caso será exigible un pronunciamiento expreso de la Administración, que habrá de ser motivado en aplicación del principio de interdicción de la arbitrariedad del artículo 9.3 de la CE, y deberá poder ser objeto de **control jurisdiccional pleno** para no constituir una excepción al artículo 106.1 de la CE.

Ahora bien, desde un punto de vista positivo, la jurisprudencia atribuye naturaleza discrecional a la potestad de revocación y, en esa consideración, establece los límites para su control, también de la decisión de iniciar o no el procedimiento, de la que ha declarado que deberá respetar el principio de interdicción de la arbitrariedad.

Por otra parte, en la repetida sentencia de 9 de febrero de 2022 afirma el Alto Tribunal: “la resolución expresa o por silencio derivada de la solicitud cursada por el interesado en aplicación del art. 221.3, conforme a los principios de plenitud [de] jurisdicción y tutela judicial efectiva, es susceptible de impugnación y de poseer el órgano judicial los datos necesarios, tiene potestad para pronunciarse sobre el fondo, sin necesidad de ordenar la retroacción del procedimiento de revocación”.

Pero este pronunciamiento lo realiza no en el marco del artículo 219 de la LGT, sino del procedimiento de devolución de ingresos indebidos y en el supuesto contemplado en el artículo 221.3 de la LGT, respecto del que el interesado posee acción para iniciar el procedimiento.

D) La persona interesada en la revocación de un acto tributario que detecte en la aplicación de la ley una vulneración del principio de igualdad reconocido en el artículo 14 de la CE, podrá acudir al recurso de **amparo constitucional** regulado por el artículo 41 y siguientes de la LOTC. Sin duda, las obligaciones en materia de transparencia y publicidad de la actividad administrativa han de jugar un papel esencial en la difusión de la información necesaria para detectar el trato desigual.

15.- Siendo Italia un país con el que compartimos tradición jurídica y los mismos principios del Derecho de la Unión Europea, no por ello existe identidad entre los institutos tributarios del ordenamiento jurídico italiano y los previstos por el ordenamiento jurídico español. Efectivamente, más allá de la proximidad o no de las diferentes figuras tributarias reguladas por ambos ordenamientos, lo cierto es que ni los procedimientos para su aplicación ni las vías para la revisión de los actos tributarios resultantes son equivalentes.

Lejos del detalle de la LGT y del RGRVA, la normativa italiana en materia de revisión de actos tributarios en vía administrativa es realmente escasa. Aun así, la mayor dificultad con que tropiezan los particulares a hora de defender su derecho a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con arreglo a su capacidad económica individual en vía de *autotutela*, es el tratamiento de este instituto por la jurisprudencia como una facultad de oficio ejercida por las agencias tributarias sobre la base de evaluaciones ampliamente discrecionales, y no un instrumento para proteger al contribuyente.

En este marco, aunque desde una perspectiva semántica pudiera establecerse cierta simetría entre la figura de la *revoca* del ordenamiento administrativo italiano y la revocación tributaria del ordenamiento jurídico español, la separación entre ambas figuras no puede ser mayor, ya que el objeto de la primera son actos administrativos válidos, mientras que el objeto de la revocación tributaria en nuestro ordenamiento está constituido por actos inválidos de forma originaria o sobrevenida. Y eso explica las diferencias existentes en los efectos temporales de ambas figuras, *ex nunc* en el caso italiano y *ex tunc* en el caso español (si bien limitados al plazo de prescripción por expresa determinación del artículo 219.2 de la LGT). De hecho, la doctrina tributarista italiana, de forma mayoritaria, niega la aplicabilidad de la figura de la *revoca* al ámbito tributario, para el que la potestad de autotutela se identifica con la figura del *annullamento d'ufficio* de los actos anulables.

16.- Dicho todo cuanto antecede, podemos afirmar que a partir de la situación creada por los pronunciamientos del Tribunal Supremo en su sentencia de 9 de febrero de 2022 y las que la han sucedido y sucederán, es previsible una mejora sustancial de las posibilidades de los contribuyentes para obtener la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en virtud de actos respecto de los que se estime que infringen manifiestamente la ley (expresión que en nuestro ámbito de estudio hemos concluido que incluye a la ordenanza fiscal), 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.

Por eso, en este momento se hace evidente, más, si cabe, la necesidad de una modificación legislativa que introduzca la iniciación del procedimiento de revocación a instancia de persona interesada. Porque lo que ha quedado aparcado ha sido el procedimiento, pero las causas de revocación tendrán vida efectiva, al menos, en presencia de actos tributarios firmes que hayan dado lugar a un ingreso indebido.

CONCLUSIONI

1.- Le conclusioni che traiamo dallo studio effettuato si basano sulla seguente premessa: a causa del raggiungimento dell'interesse pubblico a cui deve essere diretta l'azione dell'Amministrazione, gli atti amministrativi si presumono validi, fatta salva la possibilità di essere rimossi quando è dimostrato che sono stati emessi in violazione dell'ordinamento giuridico; e questo controllo di legalità può essere verificato sia amministrativamente che giudizialmente.

Detto questo, come abbiamo avanzato nell'introduzione, questo lavoro si è concentrato sullo studio della revisione amministrativa degli atti fiscali dei comuni di regime comune, in particolare, dell'istituto di *revocación*. Ed è stato fatto al fine di verificare come l'ordinamento giuridico tuteli le persone come garanzia del loro diritto di contribuire al mantenimento della spesa pubblica in conformità con la loro capacità economica senza dover adire le vie giudiziarie; un modo che incorpori il requisito di costi aggiuntivi che potrebbero frenare l'accesso alla giustizia, minando così il principio costituzionale di una tutela giurisdizionale effettiva.

2.- A condizione che non siano stati confermati da una sentenza giudiziale definitiva, gli atti fiscali dei *municipios de régimen común* possono essere riveduti amministrativamente attraverso i seguenti istituti: *recurso de reposición*, *reclamación económico-administrativa* (solo per atti comunali dettati da delega dell'Amministrazione dello Stato in imposte di gestione condivisa), *recurso extraordinario de revisión* e *procedimientos especiales de revisión*.

Serve ad offrire alcune pennellate degli istituti citati il riassunto che facciamo di seguito delle loro caratteristiche di base confrontate con quelle dell'istituto di *revocación*, oggetto centrale del nostro studio.

3.- Essendo la *recurso de reposición* il modo ordinario per la revisione in via amministrativa degli atti fiscali dei *municipios de régimen común*, presenta come caratteristiche il periodo di scadenza per la sua interposizione di un mese dal momento in cui l'atto da contestare è stato notificato, la legittimità per la sua interposizione (che è riconosciuta agli interessati), la sua risoluzione da parte dell'organo che ha emesso l'atto (di solito, il sindaco, fatti salvi i poteri del tesoriere municipale), la possibilità di impugnare qualsiasi atto definitivo o procedura qualificata a condizione che non sia definitivo in procedimenti amministrativi, la sua base in qualsiasi violazione dell'ordinamento giuridico (cioè, qualsiasi causa di invalidità dell'atto impugnato, di nullità o annullabilità) e il divieto che la decisione peggiori la situazione iniziale dell'interessato.

Di fronte a questa natura ordinaria, la *revocación* si configura come un mezzo straordinario per rivedere gli atti fiscali definitivi (fermi e non) o la procedura qualificata entro il termine di prescrizione, che può essere iniziato esclusivamente d'ufficio (fatto salvo il riconoscimento agli interessati della possibilità di promuovere la procedura, che non implica il suo avvio), a condizione che uno qualsiasi dei motivi determinati dalla legge concorra in modo limitato, e solo se è concordato a beneficio delle parti interessate, corrispondente alla competenza per la sua risoluzione, in ogni caso, a un organismo diverso da quello che aveva emesso l'atto; nei *municipios de régimen común*, a nostro avviso, alla seduta plenaria del consiglio comunale.

4.- Gli atti e le risoluzioni definitivi che violano i diritti e le libertà suscettibili di tutela costituzionale, quelli che sono stati emessi da un organismo manifestamente incompetente a causa della materia o del territorio, quelli che hanno un contenuto impossibile, quelli che costituiscono un reato penale o sono emessi a seguito di esso, possono essere dichiarati nulli, quelli che sono stati emessi totalmente e assolutamente in spregio alla procedura giuridicamente stabilita a tal fine o alle norme che contengono le regole essenziali per la formazione del volontà negli organi collegiali, gli atti espressi o presunti contrari all'ordinamento giuridico mediante il quale si acquisiscono poteri o

diritti quando mancano i requisiti essenziali per la loro acquisizione, così come qualsiasi altro atto espressamente stabilito in una disposizione di rango legale.

La ***declaración de nulidad de pleno derecho***, al pari della *revocación*, costituisce un mezzo straordinario di revisione degli atti fiscali da parte dell'amministrazione stessa che, nei *municipios de régimen común*, saranno concordati, come la *revocación*, dalla sessione plenaria del consiglio comunale; nel primo caso con un parere favorevole dell'organo consultivo, e nel secondo, con un rapporto dell'organismo con funzioni di consulenza giuridica (nei *municipios de régimen común*, a nostro avviso, con un rapporto della segreteria comunale).

Tuttavia, a differenza della *revocación*, in cui il procedimento può essere avviato solo d'ufficio, il procedimento di *nulidad de pleno derecho* può essere avviato d'ufficio o su richiesta dell'interessato.

Anche il termine entro il quale tali procedimenti possono essere avviati differisce. In caso di *revocación*, solo entro il termine di prescrizione; mentre per la *declaración de nulidad de pleno derecho* il procedimento può essere avviato in qualsiasi momento.

Per quanto riguarda l'oggetto in entrambi i procedimenti, se ci atteniamo agli atti fiscali, la differenza strutturale tra i due istituti di revisione è che la *revocación* dell'imposta, come è stata legalmente configurata, ha per oggetto atti annullabili, anche se non per nessun motivo, ma esclusivamente per i motivi di *revocación* previsti dall'articolo 219 della *Ley General Tributaria*, e a condizione che il riesame vada a beneficio delle persone interessate dall'atto da revocare; mentre la procedura per la *declaración de nulidad de pleno derecho* ha per oggetto atti nulli di pieno diritto (*cf.* articolo 217 della *Ley General Tributaria*) la cui nullità originaria è dichiarata senza, in linea di principio (ma salvo i limiti dell'articolo 110 della *Ley de Procedimiento Administrativo Común*), gli effetti della revisione per le persone interessate (favorevoli o sfavorevoli) condizionando o meno il suo trattamento. Tutto ciò riconoscendo che in alcuni casi di fatto la delimitazione tra causa di *nulidad de pleno derecho* e causa di *revocación* potrebbe non essere del tutto chiara. Ci riferiamo, in particolare, ai casi in cui le persone destinatarie del procedimento sono rimaste indifese durante il procedimento.

5.- La ***declaración de lesividad***, al pari della *revocación*, costituisce un mezzo straordinario per rivedere gli atti fiscali dell'amministrazione stessa esclusivamente d'ufficio che, nei *municipios de régimen común*, come la *revocación*, saranno concordati dalla sessione plenaria del consiglio comunale.

Tuttavia, a differenza della *revoca* (che, concordata, implica l'annullamento totale o parziale dell'atto revocato), la dichiarazione di essere lesiva dell'interesse pubblico costituisce esclusivamente il passo precedente per l'Amministrazione di impugnare i propri atti fiscali in procedimenti economico-amministrativi.

In linea di principio, anche i termini per la *revocación* o la *declaración de lesividad* di un atto non coincidono. Nel primo caso, il termine per l'avvio della procedura di *revocación* è quello del termine di prescrizione, mentre nel secondo è il termine di decadenza di quattro anni dalla data in cui l'atto è stato notificato che determina la fine del termine per l'adozione della *declaración de lesividad*.

Per quanto riguarda l'oggetto di entrambe le procedure, sono gli atti fiscali nella *revocación*, e nella *declaración de lesividad*, inoltre, le risoluzioni economico-amministrative.

Tuttavia, la *revocación* può essere concordata solo a beneficio degli interessati, mentre la *declaración de lesividad* prima dell'impugnazione nei procedimenti contenzioso-amministrativi può essere effettuata solo dall'Amministrazione a danno degli interessati, cioè in relazione ad atti che, prima del loro riesame, sono più vantaggiosi per i loro destinatari.

E questa differenza tra i due mezzi di revisione è di tale importanza che non sarà possibile ricorrere alla *revocación* per annullare atti di duplice effetto (benefici per alcuni interessati e dannosi per altri).

6.- La *rectificación de errores*, come la *revocación*, costituisce un mezzo straordinario per l'amministrazione che li aveva emessi per rivedere i loro atti fiscali entro il termine di prescrizione.

Tuttavia, a differenza della *revocación*, in cui il procedimento può essere avviato solo d'ufficio, il procedimento per la *rectificación de errores* può essere avviato d'ufficio o su richiesta dell'interessato.

Anche la competenza a correggere gli errori e a revocare differisce. Nei *municipios de régimen común*, per la *rectificación de errores* la competenza ricade sull'organo che aveva dettato l'atto (solitamente, il sindaco fatti salvi i poteri del tesoriere municipal); mentre per la *revocación* la competenza a risolvere (in ogni caso, un organo diverso da quello che avrebbe dettato l'atto), a nostro avviso, ricade sulla seduta plenaria del consiglio comunale.

Per quanto riguarda l'oggetto del procedimento, nella *revocación* sono gli atti fiscali (nel cui concetto si intende incluse anche le risoluzioni del *recurso de reposición*); e nella *rectificación de errores*, oltre agli atti fiscali, le risoluzioni di reclamaciones económico-administrativas.

Tuttavia, poiché gli atti fiscali possono essere riesaminati con entrambi i mezzi, la *revocación* può essere concordata solo a beneficio delle persone interessate; pur correggendo gli errori delle sue azioni, l'Amministrazione può sia peggiorare che migliorare la situazione iniziale di coloro che colpiscono.

E, sebbene in entrambi i casi possa migliorare la situazione iniziale degli interessati, a causa della diversa natura dei motivi abilitanti per rettificare gli errori e revocare, l'amministrazione comunale non può prendere in considerazione entrambi i mezzi alternativi di revisione degli atti fiscali quando agisce d'ufficio, né riclassificare mimeticamente una lettera di una parte che richiede la *revocación* (che non avvia il procedimento) per considerarla una richiesta di *rectificación de errores* (che avvia la procedura), tranne, ovviamente, che la presunta causa di riesame costituisce in realtà un errore materiale, di fatto o aritmetico.

7.- Sebbene la *Ley General Tributaria* includa la procedura per la *devolución de ingresos indebidos* tra i mezzi per rivedere gli atti fiscali nei procedimenti amministrativi, a nostro

avviso, in linea di principio, non potrebbe essere classificata come tale poiché l'oggetto di questa procedura non sono gli atti fiscali propriamente detti ma i pagamenti duplicati di debiti o sanzioni fiscali, pagamenti superiori all'importo da pagare derivanti da un atto amministrativo o da una *autoliquidación*, redditi da debiti o sanzioni fiscali cadute in prescrizione e altri casi stabiliti dalla normativa fiscale.

Quanto precede non osta, tuttavia, alla *revocación* di un atto fiscale di contenere la dichiarazione dei redditi effettuata nella sua esecuzione come indebita e il riconoscimento del diritto al suo rimborso.

Tuttavia, come ha riconosciuto el *Tribunal Supremo* nelle sentenze del 9 e 14 febbraio 2022 (emesse in cassazione n. 126/2019 e n. 442/2019, rispettivamente), nel caso della revisione di un atto fiscale definitivo sollecitato o promosso da qualcuno che ha realizzato un reddito indebito da cui chiede la restituzione, qualora la procedura di *revocación* fosse sollecitata o promossa ai sensi dell'articolo 221.3 della LGT, tale procedura di *revocación* sarebbe meramente strumentale rispetto alla procedura di *devolución de ingresos indebidos*.

8.- Il *recurso extraordinario de revisión*, come la *revocación*, costituisce un mezzo straordinario per rivedere gli atti fiscali da parte dell'amministrazione che li aveva emessi; il primo, come qualsiasi rimedio o pretesa, su richiesta di una parte; e la seconda, esclusivamente d'ufficio.

L'organismo competente non accetta di risolvere in entrambi i casi. Nelle *recurso extraordinario de revisión*, l'organo competente a risolvere è quello che avrebbe emanato l'atto (nei *municipios de régimen común*, solitamente, il sindaco fatti salvi i poteri del tesoriere municipal), a nostro avviso, con un rapporto obbligatorio dell'organo consultivo. Nella *revocación*, in ogni caso l'organo competente a risolvere deve essere diverso da quello che ha emesso l'atto; a nostro avviso, sarà competente a risolvere la seduta plenaria del consiglio comunale con un rapporto della segreteria comunale, senza richiedere il parere dell'organo consultivo.

A differenza della *revocación*, il termine per la presentazione di un *recurso extraordinario de revisión* non è collegato al termine di prescrizione. Il termine per la presentazione di un siffatto ricorso è un termine di decadenza di tre mesi a decorrere dalla data degli atti o dal carattere definitivo delle decisioni che ne consentono la proposizione.

Per quanto riguarda l'oggetto di entrambe le procedure, nella *revocación* sono gli atti fiscali definitivi o non fermi (tra i quali comprendiamo comprese le risoluzioni del *recurso de reposición*). Nelle *recurso extraordinario de revisión*, inoltre, le risoluzioni economico-amministrative. Tuttavia, il *recurso extraordinario de revisión* si applica solo contro gli atti e le decisioni definitive.

Sia il *recurso extraordinario de revisión* che la *revocación* hanno delimitato i motivi del riesame. Nel primo, quando si verifica una delle seguenti circostanze: i) documenti di valore essenziale per la decisione del caso che erano successivi all'atto o alla decisione impugnata o impossibili da contribuire al momento della loro emissione e che dimostrano l'errore commesso; ii) l'atto o la decisione ha essenzialmente influenzato documenti o testimonianze dichiarati falsi da una sentenza definitiva del tribunale prima o dopo tale decisione; iii) l'atto o la decisione è stato emesso a seguito di prevaricazione, corruzione,

violenza, macchinazione fraudolenta o altra condotta punibile ed è stato dichiarato tale in virtù di una sentenza definitiva del tribunale. La *revocación*, d'altra parte, è applicabile solo quando si ritiene che l'atto infrange manifestamente la legge, quando circostanze sopravvenute che influiscono su una particolare situazione giuridica rivelano la *improcedencia* dell'atto emesso, o quando nell'elaborazione del procedimento vi è stata indifesa nei confronti delle parti interessate.

9.- Mancando a livello normativo un **concetto di *revocación tributaria***, riteniamo che dottrinalmente possa essere definito come l'istituto giuridico attraverso il quale l'Amministrazione annulla (totalmente o parzialmente) a beneficio degli interessati un atto fiscale, per i motivi e con i limiti previsti dalla legge, e a condizione che un'altra procedura speciale di ricorso o l'esercizio di un altro potere di annullamento dell'amministrazione non sia di applicazione preferenziale.

10.- La **natura della *revocación tributaria*** continua ad essere dibattuta nella dottrina fiscale attorno a due questioni fondamentali:

i) Una prima questione è inserita nel presupposto di fatto o ragione abilitante di *revocación*. E così, è contestato se la *revocación tributaria* risponda a motivi di legalità, o se risponda, in aggiunta, a ragioni di opportunità.

(ii) Una seconda questione è inserita nei poteri dell'Amministrazione di avviare la procedura di *revocación* in caso di causa abilitante. E così, si contesta se la *revocación tributaria* si configuri come una facoltà dell'Amministrazione che può esercitare discrezionalmente o, al contrario, se si configura come una facoltà dell'Amministrazione che deve essere esercitata imperativamente.

Nella discussione se la *revocación* risponde a ragioni di legalità o se risponde anche a ragioni di opportunità ci allineiamo con il settore dottrinale che sostiene che *la revocación tributaria* si adatta solo a ragioni di legalità. A nostro avviso questa posizione è la più adeguata alla dogmatica fiscale, perché non dobbiamo dimenticare che l'imposta è soggetta al principio di legalità, cosicché se la nascita e la determinazione degli elementi essenziali dell'obbligo fiscale possono essere verificate solo dall'Amministrazione nei rigorosi termini stabiliti dalla legge, contestualmente, la *revocación* di tale obbligo potrà essere effettuata solo per le ragioni strettamente previste dalla legge, senza che l'Amministrazione abbia alcun margine di manovra per modificarlo sulla base di meri criteri di opportunità. E a tal fine risponde alla nostra comprensione l'inclusione nel trattamento parlamentare della *Ley General Tributaria* di motivi legali per la *revoación*, a differenza dell'omonimo istituto dell'articolo 109.1 della *Ley de Procedimiento Administrativo Común*.

D'altra parte, nella discussione sul fatto che l'Amministrazione possa concordare a sua discrezione se avviare o meno la procedura di *revocación tributaria*, optiamo per il parere a favore della sua natura obbligatoria. Ed è che lo stesso ragionamento del paragrafo precedente ci porta a concludere che il principio di legalità impone all'Amministrazione l'obbligo di avviare il procedimento ogniqualvolta, spontaneamente o su richiesta di un interessato, si accorga che vi sono indicazioni di concorso di causa di revocazione. Inoltre, a nostro avviso, quando c'è una lettera di una parte interessata, l'Amministrazione deve istruire azioni in ogni caso, fatto salvo il suo archiviato quando non apprezza il concorso del motivo per avviare la procedura di *revocación*, che dovrà motivare in accordo che

deve essere notificato. E, nel nostro ordinamento giuridico, al di là della sua considerazione come discrezionale o regolamentata, se la norma conferisce all'Amministrazione un potere (e quello di revocare gli atti fiscali è regolato dall'articolo 219 della *Ley General Tributaria*), l'Amministrazione è obbligata ad esercitarlo e a farlo in conformità con le finalità che lo giustificano, come previsto dall'articolo 106.1 della Constitución Española.

E questa considerazione non è esclusa dalla literalità dell'articolo 219.1 della *Ley General Tributaria* quando dice che "*L'Amministrazione tributaria può revocare i suoi atti a beneficio degli interessati [...]*", perché da un punto di vista sistematico, considerando il testo degli articoli che regolano i diversi istituti di revisione, non si può concludere che l'espressione "*può*" includa un'attribuzione all'Amministrazione di avviare o meno la procedura di *revocación*, essere giuridicamente indifferente che lo faccia o meno.

Ciò che è contenuto nell'articolo 219.1 della *Ley General Tributaria*, a nostro avviso, in un'interpretazione sistematica con l'articolo 18 della legge stessa ["*Il credito d'imposta non è disponibile a meno che la legge non stabilisca diversamente*"], è un'autorizzazione per le amministrazioni fiscali, concorrendo alla causa di revocare un atto, a disporre legalmente dei diritti del tesoro pubblico che avrebbero riconosciuto.

Pertanto, non avendo il potere discrezionale di *revocación*, i principi dell'articolo 9.3 (legalità e interdizione dell'arbitrarietà), 14 (uguaglianza), 31.1 (capacità economica e giustizia) e 103.1 (obiettività e legalità dell'azione amministrativa), tutti della Constitución Española, impongono all'amministrazione l'obbligo di avviare la procedura di *revocación* quando viene a conoscenza dell'esistenza di una causa per essa in un atto fiscale, e risolvere in modo motivato. In caso contrario, il diritto a una tutela giurisdizionale effettiva riconosciuto dall'articolo 24 del testo costituzionale sarebbe risentito. Ed è che l'interesse pubblico da tutelare con la *revocación* degli atti che incorrono nelle circostanze dell'articolo 219.1 della *Ley General Tributaria* è già stato determinato dal legislatore.

11.- Nel determinare l'**ambito oggettivo del potere di *revocación***, l'articolo 219.1 della *Ley General Tributaria* si separa chiaramente dall'articolo 109.1 della *Ley de Procedimiento Administrativo Común* poiché, da un lato, non limita i poteri di *revocación* agli atti sfavorevoli, ma include anche gli atti vantaggiosi per il contribuente quando la *revocación* comporta un miglioramento della loro sfera giuridica.

D'altra parte, il legislatore fiscale è separato dal legislatore amministrativo quando richiede che l'atto revocato sia uno dei motivi o della causa di *revocación* che elenca: a) che l'atto infrange manifestamente la legge; b) vi sono circostanze che incidono su una particolare situazione giuridica che rivelano la *improcedencia* dell'atto emesso; o c) le persone interessate sono rimaste indifese nel corso del procedimento. Cioè, a differenza del settore amministrativo generale, che non subordina la *revocación* degli atti amministrativi al concorso in essi di qualsiasi causa che li renda invalidi, possono essere revocati solo gli atti fiscali in cui uno qualsiasi dei casi specifici di invalidità originaria o sopravvenuta (*improcedencia* dell'atto dettato) indicati.

A) Gli atti amministrativi dettati nelle procedure di gestione, ispezione, riscossione e gli altri previsti dal titolo III della *Ley General Tributaria* **sono revocabili**. Anche gli atti

che vengono emanati per l'irrogazione di sanzioni fiscali secondo le modalità previste dal Titolo IV della *Ley General Tributaria*. Ma anche gli atti comunali di natura catastale o censuaria dettati da delega dell'Amministrazione statale in imposte di gestione concorrente (*Impuesto sobre Bienes Inmuebles* e *Impuesto sobre Actividades Económicas*). A titolo di esempio, possiamo citare le liquidazioni provvisorie e definitive, gli *providencias de apremio*, gli atti che negano o accettano un'esenzione parziale, gli *requerimientos de información*, le risoluzioni di *rectificación de las autoliquidaciones*, gli accordi di imposizione di sanzioni fiscali, gli accordi di modifica catastale o gli atti che suppongono l'inclusione, l'esclusione o l'alterazione dei dati contenuti nei censimenti dal *Impuesto sobre Actividades Económicas*.

Tuttavia, gli atti di applicazione delle imposte e l'imposizione di sanzioni fiscali su cui è caduta una risoluzione economico-amministrativa (articoli 213.2 della *Ley General Tributaria* e 10.3 *Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa*) non possono essere revocati. Ma tali atti possono essere revocati anche se sono stati impugnati in procedimenti economico-amministrativi fino a quando il tribunale economico-amministrativo non abbia emesso un accordo di risoluzione o di terminazione (articolo 10.3 dal *Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa*). In tal senso, va ricordato che l'articolo 238 della *Ley General Tributaria* annovera tra le forme di terminazione del procedimento economico-amministrativo la soddisfazione extraprocessuale.

Né gli atti di applicazione delle imposte e l'imposizione di sanzioni possono essere revocati quando sono stati confermati da una sentenza definitiva del tribunale (articolo 213.3 della *Ley General Tributaria*). Ma tale revocazione sarà possibile fino a quando non sarà stata emessa una sentenza definitiva (articolo 76 della *Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*), a condizione che non si tratti di atti sui quali è stata emessa una decisione in un procedimento economico-amministrativo. In questo senso, va sottolineato che nei *municipios de régimen común* solo rispetto agli atti di gestione catastale e rispetto agli atti di gestione e di ispezione censuaria dettati da delega dell'Amministrazione statale in imposte di gestione concorrente (*Impuesto sobre Bienes Inmuebles* e *Impuesto sobre Actividades Económicas*) è obbligatoria la *reclamación económico-administrativa* previa al *recurso contencioso-administrativo*.

A differenza della situazione descritta per gli atti di applicazione delle imposte e l'irrogazione di sanzioni su cui sarebbe caduta una risoluzione economico-amministrativa, nessuna limitazione è stabilita negli articoli 219 e 213.2 della *Ley General Tributaria* o nell'articolo 10.3 della *Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa* per la *revocación* di atti che sono stati oggetto di un *recurso de reposición*. Pertanto, comprendiamo che non ci saranno difficoltà a revocarli fino a quando non saranno stati confermati da una sentenza giudiziaria definitiva, anche se, in questo caso, l'atto da revocare sarà solitamente la risoluzione del *recurso de reposición*.

D'altra parte, come dedotto dai paragrafi precedenti, possono essere revocati sia gli atti fiscali definitivi sia quelli che non sono divenuti definitivi nei procedimenti amministrativi. In quest'ultimo caso, tuttavia, la tramitazione del ricorso ordinario o straordinario che potrebbe procedere o era in corso, se del caso, sarà preferenziale.

Sebbene l'impatto di questo problema nel nostro campo di studio sia più limitato, ci uniamo alla corrente dottrinale che difende che, se si intende che l'istituto della

revocación costituisce un modo per ridurre il contenzioso dinanzi alle corti di giustizia contemporaneamente all'effettiva realizzazione del principio di buona amministrazione, in buona logica, una futura riforma della *revocación tributaria* dovrebbe includere le risoluzioni dei *reclamaciones económico-administrativas* nel suo ambito di applicazione oggettivo.

B) Al fine di revocare un atto fiscale per **manifesta infrazione della legge**, è necessario che la violazione della legge sia originale e che non dipenda da essere valutata dalla successiva determinazione dei fatti e delle prove nell'ambito di un successivo procedimento amministrativo o giudiziario.

In questo senso, el *Tribunal Supremo* ha riconosciuto che ci possono essere casi in cui la dichiarazione di incostituzionalità di una norma con status legal può ospitare un'ipotesi di manifesta violazione della legge, rendendo revocabili gli atti emessi sotto la sua protezione. Tale criterio è applicabile anche in caso di dichiarazione di una norma contraria al diritto dell'Unione. Ma non tutte le violazioni della Costituzione o dell'ordine dell'Unione europea hanno un posto in questo motivo di *revocación*: solo quella violazione che è manifesta, cioè che è "ostentata, palmare, evidente, chiara, indiscutibile, che non richiede alcun ragionamento, ma la semplice esposizione del corrispondente precetto giuridico e dell'atto dell'amministrazione in questione", *cfr.* STS del 9 febbraio 2022 (pronunciato in cassazione num. 126/2019). In tal modo, è prevedibile che i casi in cui tale causa può essere invocata per la revocazione di atti emessi in forza di una norma dichiarata incostituzionale o contraria al Diritto dell'Unione in un momento successivo alla data in cui tali atti sono divenuti definitivi in un procedimento amministrativo saranno limitati.

In questo contesto, a nostro avviso, la violazione della legge come caso di *revocación tributaria* può derivare sia dalla violazione delle disposizioni di una legge in senso formale, sia dalle disposizioni di un'ordinanza fiscale. Ed è che le ordinanze fiscali partecipano al concetto di diritto materiale servendo, come il diritto formale, a rendere effettivo il principio di auto-imposizione.

C) Il concorso di **circostanze sopravvenute** che incidono su una particolare situazione giuridica e rivelano la *improcedencia* dell'atto emesso, come causa di *revocación* implica generalmente l'esistenza di un atto fiscale adeguato alla legge tenendo conto delle circostanze esistenti al momento dell'emissione, sopravvivendo successivamente alla sua illegittimità a seguito di decisioni giudiziarie o amministrative o atti di terzi che incidono sulla fattispecie dell'obbligazione fiscale (o infrazione fiscale) a cui rispondi.

El *Tribunal Supremo* ha riconosciuto che gli atti fiscali possono essere revocati in casi di "sopravvenuta illegalità" come quello che si pone in caso di sanzioni ferme per non essere stati impugnati entro un termine che è senza motivo quando la liquidazione da cui derivano è annullata. Inoltre, nel caso di liquidazioni che perdono oggetto in virtù di una delibera amministrativa o giudiziaria che annulla l'atto o il contratto che costituisce il fatto imponibile.

Ma ha anche riconosciuto che possono essere revocati atti fiscali rispetto ai quali si potrebbe affermare, nell'espressione dal Tribunal, che essi hanno una "fermezza condizionata". È, ad esempio, il caso delle liquidazioni delle imposte locali a gestione concorrente (*Impuesto sobre Bienes Inmuebles* e *Impuesto sobre Actividades*

Económicas) quando il contribuente, con conoscenza dell'amministrazione locale, impugna l'atto catastale o censuario dinanzi all'organo competente e ottiene una delibera definitiva che annulla l'atto di gestione catastale o censuaria. In questi casi di impugnazione dell'atto di gestione catastale o censuaria, se la liquidazione dell'imposta che ne deriva dovesse acquisire lo status di *firme*, sarebbe con una fermezza condizionata all'aspettativa di una delibera definitiva in merito a tale atto. E se l'atto di gestione catastale o censuaria fosse annullato, l'amministrazione locale, quando ha avuto indubbie prove che la base imponibile su cui sono stati girati era errata, dovrebbe revocare gli accertamenti dell'imposta in attesa del nuovo valore catastale o censuario su cui girare gli insediamenti corretti, una possibilità reale, poiché la contestazione della legge sul censimento avrà interrotto la prescrizione del suo diritto di liquidazione.

La Suprema Corte ha addirittura revocato un accertamento fiscale nel caso in cui la norma regolamentare (nello specifico, un decreto ministeriale) che ne aveva modificato una precedente in cui era stato riconosciuto un caso di esenzione dall' *Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, che ne ha riacquisito la validità, essendo stata annullata, essendo che tale annullamento si è verificato dopo che la liquidazione era divenuta definitiva.

In questa linea, consideriamo revocabili gli atti *firmes* emessi in virtù di un'ordinanza fiscale annullata o modificata in virtù di una sentenza che ha vietato il mantenimento degli atti definitivi e consentiti emessi ai sensi di tale norma (articolo 19.2 della *Ley de Haciendas Locales*).

D) Gli atti fiscali possono essere revocati quando nella risoluzione del procedimento vi sia stata **indifesa** degli interessati, a condizione che sia dimostrato che il difetto di forma li ha irrimediabilmente privati della possibilità di difendersi e che ciò ha avuto un impatto sulla decisione finale che è stata adottata.

Sono, ad esempio, i casi in cui ai contribuenti viene negato il diritto di formulare le accuse che ritengono appropriate, sia quelle previste prima della proposta di risoluzione, sia quelle previste nella procedura di *audiencia*. Ma anche quando le accuse e i documenti presentati dai contribuenti non sono presi in considerazione dagli organi competenti al momento di redigere la proposta di risoluzione. Allo stesso modo, quando l'atto non include motivazione o incorre in incongruenze. Sempre, come abbiamo detto, che tali circostanze determinano un'effettiva diminuzione delle garanzie dei contribuenti.

In questa causa di *revocación* si intendono sussunibili le liquidazioni dal *Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana* al momento della pubblicazione di STC 59/2017 che sarebbero state emesse in caso di inesistenza di aumento di valore, quando vi è la prova di ciò che non poteva essere contribuito alla procedura in cui la liquidazione è stata approvata o nella sua successiva contestazione in procedimenti amministrativi.

Le notifiche difettose possono anche portare a situazioni di riduzione reale ed effettiva delle garanzie dei soggetti destinatari degli atti fiscali. In particolare, in caso di notifica edittale o per comparizione. In questo settore, tuttavia, il confine tra *nulidad de pleno derecho* e *revocación* appare molto sfocato. Sarà quindi necessario seguire la giurisprudenza che emana.

E) Il nostro ordinamento giuridico manca di una norma comune per determinare gli effetti derivanti da sentenze che dichiarano **l'invalidità di una norma** (in quanto illegittima, incostituzionale o contraria al Diritto dell'Unione Europea) e, in ambito tributario, l'analisi tende a concentrarsi sulla restituzione dei ingressi che sarebbero diventati indebiti a causa dell'annullamento della regola di copertura, dimenticando la certa possibilità che la quota fiscale regolata non sia stata pagata, o che la legge fiscale non contenga un obbligo di pagamento (si pensi ad esempio a una legge di censimento). Indubbiamente, questa situazione ha condizionato l'evoluzione dottrinale (giurisprudenziale e scientifica) delle speciali procedure di revisione previste dagli articoli 217 e 219 della *Ley General Tributaria*.

A nostro avviso, le procedure per l'applicazione delle imposte dovrebbero essere regolamentate, consentendo la restituzione dei *ingresos firmes* realizzati in base a norme dichiarate illegali, incostituzionali o contrarie al Diritto dell'Unione quando tale annullamento deve avere effetti *ex tunc*, ovviando così all'attuale requisito della giurisdizione ordinaria, sulla base degli articoli 221.3 e 4 della *Ley General Tributaria*, per procedere al riesame preventivo dell'atto di liquidazione o di *autoliquidación* in virtù del quale è stato effettuato il reddito. A tal fine, le procedure di cui al titolo VII della *Ley General Tributaria* per il recupero degli aiuti di Stato che interessano il settore fiscale potrebbero fungere da guida.

Inoltre, secondo i nostri criteri, nei casi di nullità assoluta della regola di copertura, la dichiarazione in giudizio con valore di autorità di cosa giudicata da parte del tribunale corrispondente della nullità della norma senza limitare temporaneamente gli effetti della sua dichiarazione (e a parte sanzioni penali o amministrative), nonché, nel caso di ordinanze fiscali, il divieto di permanenza delle situazioni amministrative consolidate dichiarato, quando non è necessario verificare alcun elemento dell'obbligo fiscale oltre ai redditi realizzati in nozione di imposta, dovrebbe essere un titolo sufficiente per considerare riconosciuto il diritto al rimborso dei "ingresos indebidos" realizzati (sia mediante liquidazione che mediante *autoliquidación*), senza dover ricorrere ad un procedimento amministrativo che avesse per oggetto il riconoscimento di tale reddito come indebito e il diritto alla sua restituzione a causa della nullità della regola di copertura. In questo senso, comprendiamo che l'incorporazione nel regolamento dell'inizio del calcolo del termine di prescrizione per ottenere la restituzione del *ingreso indebido* della data di pubblicazione della sentenza che annulla la regola di copertura [articolo 67.1.d) della *Ley General Tributaria*], nonché l'espressa menzione nell'articolo 221.2 della *Ley General Tributaria* del riconoscimento del diritto al rimborso implicito nella sentenza con il valore di autorità di cosa giudicata che annulla la regola di copertura, sarebbero adattamenti sufficienti dei regolamenti vigenti per fornire al sistema certezza giuridica mentre agilità nel trattamento e garanzia di efficacia delle decisioni giudiziarie, il Tribunal Constitucional o il Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Tutto questo, fermo restando che il giudice che dichiara la nullità della regola di copertura (giustizia ordinaria, Tribunal Constitucional o Tribunal de Justicia de la Unión Europea), nel determinare gli effetti temporali del suo pronunciamento, ha preparato la sua sentenza soppesando tutti i principi e le situazioni giuridiche in conflitto.

12.- La procedura per la revocación degli atti fiscali dei *municipios de régimen común* è progettata dalla *Ley General Tributaria* e dal *Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa*, fatto salvo il suo necessario adeguamento al regime di organizzazione amministrativa locale.

L'avvio del procedimento, esclusivamente d'ufficio, deve essere notificato agli interessati. Tuttavia, le persone interessate possono promuovere la procedura presentando una lettera all'Amministrazione per avviarla, essendo tale decisione amministrativa soggetta a controllo giurisdizionale. Questo è stato riconosciuto dalla Corte Suprema per i casi in cui la procedura di *revocación* è strumentale rispetto alla procedura per la *devolución de ingresos indebidos*.

Nell'elaborazione della procedura di *revocación*, è obbligatorio ascoltare gli interessati per un periodo di quindici giorni.

Una volta formulata la proposta di risoluzione, è obbligatorio emettere rapporto da parte dell'organo con funzioni consultive legali, nei *municipios de régimen común*, la segreteria municipale. Tuttavia, poiché è obbligatorio emettere, non è vincolante.

La risoluzione deve essere espressa e le persone interessate devono essere notificate entro un termine di sei mesi dalla data in cui sono state informate dell'accordo di apertura, con conseguente scadenza della procedura in caso di mancato rispetto di tale termine. A nostro avviso, se, al momento della scadenza del procedimento, fosse trascorso il termine massimo per la revocazione (che non sarebbe stato interrotto a causa della procedura scaduta), con causale della *revocación*, sarà possibile esigere dall'Amministrazione la responsabilità patrimoniale quantificabile nell'ammontare dei danni causati.

L'organo competente a risolvere la procedura di *revocación* è la seduta plenaria del consiglio comunale. La risoluzione pone fine alla via amministrativa, aprendo così la via contenzioso-amministrativa. Nei procedimenti amministrativi, la risoluzione espressa della procedura di *revocación* può essere reveduta, se del caso, attraverso la procedura di *revisión de actos nulos de pleno derecho*, la procedura di *declaración de lesividad de los actos anulables* o la procedura di *rectificación de errores*, nonché attraverso il *recurso extraordinario de revisión*.

È significativo che nell'analizzare gli aspetti procedurali della *revocación* abbiamo osservato, ancora una volta, la necessità di adattare le normative fiscali alle specialità dell'organizzazione comunale, nonché la necessità di adattare i regolamenti organizzativi comunali alle procedure fiscali legalmente stabilite.

13.- Anche se uno qualsiasi dei casi previsti dall'articolo 219 della *Ley General Tributaria* conviene, il potere dell'Amministrazione di revocare i propri atti fiscali a beneficio degli interessati è soggetto a **limiti temporali e materiali** che ne condizionano l'esercizio e possono essere controllati in sede giudiziaria. Ciò che non si può fare una volta concordata la revoca della legge fiscale è modularne gli effetti, di solito, la restituzione delle entrate fiscali indebitamente effettuate o la scomparsa dell'obbligo di pagare un debito o una sanzione.

I *municipios de régimen común* possono accettare la *revocación* dei loro atti fiscali solo a condizione che non abbia prescritto, in generale, il loro diritto di esigere il pagamento dell'importo di un debito o di una sanzione, o, se del caso, il diritto dei singoli di chiedere la restituzione del reddito indebitamente effettuato a causa dell'atto da revocare.

La *revocación* di un atto fiscale non può costituire una dispensa o un'esenzione non consentita dalla normativa fiscale, cioè il suo effetto non può significare cessare di

contribuire al sostegno della spesa pubblica in conformità con la capacità economica individuale in conformità con la legge.

Il potere dell'Amministrazione di revocare atti fiscali astrattamente considerati non è contrario al principio di uguaglianza, poiché ha una base giuridica oggettiva, ma nella sua applicazione l'Amministrazione può incorrere in un trattamento discriminatorio, ed è ciò che l'articolo 219.1 della *Ley General Tributaria* vieta quando prevede che la *revocazione* non può essere contraria al principio di uguaglianza. Pertanto, una volta che la *revocazione* è stata effettuata in relazione a una particolare situazione giuridica in conformità con la legge, l'Amministrazione è obbligata a revocare tutte le situazioni simili di cui è a conoscenza. Ciò è richiesto dal principio di uguaglianza, ma anche dal principio del divieto di arbitrarità e dal principio di legalità.

L'interesse di riscossione dell'azione amministrativa non può essere identificato come l'interesse pubblico che limita l'esercizio del potere di *revocación* di cui all'articolo 219 della *Ley General Tributaria*. Ciò è dovuto al fatto che il legislatore fiscale ha già ponderato gli interessi fiscali con l'interesse generale rappresentato dal rispetto dell'ordinamento giuridico nell'azione amministrativa (articolo 103. 1 della *Constitución Española*) e nella fiscalità conformemente ai principi che disciplinano l'obbligo di contribuire al mantenimento della spesa pubblica, tra cui, il principio della capacità economica (articolo 31, paragrafo 1 della *Constitución Española*) è stato sottolineato, e quest'ultimo ha prevalso quando sono soddisfatte le circostanze e i requisiti di cui all'articolo 219 della *Ley General Tributaria*.

14.- Essendo la *revocación tributaria* un istituto incorporato nella nostra legge per rivedere atti a beneficio delle persone interessate, non sono mancati i segni di sfiducia nei confronti di questo istituto nella misura in cui "potrebbe dare luogo a casi di frode o che in pratica funzionerebbe come meccanismo di transazione", in breve, nella misura in cui potrebbe essere dato un uso contrario al dovere generale di contribuire al mantenimento delle spese pubblico conformemente ai principi di cui all'articolo 31.1 della *Constitución Española*.

D'altra parte, se consideriamo che la *revocación tributaria* risponde a un'idea di giustizia che, in situazioni determinate dalla norma e per un periodo anche determinato, dà priorità al principio di legalità rispetto al principio di certezza del diritto, non sembra che l'affermazione secondo cui la *revocación* non dovrebbe diventare un rimedio supplementare nelle mani dei singoli (motivo per cui il procedimento è avviato esclusivamente d'ufficio) possa giustificare l'assenza di controllo sulla legittimità della decisione dell'Amministrazione di non avviare il procedimento, di non risolverlo una volta che ha iniziato a causarne la scadenza o, risolvendolo, di accettare el mantenimento parziale o totale dell'atto in violazione del diritto dei destinatari di contribuire al mantenimento delle spese pubbliche secondo la loro capacità economica individuale.

Al fine di soddisfare i requisiti di entrambe le posizioni, l'ordinamento giuridico ha tutta una serie di **controlli sull'esercizio del potere di *revocación***. Sono controlli amministrativi, giurisdizionali e costituzionali.

A) Il controllo **amministrativo** comprende sia il controllo interno effettuato dall'intervento municipale sia il controllo esterno attribuito Tribunal de Cuentas o ad un organismo regionale equivalente.

D'altra parte, sebbene la *Ley General Tributaria* non richieda l'intervento nella procedura del Consiglio di Stato o di un organo consultivo equivalente, tale disposizione può essere incorporata nella legge che li regola. In questa linea, a nostro avviso, sarebbe ragionevole generalizzare il requisito di un parere obbligatorio dell'organo consultivo corrispondente per la *revocación* degli atti fiscali locali da un certo importo come fanno i regolamenti andalusi. E, a nostro avviso, l'indeterminatezza giuridica della maggior parte degli elementi che compongono l'istituto di *revocación tributaria* rende molto consigliabile sia l'emanazione della dottrina giurisprudenziale che la consulenza esterna da parte di un organo amministrativo specializzato che stabilisce criteri di applicazione generale e guida l'azione comunale in materia.

Poiché la decisione emessa nell'ambito della procedura di *revocación* pone fine al procedimento amministrativo, la legittimità delle decisioni emesse dall'Amministrazione in tale procedura non può essere messa in discussione dagli interessati attraverso il ricorso amministrativo ordinario; ma se sono soddisfatti i requisiti di legge, le decisioni emesse nell'ambito della procedura di *revocación* disciplinata dall'articolo 219 della *Ley General Tributaria* possono essere oggetto di un'altra procedura speciale di riesame (*declaración de nulidad de pleno derecho, declaración de lesividad, rectificación de errores*) o ricorso straordinario de revisión.

B) In linea di principio, sembra del tutto improbabile che la decisione di accettare la revoca di un atto tributario a beneficio di tutte le persone da essa interessate e con loro piena soddisfazione sia impugnata dinanzi alla **giurisdizione contenzioso-amministrativa** da quelle stesse persone. Eppure, non c'è dubbio che una tale risoluzione potrebbe essere illegale. In tal caso, essendo la sessione plenaria del consiglio comunale l'organo competente a deliberare la procedura di *revocación* disciplinata dall'articolo 219 della *Ley General Tributaria*, non vi è alcuna difficoltà per i soci che avevano votato contro l'accordo di revoca di adire la giurisdizione contenzioso-amministrativa in difesa della legalità che ritengono violata.

D'altra parte, potrebbe essere sollevata la contestazione da parte dell'amministrazione statale di accordi comunali che revocano un atto di censimento delle *Impuesto sobre Actividades Económicas* o un atto catastale, cioè atti che sono stati emessi da un *municipio de régimen común* in virtù della delega dell'amministrazione statale. Inoltre, non escludiamo che l'Amministrazione statale possa avere un legittimo interesse a contestare gli accordi comunali che revocano atti relativi alle entrate fiscali il cui regime giuridico è configurato dalla *Ley de Haciendas Locales*.

C) Scartata la natura discrezionale del potere di *revocación*, essendo motivi di legittimità e non di opportunità i casi di cui all'articolo 219 della *Ley General Tributaria* (manifesta violazione della legge, *improcedencia* dell'atto a causa di circostanze sopravvenute che lo riguardano in modo particolare e indifesa nell'elaborazione del procedimento), ed esistenti i limiti di tale potere determinati dall'articolo stesso (non costituire dispensa o esenzione non consentita dalla normativa fiscale, né essere contrario al principio di uguaglianza, all'interesse pubblico o all'ordinamento giuridico), a nostro avviso, sarà necessario riconoscere che tali elementi svolgono la stessa funzione al momento di decidere se avviare o meno la procedura di *revocación* come al momento dell'emissione della decisione della stessa. E, quindi, in entrambi i casi sarà richiesto un pronunciamento esplicito dell'Amministrazione, che deve essere motivato in applicazione del principio di divieto di arbitrarietà di cui all'articolo 9.3 della *Constitución Española*, e deve poter

essere soggetto a **pieno controllo giurisdizionale** in modo da non costituire un'eccezione all'articolo 106.1 della *Constitución Española*.

Da un punto di vista positivo, la giurisprudenza attribuisce un carattere discrezionale al potere di *revocación* e, in tale considerazione, fissa i limiti del suo controllo, compresa la decisione di avviare o meno il procedimento, di cui ha dichiarato che essa deve rispettare il principio del divieto di arbitrarietà.

D'altra parte, nella ripetuta sentenza del 9 febbraio 2022, el Tribunal Supremo afferma: "la risoluzione espressa o per silenzio derivata dalla richiesta avanzata dalla parte interessata in applicazione dell'articolo 221.3, in conformità con i principi di pienezza [di] giurisdizione e di tutela giurisdizionale effettiva, è suscettibile di contestazione e di avere i dati necessari nell'organo giudiziario, ha il potere di statuire nel merito, senza necessità di ordinare la retroazione della procedura di *revocación*".

Ma questo pronunciamento non è fatto nel quadro dell'articolo 219 della *Ley General Tributaria*, ma della procedura per la *devolución de ingresos indebidos* e nel caso contemplato dall'articolo 221.3 della *Ley General Tributaria*, nei confronti del quale l'interessato ha azione per avviare il procedimento.

D) Il soggetto interessato alla revocazione di un atto tributario che rilevi nell'applicazione della legge una violazione del principio di uguaglianza riconosciuto dall'articolo 14 della *Constitución Española*, può ricorrere al **rimedio costituzionale di amparo** disciplinato dagli articoli 41 e seguenti della *Ley Orgánica del Tribunal Constitucional*. Indubbiamente, gli obblighi in materia di trasparenza e pubblicità dell'attività amministrativa devono svolgere un ruolo essenziale nella diffusione delle informazioni necessarie per individuare la disparità di trattamento.

15.- Poiché l'Italia è un paese con cui condividiamo una tradizione giuridica e gli stessi principi del Diritto dell'Unione Europea, non esiste identità tra gli istituti fiscali dell'ordinamento giuridico italiano e quelli previsti dall'ordinamento giuridico spagnolo. Infatti, al di là della vicinanza o meno delle diverse tributi regolate da entrambi i sistemi, la verità è che né le procedure per la loro applicazione né le modalità di revisione degli atti fiscali risultanti sono equivalenti.

Lontano dai dettagli della *Ley General Tributaria* e dal *Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa*, la normativa italiana sul controllo degli atti fiscali nei procedimenti amministrativi è davvero scarsa. Ciononostante, la più grande difficoltà incontrata dai singoli nel difendere il loro diritto di contribuire al mantenimento della spesa pubblica conformemente alla loro capacità economica individuale a titolo di **autotutela** è il trattamento di questo istituto da parte della giurisprudenza come un potere d'ufficio esercitato dalle agenzie fiscali sulla base di valutazioni ampiamente discrezionali, e non uno strumento a tutela del contribuente.

In questo contesto, sebbene da un punto di vista semantico si possa stabilire una certa simmetria tra la *revoca* dell'ordinanza amministrativa italiana e la *revocación tributaria* dell'ordinamento giuridico spagnolo, la separazione tra le due figure non può essere maggiore, poiché l'oggetto del primo sono atti amministrativi validi, mentre l'oggetto della *revocación tributaria* nel nostro ordinamento è costituito da atti invalidi di forma originale o sopravvenuta. E questo spiega le differenze negli effetti temporali di entrambe

le cifre, *ex nunc* nel caso italiano ed *ex tunc* nel caso spagnolo (sebbene limitato al termine di prescrizione mediante espressa determinazione dell'articolo 219.2 della *Ley General Tributaria*). Infatti, la dottrina tributaria italiana, a maggioranza, nega l'applicabilità della revoca al campo fiscale, per il quale il potere di autotutela si identifica con la figura dell'annullamento d'ufficio degli atti annullabili.

16.- Detto quanto sopra, possiamo affermare che dalla situazione creata dalle pronunce Tribunal Supremo nella sua sentenza del 9 febbraio 2022 e da quelle che le sono succedute e le succederanno, è prevedibile un sostanziale miglioramento delle possibilità dei contribuenti di ottenere la restituzione dei redditi che avrebbero indebitamente fatto in virtù di atti in relazione ai quali si ritiene che violino manifestamente la legge (espressione che nel nostro campo di studio abbiamo concluso che include l'ordinanza fiscale), quando circostanze sopravvenute che influenzano una particolare situazione giuridica rivelano la *improcedencia* dell'atto emesso, o quando nell'elaborazione della procedura c'è stata indifesa nei confronti delle parti interessate.

Ecco perché, in questa fase, sta diventando ancora più evidente, se possibile, la necessità di una modifica legislativa che introduca l'avvio della procedura di *revocación* su richiesta dell'interessato. Perché ciò che è stato parcheggiato è stata la procedura, ma le cause della *revocación* avranno vita effettiva, almeno, in presenza di atti fiscali fermi che hanno dato origine a un reddito indebito.

BIBLIOGRAFIA

AA.VV. (2004). *La Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*. Ed. CEF. Madrid.

AA.VV. (2017). *Comentarios a la Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público*. Concepción Campos Acuña (dir.). Ed. Wolters Kluwer. Madrid.

ALBADALEJO, M. (1977). *Derecho Civil*, t. I, vol. segundo. Ed. Librería Bosch. Barcelona.

ALENZA GARCÍA, J.F. (2017). *Revisión, revocación y rectificación de actos administrativos*. Ed. Aranzadi. Cizur Menor.

ALÍAS CANTÓN, M. (2017). «Efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional que declaran la inconstitucionalidad de diversos artículos del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», en *Crónica Tributaria*, núm. 164.

ALONSO MAS, M. J. (2003). «Título V. Capítulo III. Impugnación de actos y acuerdos y ejercicio de acciones», en la obra colectiva *Comentarios a la Ley básica de Régimen Local: (Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local)* / M. J. Domingo Zaballos (coord.). Ed. Aranzadi. Cizur Menor.

ALONSO MURILLO, F. (2005). «Los procedimientos de revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria», en *Estudios de derecho financiero y tributario: en homenaje al profesor Calvo Ortega*, tomo I. Ed. Lex Nova. Valladolid.

ALONSO MURILLO, F. (2012). «Título IV. Capítulo 1. Revisión de oficio en el ámbito tributario local», en la obra colectiva *Problemática de los procedimientos tributarios en las haciendas locales*. / Fernando Serrano Antón (dir.). Ed. Civitas. Madrid.

ANDRÉS AUCEJO, E. (2016). «Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y

España», en *Derecho del Estado*, núm. 37, Universidad Externado de Colombia, julio-diciembre de 2016.

ARAGONÉS BELTRAN, E. (2005). «Aplicación de la nueva normativa tributaria a las haciendas locales», en *Cuadernos de derecho local*, núm. 8.

ARANA LANDÍN, S. (2018). «Los primeros intentos de mantenimiento del IIVTNU tras la declaración de inconstitucionalidad: vuelta a la vulneración del principio de capacidad contributiva, de no confiscatoriedad y del derecho de defensa», en *Tributos Locales*, núm. 134.

ARIAS VELASCO, J. y SARTORIO ALBALAT, S. (1996). *Procedimientos tributarios*. Ed. Marcial Pons, Madrid.

ATTARDI, C. (2013). «Reclamo e mediazione: costituzionalità e ricadute sulla teoria generale del processo tributario», en *Corriere tributario*, núm. 18/2013.

BAS SORIA, J. (1999). «Procedimiento de revisión de oficio en el derecho tributario: los artículos 153 y 154 de la Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 91.

BASILAVECCHIA, M. (2012). «Dal reclamo al processo», en *Corrieri tributario*, núm. 12/2012.

BATISTONI FERRARA, F. (2007), en la obra colectiva *Adesione, conciliazione ed autotutela. Disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?* Marcello Poggioli (a cargo de). Ed. Cedam-Padova.

BENVENUTI, F. (1959). «Autotutela (diritto amministrativo)», en *Encicl. dir.*, Giuffrè, Milano.

BURLADA ECHEVESTE, J.L. y BURLADA ECHEVESTE, I.M. (2013). «El procedimiento para la revocación de los actos tributarios», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 4-2013.

CAAMAÑO ANIDO, M.A. (1997). «Nulidad de la norma tributaria y devolución de ingresos indebidos», en *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, Nº 1.

CALVO VÉRGEZ, J. (2009). *La Revocación de los Actos Tributarios: análisis sustantivo y procedimental*. Ed. Aranzadi. Madrid.

CALVO VÉRGEZ, J. (2012). «El inicio del procedimiento de revocación de los actos tributarios. Cuestiones conflictivas», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 1-2012.

CALVO VÉRGEZ, J. (2019). *La plusvalía municipal tras su inconstitucionalidad*. Ed. La Ley –Wolters Kluwe. Las Rozas.

CANCIO FERNÁNDEZ, R.C. (2022). «De deslegitimados al río: dos años desde que los tribunales económico-administrativos dejaron de ser independientes», en *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 3/2022. BIB 2022/469.

CANNADA-BARTOLI, E. (1958). «Annullabilità ed annullamento (dir. Amm.)», en *Enc. Dir.*. Vol. II. Milano.

CANTILLO, M. (2008). «Il controllo giudiziale del provvedimento di diniego dell'autotutela», en *Rassegna tributaria*, núm. 2/2008.

CANTILLO, M. (2020). «Il reclamo e la mediazione tributaria», en *Rassegna tributaria*, núm. 1/2020.

CAPO, L. (2021). «Il diniego di autotutela tributaria: le teorie che limitano la difesa del contribuente e il principio di proporzionalità», en *Diritto e pratica tributaria*, num. 4/2021.

CASADO OLLERO, G.; FALCÓN y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C.; y, SIMÓN ACOSTA, E. (1990). *Cuestiones Tributarias Prácticas*. Ed. La Ley. Madrid.

CASSETTA, E. (2021). *Manuale di Diritto Amministrativo*. Ed. Giuffrè Francis Lefebvre. Milano.

CHAMORRO GONZÁLEZ, J.M. (2013). «Procedimiento de revisión de oficio en materia tributaria. El alcance de la indefensión en los procedimientos tributarios», en *Tributos Locales*, núm. 109.

CHECA GONZÁLEZ, C. (1988). *La revisión de los actos tributarios en vía administrativa*. Ed. Lex Nova. Valladolid.

CHECA GONZALEZ, C. (2004). «Capítulo X. Procedimientos especiales de revisión», en la obra colectiva *La Nueva Ley General Tributaria*. R. Calvo Ortega (dir.), J.M. Tejerizo López (coord.). Ed. Civitas. Madrid.

CHECA GONZALEZ, C. (2021). «La prohibición de la *reformatio in peius* en los procedimientos tributarios», en *Los derechos y garantías del contribuyente ante la Hacienda Pública del siglo XXI*, Calvo Vérguez, J. (dir.) Suberbiola Garbizu, I. (coord.). Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales núm. 10/2021.

CHICO DE LA CÁMARA, P. (2012). *La revisión de actos tributarios en la esfera local*, Tributos Locales- monografía núm. 1. Ed. Renta Grupo Editorial. Madrid.

CINGANO, V. (2012). «La responsabilità dell'amministrazione per l'esercizio del poter di autotutela tributaria», en *Diritto e pratica tributaria*, núm. 1/2012.

COLLADO MARTÍNEZ, R.M. (2018). «La revocación de los actos administrativos en la doctrina legal del Consejo de Estado», en *Civitas-Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 195.

COMELLI, A. (2020). «I diritti della difesa, in materia tributaria, alla stregua del diritto dell'unione europea e, senatamente, il "droit d'être entendu" e il diritto ad un processo equo», en *Diritto e pratica tributaria*, núm. 4/2020.

CONTESSA C. (2019). *Studi e lezioni di diritto amministrativo - Un'analisi ragionata per settori dei temi di maggiore interesse ed attualità*. Ed. La Tribuna. Piacenza.

CORASANITI G. (2014). «Il reclamo i la mediazione tributaria tra la recente giurisprudenza costituzionale e i controversi profili evolutivi della corte costituzionale», en *Diritto e pratica tributaria*, núm. 3/2014.

CORASANITI G. (2017). «L'incessante evoluzione del reclamo/mediazione: pregi e difetti di un istituto in continuo rinnovamento», en *Corriere tributario*, núm. 21/2017.

CORASANITI G. (2018). «Dall'Agenzia delle entrate istruzioni sul reclamo/mediazione: una riforma ancora incompleta», en *Corriere tributario*, núm. 8/2018.

CORAGGIO G. (1988). «Autotutela (diritto amministrativo)», en *Encicl. giur.*, Treccani, Roma, 1988, vol. IV.

COSTANZO, L. (2021). «L'autotutela tributaria tra motivazione e processo», en *Rivista telematica diritto tributario*, núm. 1/2021.

COTINO HUESO, L. (2021). «El nuevo reglamento de Administración electrónica, que no innova en tiempos de transformación digital», en *Revista Catalana de Dret Públic*, versión digital, núm. 63.

DE BELLIS, G. (2020). «Il potere di autotutela tributaria», en *Rassegna dell'Avvocatura dello Stato*, num. 3/2020.

DE LA NUEZ SÁNCHEZ CASADO, E. y PÉREZ TORRES, E. (2000). *Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*. Ed. Aranzadi. Pamplona.

DEL AMO GALÁN, O. (2017). «Análisis de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», en *Carta Tributaria*, smarteca, núm. 28.

DIDONI, S. (2021). «La giurisdizione del giudice tributario sul provvedimento di diniego di autotutela», en *Diritto e pratica tributaria*, núm. 4/2021.

D'OCÓN ESPEJO, A.M.; GARCIA VERA, F.J.; P.M. HERRERA MOLINA (2012). «Título IV. Capítulo 2. La devolución de ingresos indebidos en el supuesto de impugnación en vía económico-administrativa de actos censales que afecten a liquidaciones de impuestos de gestión compartida», en la obra colectiva *Problemática de los procedimientos tributarios en las haciendas locales*. /Fernando Serrano Antón (dir.). Ed. Civitas. Madrid.

DOMINGO ZABALLOS, M.; COSTA CASTELLÁ, E. (2010), en la obra colectiva *Impugnación y revisión de la actividad de los entes locales (Teoría y práctica)* / M. J. Domingo Zaballós (dir.) V. Escuin Palop (dir.). Ed. Thomson Reuters Aranzadi. Navarra.
ENTRENA CUESTA, R. (1981). *Curso de derecho administrativo*, vol. I/1. Ed. Tecnos. Madrid.

- ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (2005). «La revocación de actos tributarios», en *Quincena Fiscal*, núms. 3-4.
- FABRA VALLS, M. (2005). «La revocación en materia tributaria: ¿procede a instancia del interesado?», en *Tribuna Fiscal*, núms. 178-179.
- FALCÓN y TELLA, R. (2016). «La presentación electrónica de reclamaciones y recursos y la nueva LPAC: en caso de subsanación se atiende a la fecha de ésta, pero ello no determina nunca la extemporaneidad», en *Quincena Fiscal*, núm. 20, noviembre 2020.
- FARRI, F. (2012). «Sull'applicabilità dell'art. 21-octies della legge n. 241/1990 agli atti tributari», en *Rivista Diritto Tributario*, núm. 2/2012.
- FARRI, F. (2020). «I procedimenti a istanza di parte nel diritto tributario», en *Rassegna tributaria*, núm. 3/2020.
- FERNÁNDEZ-ESPINAR, L.C. (2012). «El control judicial de la discrecionalidad administrativa. La necesaria revisión de la construcción dogmática del mito de la discrecionalidad y su control», en *Revista Jurídica de Castilla y León*, núm. 26.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R. (2015). «La discrecionalidad técnica: un viejo fantasma que se desvanece», en *Revista de Administración Pública*, número 196, enero-abril 2015.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R. (2015). «Una llamada de atención sobre la regulación de las notificaciones electrónicas en la novísima Ley de Procedimientos Administrativo Común de las Administraciones Públicas», en *Revista de Administración Pública*, número 198, septiembre-diciembre 2015.
- FERREIRO LAPATZA, J.J. (1998). *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho financiero y tributario*. Ed. Marcial Pons. Barcelona-Madrid.
- FERREIRO LAPATZA, J.J. (2000). *Curso de Derecho Financiero Español. vol. II*. Marcial Pons. Barcelona-Madrid.
- FERREIRO LAPATZA, J.J. -Dir.- (2005). *La justicia tributaria en España*. Ed. Marcial Pons. Barcelona – Madrid.
- FICARI, V. (1999). *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*. Ed. Giuffrè, Milano.
- GALÁN GALÁN, A. (1997). «Posició de les ordenances en el sistema de fonts», en la obra colectiva *Dret Local*, T. Font i Llobet (dir.). UAB-Marcial Pons-UB. Barcelona.
- GALÁN GALÁN, A. (2018-2019). «Problemas pendientes de la revisión de oficio a la luz de la doctrina de los órganos consultivos», en *Revista Española de la Función Consultiva*, núms. 30 y 31.

GALINDO MORELL, P. (2009). «La reclamación económico-administrativa en el ámbito local», en *Cuadernos de derecho local*, núm. 20.

GALINDO MORELL, P. (2011). «Ejecución y suspensión de los actos tributarios locales», en *Cuadernos de derecho local*, núm. 25.

GALIZIA, G. (2009). «Questioni scelte in tema di autotutela dell'amministrazione finanziaria», en *Diritto e pratica tributaria*, núm. 5/2009.

GARCÍA CARACUEL, M. (2021). «La teoría del error patente y las notificaciones tributarias defectuosas», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, enero-marzo 2021.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y T.R. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ. (1983). *Curso de derecho administrativo*. Ed. Civitas. Madrid.

GARCÍA MORENO, V.A. (2019). «Devolución del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana cuando se gestiona en régimen de autoliquidación», en *Carta Tributaria*, núm. 55.

GARCÍA MORENO, V.A. (2022). «La revocación y la devolución de ingresos indebidos derivados de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto de Plusvalía (IIVTNU): hay infracción de la Ley pero no es manifiesta», en *Carta Tributaria*, smarteca, núm. 84.

GARCÍA NOVOA, C. (2005.a). «El procedimiento de revocación en la nueva LGT», en *Civitas – Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 125.

GARCÍA NOVOA, C. (2005.b). *La revocación en la Ley General Tributaria*. Ed. Thomson-Aranzadi. Cizur Menor.

GARCÍA NOVOA, C. (2010). «Procedimientos especiales de revisión» en la obra colectiva *Procedimientos Tributarios. Fiscalidad práctica*. Ed. Thomson Reuters. Cizur Menor.

GARCÍA NOVOA, C. (2019). «La conveniencia de una jurisdicción especializada en materia tributaria» en *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, julio-septiembre 2019.

GARCÍA PRATS, F.A. (2013). «Los efectos de la incompatibilidad de las normas tributarias con el ordenamiento de la UE y la restitución de lo ingresado», en *Revista de Contabilidad y Tributación-CEF*, núm. 364.

GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, E. (1996). *Consideraciones sobre la revocación de actos administrativos no declarativos de derechos y de gravamen*. Ed. Civitas, REDA, núm. 91.

GAROFOLI, R.; FERRARI, G. (2017). *Manuale di diritto amministrativo*. Neldiritto Editore. Molfetta.

GARRIDO FALLA, F. y FERNÁNDEZ PASTRANA, J.M. (1993). *Régimen Jurídico y procedimiento de las Administraciones públicas (Un estudio de la Ley 30/1992)*. Ed. Civitas. Madrid.

GATTO, A. (2016). «La decisione sulle spese di lite nel caso di annullamento in autotutela dell'atto impugnato (Nota a Commiss. trib. reg. Lombardia, 7 settembre 2015)», en *Corriere tributario*, núm. 15/2016.

GIANONCELLI, S. (2008). «Giurisdizione tributaria e diniego di autotutela», en *Diritto e pratica tributaria*, núm. 6/2008.

GIOÈ, C. (2015). «Il regime delle spese della procedura di reclamo», en *Rassegna tributaria*, núm. 4/2015.

GIOVANNINI, A. (2013). «Reclamo e mediazione: per una riflessione sistematica», en *Rassegna Tributaria*, núm. 1/2013.

GLENDI C. (2012). «Tutela cautelare e mediazione tributaria», en *Corriere tributario* núm. 12/2012.

GÓMEZ DE LAS ROCES, H. (1972). «El recurso de reposición en la vía económico-administrativa», en *Crónica Tributaria*, núm. 2.

GÓMEZ-FERRER MORANT, R. (1993). «La revisión de oficio», en la obra colectiva *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*. Ed. Tecnos. Madrid.

GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE VALCÁRCEL, E. (2000). *Derecho tributario* Tomo II (2ª ed.). Ed. Plaza Universitaria. Salamanca.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, D. (2006). «Revocación de actos» en la obra colectiva *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias: Reclamaciones económico-administrativas, recurso potestativo de reposición y procedimientos especiales de revisión* / José Garberí Llobregat (dir.), Vol. 1. J.M. Bosch Editor. Barcelona.

GONZÁLEZ PELAYO, A. (2021). «Los procedimientos de revisión de los tributos en el ámbito local: situación y perspectivas de reforma», en *Tributos Locales*, núm. 150, abril-mayo 2021.

GONZÁLEZ PÉREZ, J. (2002). *Manual de procedimiento administrativo*. Ed. Civitas, Madrid.

GONZÁLEZ PUEYO, J. (2005). «Título VI. Capítulo IV. Control y fiscalización», en la obra colectiva *Comentarios a la ley de haciendas locales: (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales)*. / M. J. Domingo Zaballós (coord.). Ed. Aranzadi. Cizur Menor.

GRAU BONÁS, M. (2010). «Sobre los límites de la revisión de oficio conforme al artículo 106 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; y sobre la interpretación de la causa de nulidad del artículo 62.1, f) de la citada Ley», en *Revista Española de la Función Consultiva*, núm.14, pág. 216.

- GUALDANI A. (2016). *Verso una nuova unitarietà della revoca e dell'annullamento d'ufficio*. Ed. Giappichelli. Torino.
- GUIDARA, A. (2020). «Discrezionalità e vincolatezza nell'azione dell'amministrazione finanziaria», en *Diritto e pratica tributaria*, núm. 1/2020.
- GUIDARA, A. (2021). «La mediazione tributaria: ai margini del reclamo, ma con una propria identità», en *Diritto e pratica tributaria*, núm. 1/2021.
- IBAÑEZ GARCÍA, I. (2018). «Los recursos administrativos manifiestamente inútiles (STS 815/2018, de 21-05-2018)», en *Diario La Ley*, núm. 9231.
- JABALERA RODRÍGUEZ, A. (2005). *La gestión impositiva municipal*. Ed. Marcial Pons. Madrid-Barcelona.
- LOGOZZO, M. (2018). «I principi di buona fede e del legittimo affidamento: tutela «piena» o «parziale»?», en *Diritto e pratica tributaria*, núm. 6/2018.
- LÓPEZ CANDELA, J.E. (2018). *La nueva configuración de la revocación de los actos tributarios tras la reciente doctrina del Tribunal Supremo*. Ed. Francis Lefebvre. Madrid, 2018.
- LÓPEZ MENUDO, F. (2022). «La revisión de oficio, imperio de la discrecionalidad», en *Revista de Administración Pública*, núm. 217, enero/abril 2022.
- MACARRO OSUNA, J.M. (2021). «El derecho del obligado tributario a la no limitación de los medios de prueba», en *Los derechos y garantías del contribuyente ante la Hacienda Pública del siglo XXI*, Calvo Vérguez, J. (dir.) Suberbiola Garbizu, I. (coord.). Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales número 10/2021.
- MANONI, E. (2018). «Luci ed ombre sulla natura del procedimento di autotutela e sulla giustiziabilità del silenzio-rifiuto (Nota a Corte cost., 13 luglio 2017, n. 181)», en *Diritto e pratica tributaria*, núm. 5/2018.
- MARCHESELLI, A. (2008). «Autotutela nel diritto tributario [aggiornamento-2008]», en *Digesto comm.* Utet. Torino.
- MARCHESELLI, A. (2009). «Affidamento e buona fede come principi generali del diritto procedimentale e processuale tributario: uno spunto in materia di obbligazioni solidali e plurisoggettività», en *Diritto e pratica tributaria*, núm. 3/2009.
- MARCHESELLI, A. y COSTANZO, L. (2017). «L'autotutela tributaria tra la buona fede e trasparenza amministrativa», en *Corrieri tributario*, núm. 44/2017.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (1996). *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*. Ed. McGraw-Hill. Madrid.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2017). «Significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU en Guipúzcoa y Álava», en *Revista de Contabilidad y Tributación-CEF*, núm. 409.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2020). «El principio de buena administración en materia tributaria», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 186 (abril-junio).

MARINELLO A. (2014). «Reclamo e mediazione tributaria: i limiti costituzionali della giurisdizione condizionata (Nota a Corte cost., 16 aprile 2014, n. 98)», en *Diritto e pratica tributaria*, núm. 4/2014.

MARINI G. (2012). «Profili costituzionali del reclamo e della mediazione», en *Corriere tributario*, núm. 12/2012.

MÁRQUEZ SILLERO, C; MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A. (2022). «El retorno de la revocación en la aplicación de los tributos. Al hilo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022», en *Carta Tributaria*, smarteca, núm. 87.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2009). *Manual de Derecho financiero y tributario local*. Ed. Marcial Pons. Barcelona-Buenos Aires-Madrid.

MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. (2021). «El derecho de los obligados tributarios a recurrir contra los actos y actuaciones de aplicación de los tributos», en *Los derechos y garantías del contribuyente ante la Hacienda Pública del siglo XXI*, Calvo Vérguez J. (dir.) (Suberbiola Garbizu, I. (coord.)). Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales núm. 10/2021.

MARTÍNEZ LAGO, M.A.; GARCÍA DE LA MORA, L.; ALMUDÍ CID, J. M. (2018). *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Iustel. Madrid.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. (2006). *La revocación en materia tributaria*. Ed. Iustel. Madrid.

MATEU-ROS CERESO, J. (1995). *Devolución de ingresos tributarios indebidos y revisión por infracción manifiesta de ley*. Ed. Civitas. Madrid.

MELIS, G. (2021). *Manuale di diritto tributario*, III ed. Giappichelli, Torino.

MENÉNDEZ ALONSO, J.M. (2016). «La elaboración de ordenanzas y reglamentos con la Ley 39/2015 del procedimiento administrativo común: problemática local», en *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 22/2016.

MENÉNDEZ SEBASTIÁN, E. (2018-2019). «La necesaria y difícil limitación a la potestad de revisión de la Administración Pública», en *Revista Española de la Función Consultiva*, núms. 30 y 31.

MENÉNDEZ SEBASTIÁN, E. (2019). *Los límites a la potestad de revisión*. Ed. Thomson Reuters–Aranzadi. Cizur Menor.

MERINO JARA, I. (2018). «Cuando exclusivamente se alega la inconstitucionalidad de la norma que da cobertura a los actos de aplicación y efectividad de los tributos no tiene carácter preceptivo el recurso de reposición o, en su caso, la reclamación económico-administrativa», en *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, núm. 243.

MESEGUER YEBRA, J. (2011). *La revisión de los actos y disposiciones nulos de pleno derecho: estudio de la doctrina legal del Consejo de Estado e instituciones consultivas autonómicas (2005-2010)*. Ed. Bosch. Barcelona.

MONTERO DOMÍNGUEZ, A. (2005). “Procedimientos de revisión: Desarrollo reglamentario de la Ley General Tributaria”, en *Tribunal Fiscal*, núm. 177.

MONTI, A. (2008). «La discrezionalità nell'azione amministrativa in materia tributaria e prospettive di riforma del contenzioso tributario», en *Diritto e pratica tributaria*, núm. 2/2008.

MORENO FERNÁNDEZ, J.I. (2009). *La Responsabilidad Patrimonial del Estado Legislador en Materia Tributaria y Vías para Reclamarla*. Ed. Aranzadi. Cizur Menor.

MORENO FERNÁNDEZ, J.I. (2019). «El gravamen de las minusvalías “como si” fuesen plusvalías», en la obra colectiva *Aspectos de interés para una futura reforma de las Haciendas Locales*. Ed. Tirant lo Blanch. València.

MORENO GONZÁLEZ, S. (2010). «La revocación en materia tributaria», en la obra colectiva *Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Vol. 2. Ed. Aranzadi Thomson Reuters. Cizur-Menor.

MORENO SERRANO, B. (2016). «Recursos contra los tributos locales», en *La Administración práctica*, núm. 9/2016. BIB 2016\80206.

MORENO SERRANO, B. (2018). «Procedimiento administrativo. Recurso contencioso-administrativo contra el IIVTNU: ¿es necesario agotar la vía administrativa?», en *La Administración práctica*, núm. 8/2018. BIB 2018\11285.

MORENO SERRANO, B. (2020). «Legitimación para recurrir tributos locales», en *La Administración práctica*, núm. 2/2020. BIB 2020\7618.

MOYA MEYER, H. (2004). «La revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones». Ed. Hacienda Canaria, núm. 10.

MOZO SEOANE, A. (2018). *La atribución legal de la discrecionalidad. En torno a la discrecionalidad valorativa*. Editorial REUS. REUS.

MUSCARÀ, S. (2004). «Autotutela (diritto tributario) [voce aggiornata-2004]», en *Encicl. giur. Treccani*, Roma, vol. IV.

NASTRI, M.P. (2021). «La recente proposta di modifica alla disciplina dell'autotutela tributaria e la tutela del contribuente nel prisma dell'interpretazione eurounitaria», en *Diritto e pratica tributaria internazionale*, vol. XVII, núm. 4/2021.

OLAÑETA FERNÁNDEZ-GRANDE, R. (2002). *El recurso de reposición en la hacienda local*. Ed. Tirant lo Blanch. Valencia.

OLIVA CUSCÓ, A. (2018). «La declaración de lesividad de actos anulables, la revocación de actos y la rectificación de errores en la Ley 39/2015», en *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, smarteca, núm. 10.

ORENA DOMÍNGUEZ, A. (2020). «El principio de buena administración en el ámbito tributario: un paso más allá en los derechos y garantías de los obligados tributarios», en *Quincena Fiscal*, núm. 22/2020. BIB 2020/37489.

ORTIZ ESPEJO, D. (2018). *La impugnación de los tributos locales*. Ed. El Consultor – Wolters Kluwer. Las Rozas.

PACHECO MANCHADO, L. (1994). «La revocación de los actos de gestión tributaria tras la Ley 30/1992», en *Crónica Tributaria*, núm. 70.

PAGÈS i GALTÉS, J. (1999). *La memoria económico-financiera de las tasas y precios públicos por servicios y actividades*. Ed. Marcial Pons-Escuela d'Administració Pública de la Generalitat de Catalunya, Barcelona-Madrid.

PAGÈS i GALTÉS, J. (2002). «La notificación tributaria: cuestiones de teoría general», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 264.

PAGÈS i GALTÉS, J. (2004) «La revisión de actos tributarios en la LGT de 2.003: análisis de cuestiones particulares», en la obra colectiva en homenaje al Dr. Magín Pont Mestres. *Tributos y Empresas*. Publicacions i Edicions de la Universitat de Barcelona. Barcelona.

PAGÈS i GALTÉS, J. (2006.a). *Tratado de Ordenanzas fiscales*. Ed. Marcial Pons. Barcelona-Madrid.

PAGÈS i GALTÉS, J. (2006.b). “La Ordenanza fiscal: concepto y clases”, en *Tributos Locales*, núm. 59.

PAGÈS i GALTÉS, J. (2010). «La responsabilidad patrimonial de los entes locales en materia de ordenanzas fiscales», en *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 22.

PAGÈS i GALTÉS, J. (2012). «La frontera conceptual del tributo y sus efectos prácticos en la financiación local», en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 154.

PAGÈS i GALTÉS, J. (2015). *Manual de tasas y precios por servicios municipales*. Ed. El Consultor. Las Rozas.

PAGÈS i GALTÉS, J. (2016). «La revisión de los actos tributarios en el ámbito municipal: aspectos novedosos derivados de la reforma de 2015», en *El Consultor de los Ayuntamientos*, versión electrónica, núm. 17.

PAGÈS i GALTÉS, J. (2019). «Anàlisi jurídica de la utilització de l'estabilitat pressupostària com a límit del principi d'autonomia financera», en *Revista Catalana de Dret Públic*, núm. especial.

PAGÈS i GALTÉS, J. (2020.a). *Régimen de la devolución de ingresos y responsabilidad patrimonial en el impuesto municipal de plusvalía*. E. Atelier. Barcelona.

PAGÈS i GALTÉS, J. (2020.b). «Doctrina del TS sobre la devolución de ingresos y las causas de nulidad basadas en la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU», en *Tributos locales*, núm. 147.

PAGÈS i GALTÉS, J. (2022). «La prestación económica por la gestión local de residuos (Primera parte): Naturaleza jurídica», en *Tributos Locales*, núm. 156.

PAPARELLA F. (1989). «Revoca in generale (diritto amministrativo)», en *Encicl. dir.* Giuffré. Milano.

PITA GRANDAL, A. (1998). *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*. Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid.

PLEITE GUADAMILLAS, F. (2018). «¿Procede la devolución de las liquidaciones y autoliquidaciones del Impuesto de Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tras la Sentencia 59/2017, de 11 de mayo, del Tribunal Constitucional?», en *Actualidad Administrativa*, núm. 5/2018.

PONCE ARIANES, M. (2004). «La revocación de actos tributarios» en la obra colectiva *Estudios sobre la nueva Ley general tributaria: (Ley 58/2003, de 17 de diciembre): homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.

PROCOPIO, M. (2009). «L'impugnabilità del diniego di autotutela sulle sentenze passate in guidacato: l'attuale incertezza giurisprudenzialis», en *Diritto e pratica tributaria*, núm. 5/2009.

PROCOPIO, M. (2019). «Il contrasto in tema di autotutela tra i principi costituzionali ed i poteri riconosciuti all'Amministrazione finanziaria», en *Rassegna tributaria*, núm. 1/2019.

PUJALTE MÉNDEZ-LEITE, E. (2016). «La Ley 39/2015 y la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria y aduanera», en *Boletín Informativo Tributario del Colegio de Registradores de la Propiedad*, núm. 199.

RAMALLO MASSANET, J. (2007). «Los procedimientos especiales de revisión en materia tributaria», en la obra colectiva *Estudios homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Ed. Dykinson. Madrid.

RASI, F. (2017). «Le nuove prospettive del reclamo/mediazione e della conciliazione giudiziale», en *Rassegna tributaria*, núm. 1/2017.

REVUELTA ROMO, R. y GUERRERO GÓMEZ, J. A. (2022). «La cosa juzgada y sus límites», en *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 4/2022. BIB 2022\916.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2004). *La revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria. ¿Una vía para solucionar los conflictos entre Administración y contribuyente?* Ed. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor.

ROLDÁN CENTENO, E. y MEÑO GALINDO, S. (2010). «Régimen jurídico de la revocación de los actos tributarios», en *Crónica Tributaria*, núm. 137/2010.

ROVIRA FERRER, I. (2020). «Consecuencias de la incompetencia de los TEA para plantear cuestiones prejudiciales», en *Quincena Fiscal*, núm. 11/2020. BIB 2020/12188.

ROZAS VALDÉS, J.A. (2007). «Revocación tributaria», en AA.VV. *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Dykinson-CEU. Madrid.

ROZAS VALDÉS, J.A. (2020). «La administración de la justicia tributaria en España», en *Revista de Contabilidad y Tributación-CEF*, núm. 452.

RUGGERI, I.M. (2015). «Inapplicabilità all'atto impositivo del principio di non annullabilità per vizi di forma e/o del procedimento», en *Corriere Tributario*, núm. 29/2015.

RUIZ ALMENDRAL, V. (2018.a). «Alcance y efectos de la doctrina constitucional sobre el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: cuestiones problemáticas». *Revista de Contabilidad y Tributación-CEF*, núm. 427.

RUIZ ALMENDRAL, V. (2018.b). «La plusvalía municipal (IIVTNU) en la práctica: un examen constitucional de algunos problemas pendientes», en la obra colectiva *Nuevas tendencias del desarrollo de las haciendas locales*. Ed. Tirant lo Blanch. Valencia.

RUIZ TOLEDANO, J.I. (2006). *El Nuevo régimen de revisión tributaria comentado*. Ed. La Ley. Madrid.

RUSSO, A. (2011). «Osservazioni sui profili generali del reclamo e delle mediazione ex art. 17-bis del D. Lgs. 546/1992», en *Il fisco*, núm. 35/2011.

SALA ARQUER, J. M. (1974). *La revocación de los actos administrativos en el Derecho español*. Ed. Instituto de Estudios Administrativos. Madrid.

SALVATORE, P. (1991). «Revoca degli atti (revoca degli atti amministrativi)», en *Encicl. giur.* Treccani. Roma.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. (2020). «El debate sobre la revocación tributaria en el Tribunal Supremo: una evolución hacia su mayor control jurisdiccional», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, octubre-diciembre 2020.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E. (2022) «El principio de buena administración y el compliance fiscal: una relación necesaria», en *Cívitas-Revista española de Derecho Financiero*, núm. 193, enero-marzo 2022.

SÁNCHEZ MORÓN, M. (2015). «Sobre la discrecionalidad técnica y la sana crítica (comentario a la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, Sección 7.ª, de 16 de diciembre de 2014, dictada en recurso de casación 3157/2013)», en *Revista de Administración Pública*, núm. 197, mayo-agosto 2015.

SÁNCHEZ PEDROCHE, A. (2006). *Revisión Administrativa en Vía Tributaria*. Ed. CEF. Madrid.

SANMARTÍN RODRÍGUEZ, A. (2016). «La problemática de la gestión compartida en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles», en *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. 124.

SANTAMARÍA ARINAS, R.S. (2000). «Sobre el concepto de revocación en derecho administrativo», en *Revista de Administración Pública*, núm. 151.

SANTAMARÍA ARINAS, R.S. (2018). «La reforma del artículo 105.1 LPC y la revocación de los actos administrativos», en *Revista de Administración Pública*, núm. 207.

SANTAMARÍA PASTOR, J.A. (2018-2019). «Los límites en el ejercicio de la potestad de revisión de oficio», en *Revista Española de la Función Consultiva*, núms. 30 y 31.

SESMA SÁNCHEZ, B. (2017). *La nulidad de las liquidaciones tributarias*. Ed. Thomson Reuters-Aranzadi. Cizur Menor.

SESMA SÁNCHEZ, B. (2020.a). «La efectividad de las SSTJUE como fundamento de la nulidad de pleno derecho de liquidaciones tributarias firmes contrarias a una libertad fundamental europea (STS de 16 de julio de 2020, rec. 810/2020)», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, octubre-diciembre 2020.

SESMA SÁNCHEZ, B. (2020.b). «Efectos de las sentencias anulatorias de las normas en el ámbito tributario», en *Crónica Tributaria*, núm. 177/2020.

SESMA SÁNCHEZ, B. (2021). «Error judicial en el contencioso-tributario apreciado en amparo: las notificaciones defectuosas no interrumpen la prescripción», en *Revista de Contabilidad y Tributación-CEF*, núm. 456.

STAGNARO, A. (2008). «Sull'impugnabilità del provvedimento di diniego di annullamento in autotutela dinanzi alle commissioni tributarie (Nota a Cass., sez. un., 27 marzo 2007, n. 7388, Lenzi c. Agenzia entrate uff. Borgo Valsugana)», en *Diritto e pratica tributaria*, núm. 2/2008.

STEVANATO D. (1996). *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*. Ed. Cedam-Padova.

STEVANATO D. (1999). «Autotutela (diritto tributario)», en *Encicl. dir., aggiornamento-III*, Giuffrè. Milano.

TESAURO, F. (2008). «Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente», en *Giustizia tributaria*, núm. 1/2008.

TESAURO F. (2017) *Istituzioni di diritto tributario* - vol. I: Parte generale, XIII ed. Wolters-Kluwer-Utlet. Torino.

TRAYTER JIMÉNEZ, J.M. (2017). *Derecho administrativo. Parte general*. Ed. Atelier. Barcelona.

TURCHI A. (2012). «Reclamo e mediazione nel processo tributario», en *Rassegna Tributaria*, núm. 4/2012.

URQUIZU CAVALLÉ, A. (2021). *Aspectos tributarios de las relaciones comerciales entre China y España*. Ed. Thomson Reuters – Aranzadi. Cizur Menor.

UTANDE SAN JUAN, J.M. (2017). «Más sobre la inconstitucionalidad parcial del IIVTNU: Vías de reclamación, situación transitoria, propuestas de reforma», en *BIT-plus*, núm. 211.

VARONA ALABERN, J.E. (2018). «Presente y futuro del IIVTNU tras su declaración de inconstitucionalidad», en la obra colectiva *Hacia una futura reforma de los tributos locales*, en *Tributos Locales-monografía núm. 4*. Ed. Renta Grupo Editorial. Madrid.

VERA FERNÁNDEZ-SANZ, A. (2005). «Los procedimientos de revisión en vía administrativa de los actos de carácter tributario (RD 520/2005, de 13 de mayo)», en *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 19.

VILALTA, R.; RAMAJOLI, M. (2006). *Il provvedimento amministrativo*. Giappichelli Editore. Torino.

VILLAR ROJAS, F.J. (2021). «El régimen jurídico del acto firme dictado en aplicación de un reglamento posteriormente anulado», en *Revista de Administración Pública*, núm. 215, mayo-agosto 2021.

VILLCA POZO, M. (2022): «Mecanismos de control de los impuestos sobre estancias turísticas en alquiler vacacional en viviendas mediante plataformas digitales», en *Crónica Tributaria*, núm. 182.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. (2002). «Sobre la revocación de los actos tributarios», en *Tribuna Fiscal*, núm. 138.

ZANOBINI, G. (1954). *Corso di diritto amministrativo*, t. II, Giuffrè, Milano.



UNIVERSITAT
ROVIRA i VIRGILI