

---

# La Revisión de los Actos Tributarios en Vía Administrativa en el Procedimiento Administrativo Español

GEMMA PATÓN GARCÍA

Profesora Asociada de Derecho Tributario y Financiero. Departamento de Derecho Financiero de la Universidad de Castilla-La Mancha. Cuenca-Toledo.

## I. INTRODUCCIÓN

Nos encontramos ante la posibilidad de que la Administración pueda desdecir sus propios actos. De tal forma que ante defectos o vicios de las actuaciones administrativas, la Administración o el contribuyente pueden solicitar su revisión para obtener la debida rectificación, anulación o nulidad de pleno derecho de las mismas.

Sería deseable una actuación judicial rápida y efectiva, pero las dificultades que presenta la jurisdicción, sobre todo en lo referente a su lentitud, hacen necesaria esta actividad revisora por parte de la Administración Pública dada la masiva producción de actos administrativo-tributarios.

Se podría decir que es un privilegio de la Administración el volver sobre sus propios actos, cuya tarea es una vía previa a la impugnación en vía jurisdiccional. Sin embargo, para que el reexamen por la Administración sea eficaz se deben tener muy en cuenta que aquélla actúa al servicio de los intereses generales a los que se contribuiría con los procedimientos de revisión.

También habría que reivindicar en este tema una actitud abierta por parte de la Administración a la hora de modificar actos tributarios defectuosos y que, en ocasiones, es demasiado reticente a hacerlo con una

prepotencia que no beneficia en nada la efectividad de esos mecanismos revisores previstos en la Ley. Al menos, la Administración debe mostrarse receptiva a las solicitudes de revisión para hacer más creíble de cara al administrado esta función en la vía económico-administrativa, intentando que ésta no se convierta en un trámite de necesario cumplimiento para acudir a la vía contencioso-administrativa donde se solucionen verdaderamente las invocaciones de nulidades mediante reclamaciones económico-administrativas.

## II. NOTAS PRELIMINARES

El tema de la revisión de los actos tributarios se debe enfocar desde una perspectiva que tenga en cuenta las incidencias básicas de nuestro sistema de Derecho Público.

Por un lado, la presunción de legalidad de los actos administrativos (art. 57.1 LRJPAC), el privilegio de autotutela (art. 56 LRJPAC) y la ejecutividad inmediata de las actuaciones administrativas, conducen a un sistema en el que la Administración por sí misma aplica el derecho, sin tener que acudir a los Tribunales de justicia.

Por otro lado, observando los principios del Estado de Derecho, los poderes públicos deben procurar su sometimiento a la Ley y al Derecho. El control judi-

---

<sup>1</sup> Transcribimos a redacción que da título al Capítulo VIII de la LGT (que coincide con el ofrecido para el Título VII de la Ley 30/1992 del 26 de Noviembre (LRJPAC) cuyo contenido prescribe los medios para pretender la anulación o corrección de vicios de los actos tributarios.

cial de la Administración (art. 106.1 CE) y globalmente, el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), equilibran a favor de los particulares aquella posición preeminente que de las consideraciones anteriores se obtenía.

### III. PANORAMA GENERAL DE LA REVISIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS

En plena concordancia con lo anterior, tanto en materia tributaria como en Derecho Administrativo, la revisión de actos está sujeta a una doble vía: la vía administrativa y la vía jurisdiccional u ordinaria, que no son potestativas sino que mediante el uso de los procedimientos pertinentes ante la Administración y una vez agotados todos los recursos, en ella se podrá acceder a la vía jurisdiccional.

Veamos a continuación, cuál es la regulación que contiene el ordenamiento jurídico en materia de revisión de actos tributarios.

En primer lugar, en la vía administrativa, la LGT distingue:

- Procedimientos especiales de revisión. Se regulan en los arts. 153-159 LGT. Buscando el paralelismo con la regulación administrativa, la revisión de oficio se desarrolla en los arts. 102-106 LRJPAC.

Dentro de la revisión de oficio se diferencian a su vez diversos grados de nulidad:

- 1) Declaración de nulidad de pleno derecho (art. 152 LGT).  
La competencia para declarar la nulidad es del Ministro de Hacienda, previo dictamen del Consejo de Estado pudiendo iniciarse por acuerdo del órgano que dictó el acto, por su superior jerárquico o a instancia del interesado.
- 2) Declaración de anulabilidad (art. 154 LGT).  
Los actos de gestión tributaria serán revisables si se estima que infringen manifiestamente la ley o cuando se acrediten elementos del hecho

imponible que eran ignorados por la Administración al dictar el acto que es objeto de revisión.

- 3) Rectificación de errores materiales o de hecho y los aritméticos (art. 156 LGT).  
La Administración rectificará, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales o aritméticos, siempre que no hubiesen transcurrido 5 años desde que se dictó el acto objeto de rectificación.
- 4) Devolución de ingresos indebidos (art. 155 LGT).  
El procedimiento a seguir es el regulado en el R.D. 1163/1990 del 21 de setiembre.
  - Por lo que se refiere a los recursos en el orden tributario, la materia está regulada de forma que se desvía del procedimiento establecido en la LRJPAC<sup>2</sup>. De esta forma, ante un acto administrativo dictado por un órgano de la Administración Tributaria, el interesado puede interponer un recurso de reposición (arts. 160-162 LGT) potestativo ante el mismo órgano que dictó el acto recurrido. Este recurso se regula en el R.D. 2244/1979 del 7 de setiembre.

No obstante, el interesado puede interponer una reclamación económico-administrativa (arts. 163-171 LGT) ya sea contra el acto original o contra la resolución del recurso de reposición. Las reclamaciones económico-administrativas constituyen una auténtica particularidad del ordenamiento financiero y se erigen en el cauce fundamental de revisión administrativa, mediante este recurso se canalizarán un ingente número de pretensiones declarativas de nulidad de actos tributarios. El procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas está desarrollado en el reciente Reglamento, aprobado por R.D. 391/1996 de 1 de marzo (RPREA).

Las reclamaciones económico-administrativas se interponen ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante TEAR) en primer o única instancia, según la cuantía exceda o no de las cifras indicadas en el art. 10.2 del RPREA. Así, las resoluciones del TEAR serán en primera instancia si la cuantía excede de 5 millones de pesetas o de 80 millones de

---

<sup>2</sup> En el «Manual de Procedimientos de revisión de Actos en vía administrativa», Ministerio de Economía y Hacienda, Dirección General de Gestión tributaria, Madrid, 1988 p. 39, se alude a esa divergencia de regulación entre la normativa administrativa y la normativa tributaria. El matiz sigue estando vigente pues las reclamaciones económico-administrativas constituyen un recurso especial que exclusivamente se presenta en materia tributaria, derivado de la especificidad de ésta.

pesetas si se trata de comprobación de valores de los bienes y derechos así como de los actos de fijación de valores o bases imponibles. Estas resoluciones podrán ser recurridas en alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC). Si la cuantía no excede de dichas cantidades la resolución del TEAR pone fin a la vía administrativa.

En segundo lugar, una vez agotada la vía administrativa, sea resolución del TEAR o del TEAC, el interesado podrá interponer un recurso contencioso-administrativo ante el TSJ respectivo. Contra el fallo del Tribunal se podrá dirigir a la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo si la cuantía de la pretensión excede de 500.000 pesetas. Si el interesado recurrió en alzada ante el TEAC contra su resolución podrá interponer recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional y después apelar ante la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo.

Contra las sentencias firmes de las Salas de lo contencioso-administrativo del TS y TSJ y AN, puede interponerse recurso extraordinario de revisión en los casos que señala el art. 102 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa del 27 de diciembre de 1956.

Expuesta una visión general de la revisión de los actos tributarios, hay que aclarar que la vía administrativa supone una especialidad respecto al Derecho Privado. Dentro de ella, en los siguientes epígrafes se tratará de ofrecer comentarios más profundos en las particularidades que son propias del ámbito tributario (a ello vamos a dedicar nuestra atención) diferenciándolas del régimen general de la revisión adminis-

trativa regulada en la LRJPAC, sin ignorar que dicha normativa administrativa será de aplicación supletoria en materia tributaria).

## IV. LA REVISIÓN DE OFICIO DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS

### 1. Concepto y delimitación

Acogemos la definición de Ferrer Ruete para conceptualizar la revisión de oficio de la que dice que se trata de *la facultad o potestad que ostenta la Administración para dejar sin efecto en virtud de la actuación exclusiva de sus propios órganos cualquier acto administrativo en determinados supuestos y bajo determinadas condiciones establecidas en la Ley*<sup>3</sup>.

El poder de anulación de los propios actos por parte de la Administración financiera permite atisbar medios de defensa de los derechos del contribuyente al tiempo que confirma la plenitud de los poderes públicos para defender los derechos del Estado.

En la revisión de oficio, previene García Añoveros que debe existir un equilibrio entre la certeza jurídica de las situaciones consolidadas y el ejercicio de las potestades de revisión de los propios actos<sup>4</sup>. Creemos que es cierto que habrá que tomar con suma cautela, la posibilidad de revisión de actos propios por la misma Administración para no quebrantar la seguridad jurídica (aunque volver sobre los actos propios siempre crea incertidumbre o inseguridad jurídica) pero no por ello se dejarán inalterados derechos adquiridos anteriormente que hayan sido dados en virtud de decisiones administrativas arbitrarias<sup>5</sup>.

---

*«La revisión de oficio se trata de la facultad o potestad que ostenta la administración para dejar sin efecto (...) cualquier acto administrativo.»*

---

<sup>3</sup> FERRER RUETE es citado por C. CHECA GONZÁLEZ en «La revisión de actos tributarios en vía administrativa», Lex Nova, Valladolid, 1988, p. 16.

<sup>4</sup> J. GARCÍA AÑOVEROS, «La llamada revisión de oficio en materia tributaria», REDF, n° 1, Civitas, Enero-marzo de 1974, p. 102.

<sup>5</sup> Se hace referencia en este punto a arbitrariedad, en el sentido de decisiones no motivadas y que, por ello, impiden un recurso de los particulares que están en esas circunstancias en situación de indefensión. La necesidad de motivación es destacada por J.A. SÁNCHEZ GALIANA en «Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios», REDF, Civitas, Julio-Septiembre, 1995 (apart. IV), así como por J. GARCÍA AÑOVEROS, «Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera», REDF N° 76, Civitas, Octubre-Diciembre 1992, pp. 597 y ss. En cuanto al tema de la discrecionalidad en la Administración Tributaria se puede consultar: J.M. TEJERIZO LÓPEZ, «El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios», REDF N° 82, Civitas, Abril-Junio 1994, en concreto p. 291.

Los principios que configuran la actividad revisora de la Administración Tributaria son los siguientes:

- Presunción de legalidad: Esta presunción actúa en favor de los actos administrativos y constituye el fundamento de ejecutividad de los mismos. Los actos de la Administración serán inmediatamente ejecutivos sin necesidad de probar su legalidad. Este principio se recoge en el art. 8 LGT que dispone 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 practicadas de oficio o a virtud de los recursos pertinentes.*
- Principio de excepcionalidad: La revisión de oficio por la Administración es una facultad excepcional que se le otorga a la Administración para revisar actos administrativos sin acudir a los Tribunales ni tener que esperar a su impugnación por los interesados<sup>6</sup>. Si la doctrina ha puesto de manifiesto que en derecho privado la nulidad es regla general, en derecho público la nulidad es rigurosamente excepcional y sólo puede determinarse en supuestos tasados<sup>7</sup>.
- Principio de conservación de actos: Este principio se impone como consecuencia de los dos principios anteriores. La presunción de legalidad de los actos y la excepcionalidad al apreciar las nulidades producen el efecto de conservación. Así pues, un sentido positivo de este principio nos indica que los actos previven salvo que se aprecie su invalidez; y en sentido negativo, derivado de la apreciación precedente, los aspectos no viciosos del acto no quedarán afectados por la anulación.

## 2. Fundamento y límites

Al revisar la Administración Tributaria sus actos, su actividad está regida por una doble vertiente. De un lado, actúa en defensa del ordenamiento jurídico conculcado y, de otro, como singularidad propia de

la Administración Tributaria, defiende la integridad del crédito del Estado.

Bajo esta segunda vertiente, apunta García Añoveros la quiebra de la prohibición de *reformatio in peius* de la situación del administrado, posibilidad típica en la anulación de pleno derecho. El incremento de crédito del estado alega, constituye incluso, el objetivo de la administración cuando la revisión de actos definitivos y firmes se produce porque la Hacienda ha conocido nuevas dimensiones de la capacidad contributiva del sujeto y revisa las liquidaciones efectuadas<sup>8</sup>.

El art. 159 LGT prescribe que *fuera de los casos previstos, según Sainz de Bujanda<sup>9</sup> debería añadir «por ejercicio de la potestad anulatoria y de los que se desenvuelvan por la vía de la reclamación económico-administrativa», en los artículos 153 a 156, la Administración Tributaria no podrá anular sus propios actos declarativos de derechos, y para conseguir su anulación deberá previamente declararlos lesivos para el interés público e impugnarlos en vía contencioso-administrativa, con arreglo a la ley de dicha jurisdicción.*

Partiendo de la admisión por nuestro Derecho positivo de la revocabilidad de los actos dictados por la Administración ¿cuáles son las razones que fundamentan la opción del legislador para declarar revocables ciertos actos bajo unas circunstancias determinadas?

Checa González, tras rechazar la argumentación de la doctrina de actos propios y el principio de seguridad jurídica para justificar la irrevocabilidad de los actos declarativos de derechos, se apoya en la presunción de legalidad de los mismos que es sólo *iuris tantum*. Así, mientras que la Administración goza de más amplias facultades para llevar a cabo la revocación de los actos no declarativos de derechos, para la revocación de actos declarativos de derechos, el ejercicio de la revocación queda condicionado a unos supuestos concretos y unas limitaciones<sup>10</sup>.

---

<sup>6</sup> J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO Y OTROS, «Curso de Derecho Financiero y Tributario», Tecnos, Madrid, 1995, pp. 508-509.

<sup>7</sup> Apreciación manifestada por J. GARCÍA AÑOVEROS. Ver nota 81, p. 104.

<sup>8</sup> Ver nota 81, p. 108.

<sup>9</sup> F. SAINZ DE BUJANDA, «Lecciones de Derecho Financiero», Universidad Complutense, Madrid, 1988, pp. 321-322.

<sup>10</sup> C. CHECA GONZÁLEZ, «La revisión de los actos tributarios en vía administrativa», Lex Nova, Valladolid, pp. 20-21.

Martín Queralt<sup>11</sup> establece tres importantes límites que han de ser respetados y vienen impuestos por la observancia de la seguridad jurídica:

- 1) Causas tasadas o motivos de revisión (arts. 153 a 156 LGT).
- 2) Eficacia de la cosa juzgada. Según el art. 158 LGT no serán en ningún caso revisables los actos administrativos confirmados por sentencia judicial firme.
- 3) Recurribilidad de las resoluciones que a su amparo se hayan adoptado. En este sentido el art. 157 LGT prescribe que las resoluciones dictadas en procedimientos especiales de revisión serán recurribles en vía económico-administrativa<sup>12</sup>.

García Añoveros<sup>13</sup> añade otros límites:

- por el sujeto, se limita el ejercicio de la potestad revocadora a los órganos que se encuentran en la cúspide de la organización administrativa;
- por el tiempo, hay violaciones legales que por no implicar la nulidad absoluta sólo son detectables en un plazo preclusivo;
- por la forma, la anulación de actos propios se somete a un procedimiento riguroso y solemne.

### 3. Procedimientos especiales de revisión

Bajo esta rúbrica que encabeza la Sec. 1ª del Cap. VIII, se ocupa la LGT de los siguientes procedimientos especiales: a) El de nulidad (art. 153) b) Los de anulación y revisión (art. 154) c) El de devolución de ingresos indebidos (art. 155) d) El de rectificación de errores materiales o de hecho y aritméticos (art. 156). Hay quienes incluyen como procedimiento especial de revisión el de declaración de lesividad (art. 159), entre

los cuales destaca Arias Velasco<sup>14</sup>. También existen críticas a la inclusión del procedimiento de devolución de ingresos indebidos en este apartado de la LGT, tales como las de López-Nieto y Arias Velasco<sup>15</sup>. Más adelante se precisarán y desarrollarán estas opiniones doctrinales al hilo de la exposición.

#### A) Nulidad de pleno derecho.

##### • Generalidades

La nulidad de pleno derecho se encuentra regulada en el art. 153 LGT. La nulidad absoluta o de pleno derecho constituye el grado máximo de invalidez de un acto jurídico. Los actos nulos carecen inicial y perpetuamente de efectos dada la gravedad del vicio que les afecta. Ahora bien, si la nulidad no es declarada, el acto nulo producirá en la práctica efectos jurídicos. Por ello, los textos legales regulan el procedimiento para la declaración de nulidades de pleno derecho.

En palabras mucho más arcaicas Gómez de las Roces planteaba que «su propósito consiste en impedir que alcancen rango de actos tributarios aquellos entes que, *secundum legem*, no pueden integrarse en tal linaje»<sup>16</sup>.

La caracterización podría ser la siguiente:

- Procedimiento de impugnación
- Tal impugnación debe referirse a un acto tributario
- A cargo de un órgano de la Administración
- Realizada de oficio (cualquiera que sea el impulso inicial).
- Fiscalización restringida (limitación de motivos).

<sup>11</sup> J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO Y OTROS, «Curso de Derecho Financiero y Tributario», Tecnos, Madrid, 1995, p. 509.

<sup>12</sup> Resolución del TEAC de 23-V-1989: Contra la resolución de los procedimientos de revisión de oficio cabe acudir directamente al contencioso. No debe dilatarse el acceso a la vía judicial que definitivamente cierre la controversia.

<sup>13</sup> Ver nota 81, p. 105.

<sup>14</sup> J. ARIAS VELASCO, «Procedimientos Tributarios», Escuela de Inspección Financiera y tributaria, Mº Economía y Hacienda, Madrid, 1984, p. 519.

C. CHECA GONZÁLEZ incluye al procedimiento de declaración de lesividad dentro de los procedimientos especiales de revisión pero como procedimiento autónomo de la revisión de oficio. Ver nota 10.

<sup>15</sup> F. LÓPEZ-NIETO Y MALLO, «El Procedimiento Administrativo de las Administraciones Públicas», Bayer, Barcelona, 1993, p. 736. Rehúsa estudiar como procedimiento de revisión la devolución de ingresos indebidos, tal es su severidad.

Por su parte, J. ARIAS VELASCO en «Procedimientos Tributarios», ya citado, p. 519, se refiere a «la incrustación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, que consideramos desafortunada» refiriéndose a su consideración como procedimiento especial de revisión en la LGT, pero sigue la sistemática de la misma y desarrolla tal procedimiento dentro del epígrafe legal correspondiente.

<sup>16</sup> H. GÓMEZ DE LAS ROCES, «La declaración de nulidad de pleno derecho de los actos tributarios», HACIENDA PÚBLICA ESPAÑOLA, Instituto de Estudios Fiscales, Nº 23, 1973, p. 146.

- Tiende a destruir la apariencia de acto tributario cuando realmente no lo sea.

• Motivos.

Conforme al art. 153 LGT pueden identificarse tres motivos:

1) **Haberse dictado por órgano manifiestamente incompetente**

Es bien conocida la postura jurisprudencial de exigir que la incompetencia sea manifiesta, incontrovertida y clara (STS de 17-IV-89)<sup>17</sup>. Otras sentencias como la del TS de 12-6-85 dice que además debe ser «grave». A juicio de Santamaría Pastor incompetencia grave es la que «tiene relevancia para el interés público o el de los administrados, que es precisamente, la que aparece manifiesta, porque afecta al orden público»<sup>18</sup>.

Según Gómez de las Rocas la deficiencia manifiesta para conocer puede referirse a la competencia territorial o a la competencia jerárquica. Pone como ejemplo la actuación de un Delegado de Hacienda que debe ceñirse a los límites de su provincia sin posibilidad de prórroga a territorio distinto, y como típica actuación de la segunda, el órgano inferior que obra en lugar del superior en cuyo caso la Administración persigue «un tratamiento unitario de amplias unidades territoriales» y previene que este propósito no puede frustrarse por la arbitrariedad de las instancias inferiores<sup>19</sup>.

2) **Ser constitutivo de delito**

Mientras que no exista sentencia firme no podrá traerse a colación esta causa para provocar la nulidad del acto afectado. Tal y como advierte García Añoveros<sup>20</sup> el alcance de este motivo es

---

*«La nulidad absoluta o de pleno derecho constituye el grado máximo de invalidez de un acto jurídico»*

---

bastante reducido, además, no es fácil que se busque esta vía para anular un acto administrativo, cuando la potestad anulatoria de la Administración está condicionada por un pronunciamiento judicial previo.

3) **Haber prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de voluntad de los órganos colegiados**

La doctrina y jurisprudencia es unánime al considerar que no basta la omisión de algún trámite del procedimiento, sino que ha de haberse prescindido total y absolutamente del mismo. El principio de economía procesal ha de prevalecer frente a la nulidad, que no procederá apreciar si el acto no varía su contenido sustancial (STS de 7-VII-86)<sup>21</sup>.

Ahora bien, creemos que ello no ha de dar lugar a exigir una omisión total de procedimiento porque significaría la ausencia de todo procedimiento. Los mismos criterios se

deben aplicar al supuesto de infracción de reglas esenciales para la formación de voluntad de los órganos colegiados.

Los tres motivos provocadores de nulidad de pleno derecho en materia tributaria son compartidos por el art. 62.1 LRJPAC para el procedimiento administrativo común, desarrollados anteriormente, aunque se han querido sintetizar en este espacio las principales líneas de interpretación de estos motivos. Los actos de contenido imposible (art. 62.1.c) parece que son de difícil existencia en materia tributaria y el resto de motivos del art. 62.1 según manifiesta Martín Queralt pueden ser trasladados al ámbito tributario<sup>22</sup>.

---

<sup>17</sup> En el mismo sentido la STS de 23-II-89. No puede alegarse el vicio tras haber firmado de conformidad un acta de la Inspección, pues al prestarse ésta sería porque no era tan evidente la incompetencia del órgano.

<sup>18</sup> J.A. SANTAMARÍA PASTOR, «La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos», I.E.A., Madrid, 1972, p. 348.

<sup>19</sup> H. GÓMEZ DE LAS ROCES, «La declaración de nulidad...», ya citado, pp. 151-152.

<sup>20</sup> J. GARCÍA AÑOVEROS, «La llamada revisión de oficio...», ya citada, pp. 133-134.

<sup>21</sup> Por eso, aunque la omisión de audiencia a los interesados comporta la nulidad, ha de comprobarse en cada caso si hay disminución real y efectiva de garantías que comporte indefensión (STS de 16-V-89).

<sup>22</sup> J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO Y OTROS, «Curso de Derecho Financiero y Tributario», ya citado, p. 510.

- Actuaciones administrativas revisables.  
El art. 153 se refiere sólo a actos sin hacer más especificaciones. Se entiende que incluye cualquier acto de gestión y también las resoluciones económico-administrativas o en general, las resolutorias de recursos. Aquello se afirma en el art. 56 RPREA aprobado por R.D. 391/1996 del 1 de marzo (BOE del 23 de marzo) que, sigue prescribiendo de igual modo al anterior Reglamento la revisión de las resoluciones dictadas por órganos económico-administrativos por los motivos y autoridades descritas en el art. 153 LGT<sup>23</sup>.
- Procedimiento.  
El art. 153.2 establece que el procedimiento de nulidad podrá iniciarse: a) por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico, y b) a instancia del interesado.

Así pues, la iniciación será de oficio y el problema se plantea en si puede el interesado iniciar un expediente de nulidad pues la instancia del interesado no aparece jurídicamente instrumentada como recurso. El apartado b) del art. 153.2 en concordancia con el art. 102.1 LRJPAC, que expresa «a solicitud del interesado», nos hace pensar que el interesado puede instar a la Administración a resolver sobre si procede o no la revisión, pero la jurisprudencia ha aclarado que sólo la Administración será quien tenga la facultad de iniciar el procedimiento<sup>24</sup>. Ilustres administrativistas alegan que el art. 102 establece una verdadera acción de nulidad (García de Enterría y T.R. Fernández<sup>25</sup>). La verdad es que no parece que existan razones para excluir la iniciación por el interesado.

Siendo la nulidad insubsanable e imprescriptible no hay plazo preclusivo para ejercer la revisión. En este caso no es necesario ni siquiera acudir supletoriamente al texto del

art. 102 LRJPAC que indica «en cualquier momento» para afirmar la imprescriptibilidad de la nulidad de pleno derecho.

Quedan por analizar dos aspectos del procedimiento:

- a) Previo Dictamen del Consejo de Estado antes de resolver. Art. 153.1 LGT.  
A diferencia del art. 102 LRJPAC que exige un dictamen favorable del Consejo de Estado, la Administración Tributaria no está vinculada por el sentido que acoja el dictamen. Ante esta circunstancia, se puede añadir que las facultades de decisión del Ministro de Economía y Hacienda son ampliadas con respecto al procedimiento administrativo común<sup>26</sup>.
- b) Audiencia al interesado. Art. 153.3 LGT.  
Es una garantía que establece la LGT y su omisión puede constituir el motivo de nulidad de la letra c) apartado 1 del art. 153 LGT. Es un trámite esencial según ha reiterado la jurisprudencia con una salvedad. La STS 16-VII-88 ha declarado que la audiencia del interesado se exige cuando se trata de cuestiones nuevas que el Tribunal plantea de oficio, no cuando se trata de examinar los requisitos para acogerse a un determinado régimen impositivo, lo cual tampoco da lugar a *reformatio in peius*.

El art. 84.4 LRJPAC dispone que «se podrá prescindir del trámite de audiencia cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado», cuyo contenido es aplicable al ámbito tributario. Sin embargo, García de Enterría y T.R. Fernández matizan que la nulidad sólo se dará cuando la omisión del trámite hubiese provocado a los interesados una indefensión real y efectiva<sup>27</sup>.

<sup>23</sup> En este sentido, SÁNCHEZ SERRANO citado por SAINZ DE BUJANDA en «Lecciones de Derecho Financiero», ya citado, p. 324 y J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO Y OTROS «Curso de Derecho Financiero y Tributario», ya citado, p. 511.

<sup>24</sup> Sent. AN de 28-XII-92. Se puede consultar en IMPUESTOS, LA LEY, 1994, I, p. 558.

<sup>25</sup> E. GARCÍA DE ENTERRÍA Y T.R. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, «Curso de Derecho Administrativo», Vol I, 6ª ed., Civitas, Madrid, 1.993, p. 456.

<sup>26</sup> Quizás la discrecionalidad de que goza la Administración Tributaria a la hora de iniciar el expediente de nulidad así como al resolver el mismo no es más que una manifestación de la ampliación de facultades en su favor que se han justificado por las peculiaridades del ámbito tributario. Dichos poderes discrecionales son palpables en materias como la inspección y la liquidación.

<sup>27</sup> E. GARCÍA DE ENTERRÍA Y T.R. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, «Curso de Derecho Administrativo», ya citado, p. 428. F. PÉREZ ROYO se limita a declarar que deberá darse audiencia, en todo caso, al interesado, pero no nos ofrece una argumentación en apoyo de su postura. «Derecho Financiero y Tributario. Parte general», Civitas, Madrid, 1992, p. 285.

Respecto a la competencia el art. 153.1 LGT atribuye la competencia de la declaración de nulidad de pleno derecho al Ministro de Hacienda, a diferencia de la LRJPAC donde el art. 102 no concreta el órgano de las Administraciones Públicas que debe declarar la nulidad. Podemos plantear la cuestión sobre si la competencia del Ministro de Hacienda es delegable. En principio, apostamos por la indelegabilidad pues el art. 154 LGT con respecto a la competencia la atribuye al Ministro y, en caso de delegación, al Director General del ramo. Por lo tanto, si la intención del legislador en el art. 153 hubiera sido configurar la competencia como delegable lo hubiese recogido expresamente en el texto legal.

Sánchez Serrano<sup>28</sup> expuso el problema de averiguar si el Ministro actúa como órgano de la jurisdicción económico-administrativa o como simple órgano administrativo ajeno a dicha jurisdicción y se inclina por la primera solución, en base al art. 8.2 del RPREA de 1959 que incluía en el ámbito de competencia propia del Ministro, los procedimientos de declaración de nulidad y anulación (dentro de la jurisdicción económico-administrativa). Sin embargo, el RPREA de 1981 omite el N° 2 del art. 8 lo que revela el propósito de excluir de la jurisdicción económico-administrativa los procedimientos que aquí se estudian<sup>29</sup>. Hecho que se mantiene en el nuevo RPREA de 1996, por lo que se corrobora la tesis de que la actuación del Ministro en estos casos es la de un órgano administrativo ajeno a la jurisdicción económico-administrativa.

En cuanto a los recursos contra la resolución que se dicte, López-Nieto<sup>30</sup> - a tenor del art. 157 LGT y pensamos que con buen criterio, que a pesar de que admite la posibilidad de que sea susceptible de recurso extraordinario de revisión y de reclamación económico-administrativa, sostiene que no es pertinente interponer una reclamación económico-administrativa pues el art. 43 del RPREA

de 1981 lo prohíbe, al ser un acto dictado por el Ministro, agotando así la vía administrativa (derogado el Reglamento de 1981, hemos de referirnos al art. 39.b del RPREA de 1996 con exacta redacción).

### B) Anulabilidad.

#### • Generalidades.

La anulabilidad es el segundo grado de invalidez de los actos administrativos que «pueden ser anulados de oficio por la Administración cuando concurren en ellos unos vicios determinados(...) pero que se convalidan por el transcurso del tiempo si la Administración no ejercita dentro del plazo legal su potestad anulatoria»<sup>31</sup>.

La variación que introduce la LGT respecto del régimen de la LRJPAC es de carácter formal pues alude a *actos revisables* en lugar de *actos anulables*, aunque sustancialmente es el mismo grado de nulidad. Tomando la distinción que Arias Velasco realiza de los términos, la diferencia es la siguiente: en la anulación se trata de corregir un vicio que constituye una infracción legal mientras que en la revisión «se trata de subsanar el insuficiente conocimiento de los supuestos de hecho que determinan la aplicación de la norma»<sup>32</sup>.

#### • Motivos.

Se abordan en el art. 154 los casos en que los actos tributarios serán revisables:

#### a) **Los que infrinjan manifiestamente la Ley**

El TS en su labor de interpretación entiende que la infracción ha de ser de precepto con rango legal, no bastando el de una norma reglamentaria (STS 10-V.89). Además, no todo acto disconforme a derecho supone una infracción manifiesta de

---

<sup>28</sup> SÁNCHEZ SERRANO, «Declaración de nulidad y anulación de oficio de actos dictados en materia tributaria», HPE n° 16, 1972, pp. 193 y ss.

<sup>29</sup> En el mismo sentido se manifiesta J. ARIAS VELASCO en «Procedimientos Tributarios», ya citado, p. 521. Parece, incluso, que la competencia del Ministro de Economía y Hacienda en la vía económico-administrativa está inserta en una corriente restrictiva pues el nuevo RPREA de 1996 suprime otro supuesto en que antes sí resolvía el Ministro en la vía económico-administrativa.

<sup>30</sup> F. LÓPEZ-NIETO Y MALLO, «El Procedimiento Administrativo de las Administraciones Públicas», Bayer, Barcelona, 1993, p. 737.

En el mismo sentido, SÁNCHEZ SERRANO, «Declaración de nulidad y anulación...», ya citado, p. 200.

ARIAS VELASCO mantenía la prevalencia de la LGT a causa de que la fecha de ésta era posterior al RPREA de 1959. Sin embargo, rectificó su postura al mantenerse la disposición aludida en el RPREA de 1981.

<sup>31</sup> Este concepto ha sido formulado por SAINZ DE BUJANDA en «Lecciones de Derecho Financiero», ya citado, p. 325.

<sup>32</sup> J. ARIAS VELASCO, «Procedimientos Tributarios», ya citado, p. 524.

Ley, sino que sólo ocurrirá así cuando sea clara y ostensible, de modo que la contradicción con el mandato legal aflore sin necesidad de interpretación o análisis (Sent. AN 28-VII-92).

Hay que reseñar que el art. 154 LGT exige audiencia del interesado en caso que se estime infracción manifiesta de la Ley, pero no se prescribe en ningún caso el dictamen del Consejo de Estado que sí se exige en caso de nulidad de pleno derecho.

Respecto al art. 154 LGT, el TS en sentencia de 13-X-88 establece: «La infracción manifiesta de la ley o ilegalidad manifiesta comprende el quebrantamiento claro y patente de un precepto con categoría de ley formal y alcance sustantivo y deja fuera de su alcance los actos de gestión que adolezcan de ilegalidad ordinaria».

Este primer motivo de anulación aparece previsto en idénticos términos en el art. 103 LRJPAC por lo que no es necesario detenerse más en este punto. Sin embargo, el segundo motivo de revisión sí es una especialidad que se encuentra en el ámbito tributario introducido por la LGT.

**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**

Respecto a las nuevas pruebas acreditadoras de elementos del presupuesto de hecho, Checa González indica que cualquiera que sea el aspecto desconocido del hecho imponible (elemento objetivo, elemento subjetivo, éste último integrado por los aspectos material, temporal, espacial y cuantitativo) será procedente la utilización de este procedimiento revisor, «teniéndose que dictar a estos efectos un nuevo acto liquidatorio que tenga presente esos nuevos datos del presupuesto fáctico (...)»<sup>33</sup>.

En cuanto a la exigencia de total ignorancia de los elementos del hecho imponible por la Admi-

nistración no podrá efectuarse la revisión de oficio cuando las nuevas pruebas hubieran sido conocidas por cualquier órgano de la Administración, incluso ajeno a la financiera (STS de 28-X-71). La ignorancia ha de ser, pues, absoluta.

No olvidemos (tal y como nos recuerda la jurisprudencia) que la revisión es una potestad excepcional de la Administración que opera como excepción al principio de seguridad jurídica, por lo que debe exigirse el máximo rigor en la apreciación de los requisitos y circunstancias. Las nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible ignorados deben ser descubiertas por los servicios de Inspección<sup>34</sup>. El TS ha sido tajante en afirmar que la facultad que concede el art. 154 LGT a la Administración «no es utilizable para reabrir los plazos y poder impugnar actos firmes» (STS de 13-X-88).

- **Actos revisables.**

Determina el art. 154 LGT que los actos dictados en vía de gestión tributaria son revisables. Por lo tanto, y a diferencia del art. 153 que mencionaba actos en general, quedan excluidos del recurso de revisión las resoluciones dictadas por los órganos económico-administrativos. Además los actos deberán ser definitivos tal y como señala Sánchez Serrano<sup>35</sup>. En consecuencia, nos encontramos ante un ámbito mucho más restringido que el de la nulidad tal y como advierte Martín Queralt<sup>36</sup>. Acorde con ello, el art. 55 RPREA de 1996 en cuanto a la irrevocabilidad administrativa de las resoluciones específicas señala que las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos no podrán ser revocadas ni modificadas en vía administrativa, de oficio o a instancia de parte, salvo los casos de nulidad de pleno derecho y recurso extraordinario de revisión. Si el órgano administrativo desoye esta norma, no se prevé sanción alguna, en cambio, en el Reglamento de 1998, el órgano administrativo incurría en responsabilidad a que hubiere lugar conforme a derecho.

<sup>33</sup> C. CHECA GONZÁLEZ, «La revisión de actos tributarios...», ya citado, p. 68.

<sup>34</sup> STS de 9-VI-86. Se podría hablar de una presunción de fraude del contribuyente como acontecimiento que permita la revisibilidad.

<sup>35</sup> SÁNCHEZ SERRANO, «Declaración de nulidad y anulación de oficio...», ya citado, p. 191.

<sup>36</sup> J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO Y OTROS, «Curso de Derecho Financiero y Tributario», ya citado, p. 513.

Así pues, cuando se trate de actos declarativos de derechos la anulación sólo puede llevarse a cabo por la jurisdicción contencioso-administrativa, previa declaración de lesividad para el interés público por la Administración Tributaria (art. 159 LGT). De tal forma, que la Administración no podrá anular sus propios actos declarativos de derechos salvo las excepciones de los arts. 153 a 156.

Por cuestiones de sistemática legal, no incluimos el estudio del procedimiento de lesividad, pues no es la LGT el cuerpo normativo que lo regula sino el art. 56.1 de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1956 y el art. 21.4 RPREA de 1996, mientras que el procedimiento a seguir será el administrativo común (art. 103 y DA 5ª LRJPAC). Es más, el procedimiento de lesividad es sólo el trámite que ha de cumplir la Administración para que, respecto a ciertos actos tributarios, se produzca la revisión en vía contencioso-administrativa. Por ello, el procedimiento de lesividad escapa a nuestro ámbito de análisis, a pesar de que Arias Velasco lo incluya dentro de los procedimientos especiales de revisión<sup>37</sup>.

- Procedimiento.

Según la doctrina jurisprudencial, el art. 154 LGT contiene una facultad de revisión reservada únicamente a la Administración, por lo que no cabe reconocer a los sujetos pasivos la legitimación para iniciar el procedimiento (...)»<sup>38</sup>. En la LGT no se admite que sea a instancia del interesado como en la nulidad. Sin embargo, la Disposición Adicional 2ª del R.D. 1163/1990 de 21 septiembre del Procedimiento de Devolución de ingresos indebidos (en adelante RDI), admite expresamente que los obligados tributarios puedan instar la revisión de actos dictados en vía de gestión tributaria, al menos, cuando sea por infracción manifiesta de Ley o se encontrasen en cualquier otro supuesto recogido en el art. 154 LGT.

El trámite de audiencia al interesado que exige el art. 154 a) se interpretará a expensas de lo dicho

por Checa González<sup>39</sup> en sentido amplio, no sólo otorgándole a los titulares de derechos afectados sino también a los titulares de intereses legítimos, personales y directos, siempre que se apersonen en el procedimiento antes de que hubiese recaído resolución definitiva.

La competencia de la resolución en el procedimiento de anulabilidad se atribuye legalmente al Ministro de Hacienda y, en caso de delegación, al Director General del ramo. En opinión de García Añoveros, la delegación está pensada para la revisión de las liquidaciones cuando aparecen nuevos hechos imponible atribuíbles al sujeto pasivo. Posibilidad que no exime de crítica pues argumenta que al ser concebida en un sentido tan amplio como lo hace la LGT «convierte al Director General en catador de manifiestas ilegalidades de sus propios actos y de los de sus servicios»<sup>40</sup>. Martín Queralt advierte que tras la constitución efectiva de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, se prevé la delegación en favor de sus órganos<sup>41</sup>. Pérez Royo advierte que la resolución tratará de revisar o corregir los defectos de un acto que deberá ser sustituido por otro<sup>42</sup> (a diferencia de la nulidad de pleno derecho, en la anulabilidad se persigue la subsanación de los actos). Así la revisión por nuevos hechos de una liquidación definitiva dará lugar en la práctica a una nueva liquidación que sustituirá la anterior viciosa.

Citamos el supuesto en que la ley exija un informe de fiscalización previa, caso en el que el art. 67 de la Ley 30/92 supuso una novedad frente al anterior régimen, ya que en caso de omisión de ese trámite, se permite la subsanación que antes no se admitía. Se evita la rigidez que mantenía la legislación precedente sin tener que acudir al procedimiento de revisión para subsanar el acto viciado y, la Administración podrá convalidar el acto anulable<sup>43</sup>.

---

<sup>37</sup> J. ARIAS VELASCO «Procedimientos Tributarios», ya citado, pp. 531-533.

<sup>38</sup> STS Sala 3ª 10-XII-91. Se puede consultar en IMPUESTOS, LA LEY, I, 1992, p. 780.

<sup>39</sup> C. CHECA GONZÁLEZ, «La revisión de actos tributarios...», ya citado, p. 65.

<sup>40</sup> J. GARCÍA AÑOVEROS, «La llamada revisión de oficio...», ya citado, p. 150.

<sup>41</sup> J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO Y OTROS, «Curso de Derecho Financiero y Tributario», ya citado, p. 513.

<sup>42</sup> F. PÉREZ ROYO, «Derecho Financiero y Tributario. Parte General», ya citado, p. 286.

<sup>43</sup> Se dedica un interesante artículo a este tema por A. LONGÁS LA FUENTE «La convalidación de la omisión del acto de fiscalización previa o intervención crítica: régimen jurídico», REDF N° 83, Civitas, Enero-Marzo de 1995, pp. 53-87.

Según López-Nieto, la resolución será susceptible de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa en base al art. 157 LGT<sup>44</sup>. Arias Velasco entiende que la resolución que declare la anulación o revisabilidad no es recurrible en vía administrativa y sí en vía contencioso-administrativa por las razones expresadas en el epígrafe III.e.Ad) de este trabajo<sup>45</sup>. Cuando el acto objeto de revisión hubiese sido dictado por el Ministro, sólo él será competente para resolver el recurso extraordinario de revisión a tenor del art. 8.2 RPREA de 1996.

c) **Rectificación de errores materiales o de hecho y aritméticos.**

• Generalidades.

Se ocupa el art. 156 LGT de regular este procedimiento especial de revisión. Su paralelo en el ámbito administrativo se encuentra en el art. 105.2 LRJPAC.

Martín Queralt, expone que la facultad de corrección de errores no constituye propiamente un procedimiento revisor porque el objetivo que pretende no es anular ni sustituir el acto que contiene el error sino mantenerlo subsanando el defecto<sup>46</sup>.

Para delimitar exactamente el espacio en que se mueve este procedimiento García Añoberos nos ofrece las diferencias entre los preceptos 154 y 156 LGT con el objeto de aclarar al máximo los fines de sendos procedimientos<sup>47</sup>. De forma esquemática podrían establecerse los siguientes puntos:

- Por la vía del art. 156 la Administración rectifica una cuestión de hecho en la que se había cometido un error. Por la vía del art. 154 b) la Administración revisa el contenido de las obligaciones tributarias del contribuyente y dicta un nuevo acto teniendo en cuenta los nuevos elementos del hecho imponible.
- La rectificación de errores parte de un error no imputable a ninguna de las partes, mientras que

en la revisión se parte de una presunción de fraude del contribuyente que ocultó a la Hacienda elementos del hecho imponible relevantes para la fijación de las obligaciones tributarias.

- Corregir un error de hecho no conlleva la aparición de una nueva dimensión objetiva del hecho imponible porque no se podrá utilizar el procedimiento de revisión para este fin. Por otra parte, no se puede utilizar el art. 156 para realizar liquidaciones complementarias por la aparición de nuevos hechos imponibles.
- Motivos. Procederá la rectificación cuando se detecten errores materiales o de hecho y aritméticos. Por lo tanto, la rectificación se contrae a los actos en que se hayan producido tales errores.

La primera apreciación que se debe hacer es el carácter imperativo en que está redactado el art. 156 LGT «la Administración rectificará», de forma que no deja espacio al libre criterio de la Administración sino que prescribe la necesidad de rectificar<sup>48</sup>.

¿Cuál es el alcance del error material o de hecho? A estos efectos diversas resoluciones del TEAC nos pueden ayudar a esgrimir las características del error material o de hecho. Entre ellas las de 21-III y 1-X de 1979 y 27-XI de 1981, de las cuales se extrae la conclusión de que *los errores de hecho son aquéllos que versan sobre realidades ostensibles, manifiestas, meridianas, indiscutibles e independientes de cualquier opinión, criterio, calificación o interpretación de las normas jurídicas aplicables, de tal modo que su sola visión ponga de relieve de manera patente la evidencia de haberse cometido una equivocación de esta clase.*

Sostiene la STS de 31-I-1989 que la modificación de la deuda expresada por una liquidación es una modificación esencial del acto, no pudiendo hacerse por vía del art. 156 LGT. La STS de 13-III-1989 añade que el error de hecho invalidante (no

<sup>44</sup> F. LÓPEZ-NIETO Y MALLO, «El Procedimiento Administrativo de las Administraciones Públicas», ya citado, p. 737.

<sup>45</sup> Ver nota 106.

<sup>46</sup> J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO Y OTROS «Curso de Derecho Financiero y tributario», p. 514. La consecuencia es que este procedimiento no se podrá utilizar para alterar el contenido esencial o extremos sustanciales del acto tributario.

<sup>47</sup> J. GARCÍA AÑOBEROS, «La llamada revisión de oficio...», ya citado, pp. 111-112.

<sup>48</sup> En este sentido, F. SAINZ DE BUJANDA, «Lecciones de Derecho Financiero», ya citado, p. 331.

rectificable según el art. 156 LGT) se refiere a los elementos constitutivos de la obligación tributaria, por lo que sólo cuando afecte a datos referenciales que no influyen en el contenido de la obligación, podrán corregirse por esta vía, como los de identificación de la persona o del documento liquidatorio.

El TEAC en la Resolución de 27 de junio de 1989, ha declarado que la norma del art. 156 LGT permite a la Hacienda Pública desdecir su propia actuación sin que quepa que el interesado invoque la *reformatio in peius* (...)».

Entre los supuestos de errores materiales que no admiten duda y que han sido mencionados por la jurisprudencia podemos enumerar: la reiteración del ingreso de una misma liquidación tributaria, la equivocación en una operación aritmética, la aplicación de un tipo de gravamen distinto al de la tarifa pertinente, la determinación del lugar en que están sitos los inmuebles, la inclusión en una base tributaria de bienes que erróneamente se creían del contribuyente causante<sup>49</sup>.

Queda claro que por esta vía no pueden revisarse errores de derecho o que sean fruto de la aplicación de normas jurídicas. No obstante, esta doctrina asentada sobre el alcance de los motivos de la rectificación de errores materiales o de hecho y aritméticos se ve quebrada por dos disposiciones:

la primera es el art. 7.2 RDI de 1990, que admite el error de hecho a través del art. 156 como un supuesto de devolución de ingresos, y es evidente que se modificará un aspecto esencial como la determinación de la cuantía;

la segunda es el art 101.2.a) RGR de 1990, que impone la paralización del procedimiento de apremio cuando el interesado lo solicite demostrando error de hecho en la determinación de la deuda sin necesidad de garantía. Parece que con

ello se dota de mayor relevancia al error de hecho pues permitirá volver sobre la liquidación que trae causa el procedimiento de apremio<sup>51</sup>.

- Procedimiento.  
El art. 156 LGT permite que la Administración rectifique de oficio o a instancia del interesado y podrá realizarse en un plazo que no exceda de 5 años desde que se dictó el acto objeto de rectificación.

La competencia se atribuye genéricamente a la Administración para adoptar el acuerdo de rectificación. Arias Velasco, entiende que será el órgano autor del acto el competente, argumentando que, sería absurdo que la resolución del recurso de reposición en el que pueden plantearse cuestiones de derecho, correspondiese al mismo órgano que dictó el acto impugnado, mientras que la corrección de meros errores materiales compitiese al superior jerárquico<sup>52</sup>.

Contra la resolución que concluya el procedimiento podrán interponerse la reclamación económico-administrativa y el recurso extraordinario de revisión.

Por último, apuntamos que se han puesto de manifiesto dificultades en cuanto a la configuración que la LGT ha realizado de este medio de revisión (Pérez Royo<sup>53</sup> y Martín Queralt<sup>54</sup>), pues parece que este medio de revisión está enfocado con vistas a los errores cometidos por la Administración. El problema es si pueden revisarse por esta vía los errores cometidos por el propio sujeto en los casos de autoliquidación. Pérez Royo, afirma que la rectificación será mediante devolución de ingresos indebidos. Así mismo, Martín Queralt alega que habrá de acudir al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones del art. 8 RDI o al de su Disp. Adicional 3ª si no se pretende la devolución de ingresos.

#### d) Devolución de ingresos indebidos.

- Generalidades.  
Existen numerosas reticencias doctrinales en cuando a considerar el procedimiento de devo-

<sup>49</sup> IMPUESTOS, LA LEY, 1990, I, p. 499.

<sup>50</sup> Estos supuestos son recogidos por LÓPEZ-NIETO Y MALLO en «El Procedimiento Administrativo...», ya citado, p. 738.

<sup>51</sup> Se puede ampliar información sobre ambas disposiciones en «Curso de Derecho Administrativo y Tributario» de J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO Y OTROS, pp. 514-515.

<sup>52</sup> J. ARIAS VELASCO, «Procedimientos tributarios», ya citado, p. 529.

<sup>53</sup> F. PÉREZ ROYO, «Derecho Financiero y Tributario», p. 287.

<sup>54</sup> J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO Y OTROS, «Curso de Derecho Financiero y Tributario», ya citado, p. 515.

lución de ingresos indebidos como procedimiento especial de revisión<sup>55</sup>.

Aquí se tratará más por razones de sistemática legal, al incluirlo la LGT dentro de los procedimientos especiales de revisión, que por tener una convicción certera acerca de que dicho procedimiento constituya un medio de revisión de actos tributarios. Parece más bien que es la consecuencia de una revisión previa<sup>56</sup>.

El régimen jurídico de la devolución de ingresos tributarios indebidos se contempla en el art. 155 LGT y su procedimiento se regula por el RD 1163/1990 de 21 de septiembre y la Orden de 22 de marzo de 1991 que desarrolla el anterior.

*«Existen numerosas reticencias doctrinales en cuando a considerar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos como procedimiento especial de revisión.»*

- Motivos.  
La devolución de cantidades ingresadas puede producirse por diferentes causas. Así el art. 7.1 RDI menciona las siguientes causas:
  - a) cuando se haya producido una duplicidad en el pago de las deudas u obligaciones tributarias.
  - b) cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe de las deudas u obligaciones tributarias liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el propio obligado tributario
  - c) cuando se hayan ingresado cantidades de tributos prescritos.
 Como la enumeración es «en particular», cabrán otros ingresos indebidos distintos a los que se refiere este artículo a través de este procedimiento. Esto no es impedimento para que existan ingresos indebidos que no siguen para su obtención el procedimiento del art. 155.2 LGT:
  - 1º El error de hecho siendo el propio órgano gestor

que lo corrige el que reconocerá el derecho a devolución

- 2º Cuando se den los motivos de nulidad, infracción manifiesta de ley y del recurso extraordinario de revisión, en que podrá solicitarse la devolución instando los correspondientes procedimientos específicos (Disp. Adic. 2ª RDI)
- 3º Los supuestos de ingresos efectuados mediante autoliquidaciones, tanto de la obligación tributaria (art. 8) como los correspondientes a retenciones y repercusiones (art. 9) mientras que no haya recaído liquidación definitiva ni provisional.

Por lo tanto, los requisitos necesarios para acogerse a este procedimiento, en opinión de Sainz de Bujanda<sup>57</sup> han de ser:

- 1.- Presupuesto de hecho: el ingreso indebido
- 2.- Reconocimiento administrativo del presupuesto de hecho. Caben dos posibilidades:

- a) Ingreso indebido consecuencia de una liquidación practicada por la Administración no ajustada a derecho. Quien efectúe el ingreso habrá de impugnar el acto administrativo liquidatorio y obtener una resolución que declare «indebido» el ingreso efectuado.
- b) Ingreso indebido sin un previo acto administrativo expreso de carácter liquidatorio. El reconocimiento del derecho a devolución normalmente se producirá en vía de gestión y con arreglo a un procedimiento declarativo plasmado en el expediente o bien a través de la resolución de una reclamación económico-administrativa.

El contenido del derecho a devolución de ingresos indebidos, según el art. 2 RDI, abarca el importe del ingreso, el interés legal y recargo, cos-

<sup>55</sup> F. PÉREZ ROYO, «Derecho Financiero y Tributario», ya citado, p. 287: el procedimiento de devolución de ingresos indebidos «entra de lleno dentro de lo que es el procedimiento de gestión en sentido estricto, más que de revisión».

C. CHECA GONZÁLEZ no incluye en su monografía análisis alguno sobre este procedimiento en «La revisión de los actos tributarios en vía administrativa».

J. ARIAS VELASCO, «Procedimientos Tributarios», ya citado, p. 526: «dicho procedimiento no constituye un remedio procesal autónomo, sino simplemente el trámite de ejecución de todos aquellos acuerdos de los que resulte el derecho a la devolución de los ingresos tributarios indebidamente efectuados». Además tacha de «poco afortunada» la inclusión de esta materia en la sistemática de la LGT.

<sup>56</sup> En esta apreciación nos mostramos totalmente de acuerdo con LÓPEZ-NIETO Y MALLO en «El Procedimiento Administrativo...», ya citado, p. 736.

<sup>57</sup> F. SAINZ DE BUJANDA, «Lecciones de Derecho Financiero», ya citado, p. 328.

tas e intereses si se ingresó en vía de apremio. La STS de 10-VI-1994 sienta la doctrina de que el interés no es meramente moratorio, sino también correspondiente compensatorio, tendiendo a restablecer la situación de quién ingresó. Por eso se exige desde el día del ingreso. Del mismo modo la AN en la sentencia de 13-VI-1986 afirma con apoyatura legal que las devoluciones de ingresos que traigan causa de lo resuelto en una reclamación económico-administrativa tienen derecho, *ope legis*, a la liquidación de intereses desde la fecha del ingreso indebidamente efectuado, aunque no medie instancia de parte y por decisión de oficio.

### c) Procedimiento.

Arias Velasco<sup>58</sup> nos ofrece una relación de los acuerdos cuya ejecución puede encauzarse a través del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, pues en su opinión el reconocimiento del derecho a devolución no es materia de este procedimiento, sino de los procedimientos especiales de revisión que hemos analizado anteriormente y este procedimiento de devolución de ingresos indebidos es un mero instrumento de ejecución.

No estamos de acuerdo con esta posición pues, aunque es bien cierto que este procedimiento de devolución de ingresos indebidos en la mayoría de ocasiones, tendrá por causa un procedimiento de revisión, ello no significa que el reconocimiento del derecho a devolución se realice siempre en revisión. Es comprensible la mencionada reflexión doctrinal dado que se realizó anteriormente al RDI, que en nuestra opinión, la invalida. Abundando en ello el RD 1163/1990 del 21 de setiembre (RDI) regula en sus arts. 4 a 6 una fase declarativa en la estructura del procedimiento de devolución para el reconocimiento de ese derecho mientras que los arts. 10 a 14 se ocupan de la fase ejecutiva.

La iniciación puede ser de oficio o a instancia del interesado, señalando el ap. 2.3º OM de 22 de marzo de 1991 los supuestos en que habrá de iniciarse de oficio. La iniciación por el interesado se hará mediante escrito dirigido al órgano en que se realizó el ingreso justificando su carácter de indebido y expresando el medio elegido para que se realice la devolución (ap. 3º OM).

El art. 155.1 LGT determina que tendrán derecho a devolución de ingresos indebidos los sujetos pasivos que los hubieran realizado o responsables y sus herederos o causahabiente.

El plazo para iniciar el procedimiento de devolución es el de 5 años de prescripción a la vista del art. 3 RDI pero se descompone en dos plazos: el primero para obtener el reconocimiento a partir del día del ingreso y el segundo plazo para exigir el pago de la devolución reconocida contado a partir de la fecha de notificación de dicho reconocimiento.

Iniciado el procedimiento tendrá lugar una fase de instrucción en la que se comprobará por la Administración la procedencia de la devolución. Es aquí donde expresa Pérez Royo la necesidad de que se dé preceptiva audiencia al interesado.

En cuanto a la competencia de la resolución el art. 6 RDI señala que corresponde al Director General del Tesoro y Política Financiera si el ingreso se efectuó en la Caja de dicho centro, y al Jefe de la Dependencia de la delegación correspondiente en el resto de supuestos. La resolución puede ser expresa o considerarse denegada por silencio administrativo transcurridos tres meses desde la solicitud.

La ejecución se contempla en el ap. 7º OM, tanto a consecuencia del propio procedimiento de devolución como si es en virtud de liquidación o de resolución administrativa o judicial ajena al mismo, dictándose la orden de pago y efectuándose por los medios previstos en el ap. 9º OM.

Si el ingreso se realizó en virtud de autoliquidación, retención o repercusión el procedimiento a seguir es el regulado en el art. 8 RDI.

## V. LA REVISIÓN MEDIANTE RECURSOS DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS

### 1. Planteamiento

Además de los procedimientos especiales de revisión previstos en la Sección 1ª del Capítulo VIII de la LGT que pueden utilizar los interesados ante posibles vicios causantes de nulidad. En la Sección 2ª se configura el recurso de reposición mientras que la Sección 3ª se dedica a las reclamaciones económico-administrativas.

---

\* J. ARIAS VELASCO «Procedimientos Tributarios», ya citado, pp. 526-527.

Los supuestos que a continuación vamos a estudiar se caracterizan porque en ellos, a diferencia de los examinados en la lección anterior, la potestad anulatoria se ejercita en cumplimiento de la resolución de recursos.

Prestaremos mayor atención al estudio de las reclamaciones económico-administrativas que presentan un creciente interés debido al que mediante ellas se encauzan un gran número de pretensiones de nulidad de actuaciones.

No obstante, se hará un breve recorrido por las disposiciones que la LGT dedica al recurso de reposición.

## 2. Recurso de reposición.

### A) Concepto y naturaleza.

El recurso de reposición es aquél que se interpone ante la propia autoridad que ha dictado un acto o pronunciado una decisión administrativa para que éste, por acto nulo, revoque el acto o decisión recurrida. Se regula en los arts. 160-162 LGT y el R.D. 2244/1979 de 7 de setiembre.

Las características del recurso de reposición son:

- 1) No es requisito previo para formalizar reclamación económico-administrativa, que podrá interponerse directamente por el interesado contra el acto de que se trate, y reviste, por tanto, el carácter de recurso potestativo (art. 160.1 LGT).
- 2) Una vez resuelta la reclamación económico-administrativa y agotada con ello la vía administrativa, tendrá el particular expedida la vía judicial y podrá interponer recurso contencioso-administrativo, sin que quepa entablar recurso previo de reposición contra la resolución impugnada (art. 53 ap. a) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa).

Martín Queralt ha señalado que es previo a la vía económico-administrativa, no constituyendo, por tanto, un recurso prejudicial como el de reposición que regulaba la LJCA. Dado este carácter previo, no puede ser simultáneo con la reclamación económico-administrativa, por lo que una vez interpuesto habrá de esperarse a su resolución para entablar esta última<sup>59</sup>.

El TS se ha pronunciado en la cuestión del recurso de reposición como previo al contencioso-administrativo y ha establecido que este argumento no puede alegarse por la Administración como causa de inadmisibilidad del recurso contencioso, cuando la Administración notificó (como es lo correcto) al interesado la procedencia del recurso jurisdiccional, sin advertir de la necesidad del previo recurso de reposición<sup>60</sup>.

### B) Actos impugnables.

Previene el art. 160.1 LGT que el recurso de reposición será potestativo y se interpondrá ante el órgano que en vía de gestión dictó el acto recurrido. Se desprende de este precepto:

- 1) Que el objeto del recurso habrá de ser un acto administrativo, y
- 2) Que el acto impugnado habrá de producirse en el ámbito de la gestión tributaria.

La referencia al ámbito de gestión excluye la posibilidad de entablar recurso de reposición contra los fallos dictados como consecuencia de reclamaciones económico-administrativas, ya que éstas últimas pertenecen al ámbito del procedimiento de resolución.

### C) Procedimiento.

Ya se ha dicho que el órgano competente para conocer será el mismo órgano que dictó el acto recurrido, «salvo que se atribuya su competencia a la autoridad superior. La extensión del conocimiento será a todas las cuestiones que ofrezca el expediente independientemente que hayan sido o no planteadas en el recurso (art. 160.2 LGT).

Estarán legitimados para interponerlo, según el art. 6 del R.D. de 7 de setiembre de 1979:

- a) los sujetos pasivos y, en su caso, los responsables de los tributos;
- b) cualquier otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión, y
- c) el Interventor General de la Administración del Estado y sus delegados en el ejercicio de la función fiscalizadora de los ingresos públicos que les confieren las disposiciones vigentes.

La interposición del recurso que deberá realizarse dentro del plazo de quince días contados desde el siguiente

<sup>59</sup> J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO Y OTROS, «Curso de Derecho Financiero y Tributario», ya citado, p. 518.

<sup>60</sup> STS de 29 de mayo de 1986.

a la notificación del acto cuya revisión se solicita, interrumpe los plazos para el ejercicio de otros recursos, que volverán a contarse inicialmente a partir de la fecha en que se hubiere practicado la notificación expresa de la resolución recaída o, en su caso, del día en que se entienda presuntamente desestimado (art. 161 LGT).

Como segundo efecto asociado a la interposición del recurso de reposición hay que decir que se produce la suspensión del acto recurrido si se solicita al entablar el recurso y se aporta la garantía correspondiente.

El art. 162 dispone que contra la resolución de un recurso de reposición no puede interponerse de nuevo este recurso. Sí se podrá interponer la reclamación económico-administrativa.

### 3. Reclamación económico-administrativa.

#### A) Concepto y naturaleza.

La reclamación económico-administrativa, señala Ferreiro Lapatza, que es un «recurso administrativo especial establecido para supuestos concretos y determinados: los que integran la materia económico-administrativa»<sup>61</sup>.

En semejantes términos se manifiesta Toledo Jaúdenes<sup>62</sup> cuando indica que la misma es un «recurso administrativo definido por dos notas características esenciales: por una parte, la especialidad respecto de los demás recursos administrativos, en razón al fundamento jurídico material de los mismos, pues aun cuando por razones contingentes se haya extendido el

ámbito de la reclamación a otras materias (...), lo verdaderamente característico de la misma es que la materia sobre la que versa es la jurídico-tributaria; y, por otra, la generalidad dentro de los recursos cuyo fundamento es el Derecho Tributario, de tal modo que en tanto no esté previsto un recurso especial, el único admisible en materia tributaria será el económico-administrativo.

Así pues desde el punto de vista procesal y atendiendo a la clasificación general de los recursos que realiza Garrido Falla<sup>63</sup> en punto a su naturaleza, la reclamación económico-administrativa forma parte de los recursos administrativos y es un cauce legal de impugnación diferente de la vía administrativa ordinaria; la disparidad estriba precisamente en que su contenido hace referencia a materia fiscal, en que el recurso económico-administrativo no se interpone ante los mismos órganos que resuelven ordinariamente los recursos administrativos y además en que el procedimiento seguido para resolver tal recurso es un procedimiento excluido del procedimiento común, aunque en líneas generales ajustado a las proscricciones que regulan el procedimiento administrativo<sup>64</sup>.

procedimiento seguido para resolver tal recurso es un procedimiento excluido del procedimiento común, aunque en líneas generales ajustado a las proscricciones que regulan el procedimiento administrativo<sup>64</sup>.

Sainz de Bujanda, condensa las notas que acercan a la naturaleza jurídica de la reclamación económico-administrativa, aseverando que se trata de un recurso administrativo especial. Además, conceptualiza al mismo como un presupuesto del proceso contencioso-administrativo, no es más que el hecho de que los actos de gestión tributaria, no pueden impugnarse

---

*«El recurso de reposición es aquel que se interpone ante la propia autoridad que ha dictado un acto o pronunciado una decisión administrativa.»*

---

<sup>61</sup> FERREIRO LAPATZA, «Curso de Derecho Financiero español», Marcial Pons, Madrid, p. 635.

<sup>62</sup> TOLEDO JAÚDENES es citado por CHECA GONZÁLEZ en «La revisión de los actos tributarios en vía administrativa», ya citado, p. 117-118.

<sup>63</sup> GARRIDO FALLA, «Tratado de Derecho Administrativo», Vol III, 1ª parte, Madrid, 1963, pp. 21-22. Distingue tres clases de recursos: los recursos administrativos, en sentido estricto, que son los que se presentan y sustancian ante los órganos activos de la Administración; los recursos administrativos jurisdiccionales, que son sustanciados y, casi siempre resueltos por los órganos encuadrados en la organización administrativa, pero especialmente estructurados para el ejercicio de una función jurisdiccional, con independencia de la otra; el recurso contencioso-administrativo, verdadero proceso, una de cuyas partes es la Administración Pública, ante tribunales independientes encuadrados formalmente en la organización del poder judicial.

<sup>64</sup> No obstante, un sector doctrinal puso la nota discordante ante estas manifestaciones que se estiman, hoy, suficientemente razonadas. FÁBREGAS DEL PILAR ha sostenido que las resoluciones dictadas por los Tribunales económico-administrativos tienen carácter jurisdiccional para la Administración y carácter administrativo ante la jurisdicción contencioso-administrativa. Otros autores han ido más lejos afirmando que los Tribunales económico-administrativos son verdaderos órganos jurisdiccionales y que el procedimiento que ante ellos se sigue es un auténtico proceso, como lo es el judicial (GUASP, FENECH) apoyándose en normas que han hablado de jurisdicción y de enjuiciamiento económico-administrativo.

Estas opiniones son recogidas por LÓPEZ-NIETO Y MALLO en «El Procedimiento Administrativo de las Administraciones Públicas», ya citado, p. 787. Ha criticado «la insistencia de los procesalistas en confundir lo jurisdiccional con lo procesal», p. 786.

ante la autoridad judicial si no se ha agotado previamente la vía económico-administrativa<sup>65</sup>.

En resumen, la reclamación económico-administrativa constituye la vía específica para impugnar los actos tributarios ante la propia Administración, y los caracteres que se pueden destacar son los siguientes:

- 1) Es un recurso administrativo especial, tanto por la materia como por los órganos que lo conocen, aunque judicializado en su desarrollo.
- 2) Son competentes para conocerlo y resolverlo los Tribunales Económico-Administrativos, encuadrados en el Ministerio de Economía y Hacienda, respecto al que tienen independencia jerárquica y funcional, salvo en relación con el Ministro que también es órgano económico-administrativo.
- 3) Constituye la vía administrativa previa que hay que agotar para acudir al contencioso.
- 4) Es la vía exclusiva en materia económico-administrativa, excluyéndose cualquier otro órgano (art. 4 RPREA), salvo la reposición previa.

Por último, es pertinente hacer una breve aclaración en cuanto a los conceptos. Así cuando el derecho positivo se refiere a la vía económico-administrativa, habla de reclamaciones. Esa es la forma en que se expresa el RPREA y es la terminología que adopta la LGT (art. 163). No en vano, la impugnación en materia económico-administrativa se canalizará a través de la reclamación económico-administrativa y sólo quedará el recurso extraordinario de revisión como de impugnación de actos de gestión tributaria firmes para casos muy limitados normativamente (art. 164 b) LGT).

#### B) Objeto de reclamación.

En principio, son impugnables los actos administrativos que se producen en la gestión tributaria. Procede realizar dqs delimitaciones para conocer cuáles son dichos actos. En primer lugar, qué se entiende por materia

económico-administrativa, pues sólo en ese ámbito procederá la reclamación. En segundo lugar, qué actos de ese ámbito son reclamables.

Ha de tenerse en cuenta que la materia económico-administrativa es un concepto legal más amplio que el de gestión tributaria. El art. 2 RPREA establece de forma general las materias sobre las que pueden versar las reclamaciones económico-administrativas. La forma en que se delimita la materia tributaria, siguiendo a Toledo Jaúdenes<sup>66</sup> es mediante la concurrencia de dos requisitos:

- 1) Que se refiera a la gestión, inspección y recaudación.
- 2) Que esas actuaciones tengan por objeto tributos, exacciones parafiscales y otros ingresos de derecho público.

Una vez delimitada la materia económico-administrativa, se admitirá reclamación contra actos en relación a la misma que respondan a lo prevenido en el art. 37 RPREA:

- a) Los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación.
- b) Los de trámite que decidan directa o indirectamente el fondo del asunto o pongan término a la vía de gestión.

En el apartado 2º del art. 37, se abre la vía a la invocación de vicios al permitir que las infracciones en la tramitación que afecten a la validez de los actos reclamables podrán alegarse al impugnarlos.

El art. 38 RPREA, determina los actos administrativos y actuaciones tributarias, que en particular y por lo que se refiere a la gestión tributaria, son impugnables<sup>67</sup>.

<sup>65</sup> F. SAINZ DE BUJANDA, «Lecciones de Derecho Financiero», ya citado, p. 337.

Apreciaciones semejantes a las realizadas por MARTÍN QUERALTI, LOZANO SERRANO Y OTROS, «Curso de Derecho Financiero y Tributario», ya citado, p 521.

<sup>66</sup> Citado por CHECA GONZÁLEZ en «La revisión de actos tributarios...», ya citado, p. 122-123.

<sup>67</sup> Hay que hacer mención que en este art. 38 del nuevo RPREA de 1.996 ha desaparecido en la lista ejemplificativa de los actos administrativos susceptibles de ser objeto de reclamación económico-administrativa el relativo a la aplicación del régimen de estimación indirecta de la base imponible, apareciendo en su lugar la mención a las resoluciones expresas o presuntas derivadas de una solicitud de rectificación de autoliquidación.

Se trata de una modificación coherente con la regulación de la estimación indirecta de la base imponible establecida en la LGT por la ley 10/1985 al no ser ya necesario, para aplicar este régimen, un acto administrativo previo que así lo declare.

Martín Queralt<sup>68</sup>, ha puesto de relieve diversas observaciones dignas de mención a la vista de la regulación de los actos reclamables:

- 1º La reclamación económico-administrativa no puede referirse a normas jurídicas, por lo que la posible ilegalidad que les afecte no es enjuiciable en esta vía.
- 2º La falta de impugnación de actos provisionales no impide la de los actos definitivos, aunque sea meramente confirmatorio del anterior (Art. 38.1 RPREA)<sup>69</sup>.
- 3º Respecto a los actos de trámite, se va afirmando la interpretación favorable a su recurribilidad sin tener que esperar el acto conclusivo<sup>70</sup>.
- 4º Admisibilidad de la reclamación económico-administrativa contra actos de repercusión, de retención y autoliquidación.

El TEAC ha intercedido en la labor de extraer las características fundamentales de los actos reclamables en vía económico-administrativa. Se han plasmado en la resolución 1206 de 22 de setiembre de 1993<sup>71</sup>:

- a) Que su contenido sea el propio de la materia económico-administrativa.
- b) Que sea definidor de derechos u obligaciones.

- c) Que si es acto de trámite, decida, además directa o indirectamente, el fondo del asunto o ponga fin al procedimiento de gestión.
- d) Que no reuniendo las características 2ª y 3ª esté comprendido en alguno de los supuestos de los arts. 165 LGT y 38 del RPREA de 1996 o haya sido declarado expresamente impugnabile por la correspondiente disposición tributaria.

### C) Órganos económico-administrativos.

Brevemente enunciamos los órganos competentes para conocer y resolver las reclamaciones económico-administrativas:

- Ministro de Economía y Hacienda
- Tribunal Económico-Administrativo Central
- Tribunales Económico-Administrativos Regionales
- Tribunales Económico-Administrativos Locales de Ceuta y Melilla.

Su competencia, composición y funcionamiento se regula en los arts. 8 a 21 RPREA. Tanto el órgano central como los territoriales funcionarán en Pleno y en Salas de reclamaciones. Existen salas desconcentradas en ciertas CCAA y en todos ellos funcionará una Secretaría delegada en la Delegación de Hacienda de cada provincia de su territorio<sup>72</sup>.

<sup>68</sup> MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO Y OTROS, «Curso de Derecho Financiero y tributario», p. 523-524. En estas páginas se puede consultar extensamente sus razonamientos.

<sup>69</sup> Resolución del TEAC de 3 de noviembre de 1984: el art. 165 LGT establece la posibilidad de impugnar tanto las liquidaciones provisionales como las definitivas, sin distinguir, en relación con éstas últimas, si han surgido por comprobación inspectora y acto administrativo nuevo o por el transcurso del plazo establecido.

<sup>70</sup> Manifestación que tiene su contrapunto en la Resolución del TEAC de 3 de febrero de 1987. En punto a la impugnación en vía económico-administrativa de las Actas de Inspección, la resolución declara que no son impugnables aquéllas al tratarse de actos de trámite o gestión, que no reconocen ni niegan ningún derecho, ni imponen una obligación provisional o definitiva.

<sup>71</sup> IMPUESTOS, LA LEY, 1994, I, p. 587.

<sup>72</sup> Las novedades que contiene el articulado del Reglamento de Procedimiento de 1996 en los artículos aludidos son las siguientes:

- En el art. 8 no se hace referencia a la competencia del Ministro de Economía y Hacienda en relación a las cuestiones que se suscitasen en el pago de costas a las que el Estado hubiera sido condenado. Acorde a la Ley 25/1995 que sustrajo esta materia de las competencias atribuidas en vía económico-administrativa al Ministro de Economía y Hacienda.
- En los arts. 9 y 10 se eleva el importe de las cuantías determinantes de la existencia de única instancia o de doble instancia en el procedimiento económico-administrativo a 5 millones con carácter general y a 80 millones si el acto impugnado se trata de una comprobación o fijación de valores o bases imponibles.
- Art. 12, 16 y 15,20. Se trate del TEA Central, Regional o Local, el Secretario del Tribunal no es el órgano encargado de conceder o denegar la solicitud de la suspensión del acto impugnado sino el órgano de recaudación o el propio Tribunal Económico competentes. Así se modifican en los arts. 12 y 16 el número de miembros que compondrán las Salas de los Tribunales para los supuestos de resoluciones en materia de suspensión y los arts. 15 y 20 en la relación de funciones de los Secretarios de los Tribunales económico-administrativos.
- Art. 21. Se rebaja el plazo para que los miembros del Tribunal que disienten de la decisión tomada por éste, puedan formular votos particulares. Además no se contempla ya la posibilidad que antes sí se contenía de los miembros del Tribunal que formularan el voto reservado para proponer por sí mismos al Director General competente la declaración de lesividad del fallo.

D) Extensión de la revisión en el procedimiento económico-administrativo. *Reformatio in peius*.

Sainz de Bujanda<sup>73</sup>, ha sostenido que la reclamación económico-administrativa atribuye al órgano competente para decidirla en cualquier instancia la revisión de todas las cuestiones que ofrezcan el expediente de gestión y el de reclamación ante el órgano inferior, hayan sido o no planteadas por los interesados.

Pero la cuestión es si se puede obviar la prohibición de *reformatio in peius* en la actividad de revisión de los órganos económico-administrativos y provocar una situación económicamente más perjudicial para el administrado que la que tenía antes de interponer la reclamación económico-administrativa, que fácilmente han invocado autores como Albiñana por razones de interés público y de legalidad pura y dura<sup>74</sup>.

El TEAC ha declarado en la Resolución de 17 de marzo de 1986 la anulación de la valoración asignada por la Administración por falta de motivación, pero la nueva valoración no podrá exceder de la valoración primitiva, ya que *reformatio in peius* lo impide.

El TS se ha pronunciado sobre el tema y determina que «la facultad de revisar todas las cuestiones que se deriven del expediente por parte de los Tribunales Económico-Administrativos no puede dar lugar nunca a *reformatio in peius*, resolviendo en términos más perjudiciales para el reclamante que los que se derivaron del acto de gestión o resolución inferior impugnados (STS de 5 de diciembre de 1988).

Tanto en vía económico-administrativa como en la vía jurisdiccional, no queda duda de que el principio o limitación de la *reformatio in peius* está vigente en materia tributaria.

E) Procedimiento.

El régimen jurídico y procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas se recoge en el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones económico-administrativas aprobado por el R.D. 391/1996 de 1 de marzo que entró en vigor el día 1 de junio de 1996. A efectos del estudio de este trabajo no es de interés el desarrollo del procedimiento de estas reclamaciones, por lo que nos remitimos al mencionado texto legislativo en todo lo referente a este epígrafe<sup>75</sup>.

F) Tratamiento de la nulidad en la vía económico-administrativa.

- Generalidades.

Analizada la naturaleza de la reclamación económico-administrativa, la extensión de la revisión que a través de la misma se puede alcanzar y el procedimiento que se debe seguir para su ejercicio, podemos concluir que la reclamación económico-administrativa es el medio idóneo mediante el que se puede plantear pretensiones de anulación de actos tributarios que hayan incurrido en vicios o defectos en materia tributaria.

El tratamiento de la nulidad en la vía económico-administrativa que se va a desarrollar seguidamente, está integrado por dos pilares básicos. Por un lado, se reseñarán las disposiciones del RPREA que a ello se dedican. Por otra parte, se plasmarán los criterios que en vía económico-administrativa y jurisdiccional se han formulado referentes a la cuestión.

Hemos de partir de una apreciación como es la escasa disposición mostrada por los órganos económico-administrativos a la hora de estimar algún motivo alegado por el contribuyente que

<sup>73</sup> F. SAINZ DE BUJANDA, «Lecciones de Derecho Financiero», p. 339.

<sup>74</sup> ALBIÑANA es citado por CHECA GONZÁLEZ opuesto a la tesis que éste último sostiene en «La revisión de los actos tributarios en vía administrativa», ya citado, p. 150. Albiñana indica que los TEAs a lo único que vienen constreñidos es a dictar resoluciones conforme a Derecho, «de no procederse así, resultaré que el particular jugará sin riesgo alguno a conseguir una menor prestación tributaria».

<sup>75</sup> Ya ha visto la luz algún artículo que ha valorado las novedades del RPREA de 1996. J. ÁLVAREZ MARTÍNEZ en «Análisis de las principales novedades contenidas en el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas de 1 de marzo de 1996», IMPUESTOS n° 15/16, Agosto, 1996, pp. 83-105, ha elogiado la mayor agilidad y flexibilidad en la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas que proporciona el nuevo Reglamento. La facultad de resolver la reclamación sin necesidad de recabar el expediente de gestión es una manifestación de esa mayor agilidad. Pero advierte que ello no conlleva un reforzamiento de las garantías del recurrente. Mejores impresiones le reporta el examen del otro objetivo que se proponía el Reglamento en su nota preliminar: le resulta satisfactoria la corrección de los defectos de técnica legislativa y la solvencia que se ha aportado a los problemas prácticos planteados bajo la vigencia de su antecesor, de forma que adecua sus disposiciones a la normativa tributaria actual.

provoque la anulación del acto tributario y la retroacción de actuaciones al momento apropiado del procedimiento económico-administrativo sin dañar las garantías que el mismo le ofrece al administrado.

Normalmente en la revisión de actos en vía económico-administrativa se anularán, por vicios formales relativos a las notificaciones, errores de hecho o tal vez situaciones creadas por actos tributarios que dan lugar a indefensión. Sin embargo, es difícil encontrar resoluciones en las que los órganos económico-administrativos tengan a bien declarar la nulidad de pleno derecho de un acto dictado por la Administración tributaria, tal y como permite el art. 56 RPREA conforme a los motivos reflejados y las autoridades señaladas en el art. 153 LGT.

- Nulidad en la vía económico-administrativa. La Sección 2ª del Capítulo I del Título IV del RPREA de 1996 bajo la rúbrica de «Defectos e invalidez» determina la normativa sobre el tema que nos ocupa (arts. 50-56).

El principio básico, desde el que podemos posteriormente desarrollar los criterios que aporta el Reglamento, es la irrevocabilidad administrativa de las resoluciones que se establece en el art. 55, de forma que 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, a excepción de los casos de nulidad de pleno derecho y recurso extraordinario de revisión.

Por lo tanto, cuando la resolución administrativa es firme no podrá ser alterada o anulada si no es en virtud de nulidad de pleno derecho o recurso extraordinario de revisión. Si la resolución administrativa no ha alcanzado firmeza habrá distintas posibilidades para remediar los defectos que aquella presente:

- Subsanación (art 50)
- Rectificación de errores materiales (art 51)
- Anulación de actuaciones realizadas fuera de tiempo (art 52)

- Anulabilidad por defecto de forma (art 53)
- Invalidez de acto previo e invalidez parcial (art 54)
- Nulidad de pleno derecho (art 56)

### a) SUBSANACIÓN.

En primer lugar, el art. 50 supone una novedad respecto a la regulación del anterior Reglamento de 1981 pues en materia de subsanación se añade un apartado específico en relación al primer escrito que se presente en cada reclamación y se indican expresamente las consecuencias para el reclamante que se derivan de la no subsanación en plazo de los defectos advertidos en sus actos por el TEA competente (proscripciones inéditas hasta ahora en el Reglamento).

Las consecuencias que produce a los interesados la no subsanación de los defectos en que incurran los actos por ellos realizados durante el procedimiento serán:

- Tratándose de defectos que afecten al primer escrito (de interposición), la falta de subsanación implica tener por desistido al interesado de su reclamación y el archivo sin más trámites (en concordancia con el art. 71 LRJPAC).
- Si es cualquier otro escrito del procedimiento, el efecto que provoca la no subsanación de tales defectos consiste en declarar decaído al interesado en su derecho al trámite correspondiente.

La novedosa regulación es loable en cuanto que mejora la técnica legislativa y dota de mayor seguridad jurídica al interesado que conoce las consecuencias de la no subsanación de defectos u omisiones que cometa sin tener que remitirse a otra normativa.

Es necesario destacar las expresiones «el órgano o autoridad competente requerirá al interesado para que (...) subsane las faltas o defectos», «el órgano o autoridad competente lo pondrá en conocimiento de su autor, requiriéndole para que (...) realice las actuaciones necesarias para subsanar (...)». En conjunción a ello, el TS ha declarado expresamente la obligación de los TEAs de resolver no sólo sobre lo pedido por las partes sino sobre todas las cuestiones que se derivan del expediente, hayan sido o no planteadas por los reclamantes<sup>76</sup>.

---

<sup>76</sup> STS de 29 de enero de 1986.

- b) **RECTIFICACIÓN DE ERRORES MATERIALES.** Del mismo modo que el art. 156 LGT prevé la rectificación de errores materiales de hecho o aritméticos como procedimiento especial de revisión, el art. 51 del RPREA lo establece para el caso de reclamaciones económico-administrativas.

Nos remitimos a lo expuesto en el mencionado procedimiento especial de revisión en cuanto a la determinación de error material o de hecho.

Como mero recordatorio traemos a colación la Resolución del TEAC de 11 de noviembre de 1982 que caracteriza a los errores materiales o de hecho: «son errores referentes a sucesos u orden de cosas que tienen una realidad independiente de la opinión o criterios de interpretación de las normas jurídicas aplicables. El error debe aparecer de forma patente y manifiesta».

El TS en la sentencia de 12 de julio de 1986 distingue claramente el error de hecho, para el que, declara que, «sobran razonamientos jurídicos, y basta su mera enunciación para demostrar la evidencia y proceder a la rectificación, pudiendo permanecer el acto en que se produjo», del error de derecho, en el cual «el primer trámite es impugnar la liquidación para obtener su nulidad, previos los razonamientos jurídicos, y una vez demostrado, el acto debe anularse».

Se parte de una necesidad de rectificar cualquier error de hecho. Tanto es así que las Actas de Inspección, si bien el TEAC ha declarado que no son impugnables al tratarse de actos de trámite o gestión (como ya se dijo antes)<sup>77</sup>, y ha manifestado que no son impugnables los elementos y circunstancias integrantes del hecho imponible a que se hubiese prestado la conformidad en el Acta de Inspección, ha hecho una salvedad, esto

es, en caso de que haya prueba de que se incurrió en error de hecho se podrán impugnar<sup>78</sup>.

- c) **ACTUACIONES FUERA DE TIEMPO.** El art. 52 RPREA, determina que las actuaciones realizadas fuera del tiempo establecido sólo implicarán la anulación del acto, si así lo impusiera la naturaleza del término o plazo y la responsabilidad del funcionario causante de la demora, si a ello hubiere lugar.

Así la resolución de 11 de noviembre de 1982 del TEAC manifestó a propósito de una notificación realizada fuera del plazo fijado reglamentariamente que no implicaba la anulación del acto sino sólo la responsabilidad del funcionario causante de la demora.

Sin embargo, son abundantes las resoluciones que denotan la anulación del acto que se realiza cumplido el plazo de prescripción. Este es el caso, y por citar una resolución reciente, de la anulación de una liquidación practicada dado que han transcurrido más de 5 años desde la

formulación de inventario y solicitud de deducción del IVA<sup>79</sup>. Pasados 5 años desde la finalización del plazo para la presentación de dichos documentos, el inventario y las deducciones practicadas, se convirtieron en firmes, por lo que no procedía su modificación. Se revoca la resolución del TEAR de Cataluña de la que traía causa el recurso y se anula la liquidación practicada<sup>80</sup>.

Otro aspecto es determinar cómo se prueba que una actuación se ha realizado fuera de tiempo. Nuestros Tribunales han declarado que para alegar la extemporaneidad de la reclamación por el transcurso del plazo de 15 días, debe demostrarse la fecha de notificación fehaciente. No basta la notificación de la transferencia

---

*«... cuando la resolución  
administrativa es firme no  
podrá ser alterada o anulada  
si no es en virtud de nulidad  
de pleno derecho...»*

---

<sup>77</sup> Resolución del TEAC de 3 de febrero de 1987

<sup>78</sup> Resolución de 12 de abril de 1985 de la antigua AT de Barcelona.

<sup>79</sup> El art. 190 Rgto del IVA refiere la posibilidad de comprobación de la exactitud de los documentos -inventario y solicitud de deducción- al plazo de prescripción del Impuesto, es decir, 5 años.

<sup>80</sup> Resolución del TEAC de 20 de junio de 1996. Se puede consultar la mencionada resolución en «Gaceta Fiscal», Octubre, 1996, pp. 111-113.

interbancaria en la que sólo se especifica el importe total a percibir<sup>81</sup>.

El TS ha distinguido dos formas para el cómputo del plazo de 15 días para la interposición de la reclamación económico-administrativa; una, desde el día en que el acto de retención haya sido comunicado; otra, desde el día en que manifieste expresamente que conoce la retención. En el primer caso, no se trata de una notificación, sino de una «comunicación en forma fehaciente». En el segundo caso, cuando el contribuyente pague pacíficamente el importe del débito, el cómputo comenzará en el momento del pago, siempre que en el documento liberatorio del débito conste, clara y explícitamente, la retención y los elementos o conceptos sustanciales que la determinaron<sup>82</sup>.

En relación a la interposición de la reclamación económico-administrativa, pero de forma general para todos los recursos, el TS ha considerado que el recurso presentado en sobre cerrado, mediante certificado en la oficina de Correos, fue interpuesto en esa fecha y no en la de la entrada en el Registro del TEA<sup>83</sup>. En este caso, aplica el TS un criterio antiformalista de los preceptos administrativos para hacer posible el ejercicio de las acciones que asisten al administrado a través de una interpretación acorde con el art. 24 CE.

#### d) DEFECTO DE FORMA.

Previene el art. 53 RPREA que el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados, especialmente en dos supuestos:

- cuando los actos carezcan de las garantías formales fundamentales establecidas en el RPREA.
- cuando los actos o resoluciones no contengan pronunciamiento sobre cualquier cuestión planteada por los interesados.

La falta de algún requisito formal en las notificaciones no supone la nulidad del acto siempre y cuando

sea posible el conocimiento formal de los sujetos<sup>84</sup>. Si es posible el conocimiento por los sujetos, no se frustra el fin que pretendía el acto de notificación y no se hace necesaria la anulabilidad.

Un aspecto importante en la argumentación del TS en esta sentencia del 20 de enero de 1995, es la exigencia de capacidad suficiente del receptor de la notificación para cumplir con las obligaciones que asume frente a terceros interesados y afectados, capacidad suficiente que, se goza cuando se es mayor de edad, limitación adecuada a las exigencias de seguridad jurídica y tutela judicial efectiva.

Por otra parte, no cualquier defecto de los que puede adolecer el título expedido para la ejecución llevan aparejada su nulidad, sino sólo aquéllos que producen error, desconocimiento o confusión respecto a la deuda reclamada al deudor de la misma, extremos que pueden producir indefensión (Resolución del TEAC del 21 de febrero de 1986)<sup>85</sup>.

Seguidamente, vamos a ocuparnos de dos cuestiones fundamentales y que generan mayor litigiosidad como son la forma y contenido de las notificaciones tributarias y la falta de motivación de los actos tributarios:

#### - Notificaciones tributarias.

Tomando como base la LGT, su art. 124 prescribe el contenido de las notificaciones de liquidación tributaria, que deberán expresar:

- los elementos esenciales de aquéllas.
- los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, indicando los plazos y órganos en que habrán de ser interpuestos.
- el lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.

La ley 25/1995 de modificación parcial de la LGT ha añadido que los hechos y elementos esenciales que motiven un aumento de base imponible se deberán expresar en la notificación (art. 124.1). De igual forma, en los tributos de cobro periódico por recibo (art. 124.3).

---

<sup>81</sup> Sentencia del TSJ de Asturias de 5 de julio de 1990.

<sup>82</sup> STS de 11 de mayo de 1994. En el mismo sentido, Sentencia de AT de Albacete de 2 de diciembre de 1988.

<sup>83</sup> STS de 20 de mayo de 1994.

<sup>84</sup> STS de 20 de enero de 1995.

<sup>85</sup> Se puede consultar en IMPUESTOS n° 15/16, Agosto, 1996, p. 145.

La finalidad de la norma es que el interesado se entere de lo que se puede hacer contra la liquidación acordada por la Administración y, conozca los medios de defensa si considera que una liquidación es lesiva para sus derechos.

Sin embargo, parece que el principio general del art. 124 LGT de que toda liquidación se notifique a los interesados con indicación de los recursos, plazos y órganos, quiebra en los supuestos de autoliquidación, de repercusión y de retenciones. Benítez de Lugo y Guillén ha puesto de relieve la conveniencia de «arbitrar algún cauce formal para informar de la existencia de la vía económico-administrativa»<sup>86</sup>. Propone que en las autoliquidaciones este cauce formal se puede establecer en el mismo impreso donde aquélla se gire informando al contribuyente del posible recurso en vía económico-administrativa de conformidad al art. 116 RPREA. En los supuestos de repercusión y de retención, piensa que al efectuarse la repercusión o notificarse la retención, se debería obligar al que efectúa una u otra, a notificar al repercutido o retenido de la existencia del procedimiento impugnatorio previsto en los arts. 117 y 118 RPREA, respectivamente.

La denuncia de indefensión que provoca el hecho de no reglarse en ninguno de los tres casos la necesidad de informar expresamente al interesado de la posibilidad de recurrir, el plazo y el órgano competente, se ha desoído y en el nuevo RPREA no se ha producido modificación alguna en este sentido en los arts. aludidos.

Respecto a la forma de las notificaciones, citaciones, emplazamientos y requerimientos el art. 83 RPREA enumera las diferentes formas por orden de prelación:

- a) En las oficinas del órgano que haya dictado el acto correspondiente, mediante comparecencia del interesado su representante.
- b) En el domicilio designado para notificaciones conforme al art. 48 del Rgto.
- c) En el domicilio del interesado, del representante legal o de su apoderado, que conste en el expediente.
- d) Por medio de anuncios, cuando el interesado sea desconocido o no se sepa su domicilio, por haber

dejado el que conste en el expediente o no fuera conocido. Se prevé esta forma cuando sea imposible la práctica de alguna de las formas anteriores por causa justificada.

En la vía económico-administrativa se declara como defecto invalidante en la notificación de una providencia para el trámite de alegaciones, la circunstancia de no haberse observado el orden de prelación que establece el reglamento y se acuerda la retroacción de actuaciones al momento del trámite de puesta de manifiesto para alegaciones<sup>87</sup>.

Posteriormente el Alcalde debe acompañar una certificación al devolver el anuncio en la que exprese que ha estado expuesto al público durante el plazo reglamentario.

Para el TEAC, la notificación hecha al conserje de la finca donde se halla el domicilio del contribuyente se entiende válida, aunque dicho conserje no quiere firmar (Resolución del TEAC del 3 de febrero de 1993).

Por último, citamos la Resolución del TEAR de Cataluña de 8 de junio de 1994 que declara una vez concluido el procedimiento económico-administrativo con la desestimación del recurso, la necesidad de notificar al interesado el levantamiento de la suspensión y especificación de los días de plazo que restan para verificar el ingreso en período voluntario. Si no se realiza esta notificación, advierte, que es improcedente la providencia de apremio. Es destacable este criterio por tanto que, sanciona el defecto de notificación con la retirada del apremio como procedimiento de recaudación ante posibles impagos por parte del contribuyente.

- Falta de motivación.

Un motivo de anulabilidad que da lugar a la indefensión de los interesados es el defecto o falta absoluta de motivación de los actos tributarios. El art. 49 RPREA prescribe que deberán ser motivados con suscita referencia a hechos y fundamentos de derecho los actos que pongan término a la cuestión principal objeto de reclamación o recurso en general y después enumera una serie de actos que han de motivarse obligatoriamente.

<sup>86</sup> F. BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, «Posibles casos de indefensión en la vía económico-administrativa, ante la falta reglada de notificación de las liquidaciones», REVISTA DE DERECHO FINANCIERO, Vol II, Edersa, 1983, pp. 1093-1099.

<sup>87</sup> Resolución del TEAC de 8 de febrero de 1996. Se puede consultar en IMPUESTOS N° 15/16, Agosto, 1996, pp. 148-149.

En la vía jurisdiccional, se ha exigido la motivación suficiente en la liquidación de intereses de demora, siendo nulo el acto de liquidación que no expresara los elementos de cuantificación de dichos intereses. Las exigencias de los principios de tutela judicial efectiva y de economía procesal imponen, para considerar suficiente la motivación del acto, la enumeración de todos los elementos esenciales de la liquidación<sup>88</sup>.

En vía económico-administrativa el TEAC declaró la nulidad del acuerdo denegatorio de la concesión del régimen de declaración consolidada por el Impuesto de Sociedades, por falta de motivación que produce indefensión en el interesado<sup>89</sup>.

El TEAR de Castilla-La Mancha, recibe un ingente número de reclamaciones económico-administrativas que se interponen por los interesados considerando una falta de motivación en los criterios seguidos al momento de la valoración realizada por la Administración (sobre todo con el objeto de la comprobación de valores en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales).

Así, la Resolución N<sup>o</sup> 1534 de 4 de mayo de 1994 del TEAR de Castilla-La Mancha declara no ser ajustada a derecho la tasación realizada en el expediente de gestión por carecer de la suficiente motivación, puesto que la Administración se ha limitado a una mención genérica sobre los factores que se han tenido en cuenta, sin expresar ningún dato más sobre la forma en que se han utilizado. Se apoya el TEAR en la repetida doctrina del TEAC (Resoluciones de 11 de enero de 1979 y 31 de marzo de 1982). En este asunto se declaró la nulidad de la comprobación al implicar un estado de indefensión para el sujeto pasivo, anulándose las

actuaciones posteriores a la misma, ordenando una nueva comprobación, notificada en debida forma e incluso con el ofrecimiento de la tasación pericial contradictoria<sup>90</sup>.

e) **INVALIDEZ DE ACTO PREVIO E INVALIDEZ PARCIAL.**

El art. 54 RPREA establece que, la invalidez de un acto administrativo de gestión no implicará la de los sucesivos que sean independientes del primero. Por otra parte, la invalidez parcial de un acto administrativo o de una resolución económico-administrativa no implicará la de las demás partes de uno y otra que sean independientes de la parte inválida.

Este precepto tiene su justificación en el principio de conservación procesal aplicándolo a aquellos actos o trámites a cuyo contenido no afecte la infracción.

En ocasiones el TEAC, haciendo uso de la facultad conferida por el TS de resolver cuestiones referentes al expediente que incluso no se hayan impugnado por el interesado, resuelve sobre otros extremos no invocados y omite el principio de conservación de actos<sup>91</sup>.

f) **NULIDAD DE PLENO DERECHO.**

A pesar de que el art. 56 permite la revisión por nulidad de pleno derecho de las resoluciones de los órganos económico-administrativos conforme al art. 153 LGT, los TEAs han hecho escaso uso del precepto.

Las consecuencias de estas omisiones de los TEAs son poco deseables. Son numerosos los asuntos en que por omisión, y faltando a la facultad revisora atribuida a los TEAs, se produce

---

<sup>88</sup> Sentencia del TSJ de Cataluña de 24 de octubre de 1994.

<sup>89</sup> Resolución del TEAC de 27 de noviembre de 1984. En este caso, se hace aún más evidente la necesidad de motivación a causa del carácter discrecional de la concesión del mencionado régimen de declaración.

<sup>90</sup> En el mismo sentido, las Resoluciones del TEAR de Castilla-La Mancha de 8 de septiembre de 1993, 16 de junio de 1993, 28 de septiembre y 29 de septiembre de 1993: «no se sabe cuáles son las causa que le han llevado al técnico a fijar dicho valor, por lo que le produce al reclamante clara indefensión»; la de 17 de noviembre de 1993, 7 de abril de 1994, 25 de enero de 1994, entre otras muchas.

<sup>91</sup> *Este es el caso de la Resolución del TEAC de 14 de septiembre de 1989. El asunto trataba sobre unas reclamaciones sobre liquidaciones del IRPF pendientes de resolución ante los TEAs. Tras la STC de 20 de febrero de 1989, que declara inconstitucionales diversos preceptos de la Ley 44/1978, que se habían aplicado en la liquidación en cuestión. Por lo tanto, está justificado la no conservación de la liquidación (aunque la impugnación se refería exclusivamente a la sentencia impuesta).*

un perjuicio al recurrente privándole de su derecho a la tutela efectiva del art. 24 CE<sup>92</sup>.

Hay que esperar siempre a que la vía jurisdiccional resuelva estimando una nulidad de pleno derecho puesto que normalmente en la vía económico-administrativa no se hará<sup>93</sup>.

Podemos citar como ejemplo, el supuesto de nulidad de una liquidación al practicarse por órgano incompetente de la propia Inspección, incompetencia que sólo fue reconocida por el TS (Sentencia de 31 de octubre de 1990).

## REFLEXIONES FINALES

Dejando aparte los fundamentos que dieron luz verde a la vía económico-administrativa, los Tribunales económico-administrativos nacieron con una vocación implícita de descongestionar la vía jurisdiccional. Además la cantidad tan enorme de actos tributarios que la Administración Tributaria dicta podrían aumentar el problema congénito de lentitud en los Tribunales de Justicia si la revisión de esos actos fuera directamente planteada ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (precisamente, ésta es donde se sufre un mayor atraso en las resoluciones judiciales).

El contribuyente debe obtener una pronta respuesta a sus pretensiones en materia tributaria, especialmente en esta materia, donde puede ver afectado su *status* patrimonial y situación económica, se hace más necesaria la rapidez de las resoluciones. No debe pasársenos por alto que, en definitiva, la utilidad del procedimiento de revisión al que nos referimos, va a estar en función del prestigio que logre entre los ciudadanos o mejor dicho, del grado de realización de la objetividad, celeridad, independencia.

Por ello, es denunciabile que se den casos en que la reclamación económico-administrativa prescriba por

inactividad del TEAC al paralizar el recurso más de cinco años, y por causas totalmente ajenas al administrado<sup>94</sup>.

No en vano, se ha cuestionado el grado de respeto del cuasiprincipio constitucional de la tutela judicial efectiva en instancias doctrinales, en el sentido de ofrecer al administrado una solución judicial rápida que le evite inútiles perjuicios (tanto dilatorios como económicos), al verse obligado a acudir a la vía jurisdiccional para ver satisfechas sus pretensiones de nulidad.

En realidad, el problema estriba en la naturaleza de los mal llamados «Tribunales Económico-Administrativos» que, sólo ocasionalmente, modificarán los actos administrativos impugnados.<sup>95</sup>

## BIBLIOGRAFÍA

ARIAS VELASCO, J., «Procedimientos Tributarios», Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1.984.

BELADÍEZ ROJO, M., «Validez y eficacia de los actos administrativos», Marcial Pons, Madrid, 1.994.

CHECA GONZÁLEZ, C., «La revisión de los actos tributarios en vía administrativa», Lex Nova, Valladolid, 1.988.

FERREIRO LAPATZA, «Curso de Derecho Financiero Español», Marcial Pons, Madrid.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., «Curso de Derecho Administrativo», Vol. I, 6ª Ed., Civitas, Madrid, 1.993.

GARRIDO FALLA, «Tratado de Derecho Administrativo», Vol. III, 1ª Parte, Madrid, 1.963.

<sup>92</sup> En este sentido, la sentencia de la AN de 18 de abril de 1987. Se trata de una reclamación económico-administrativa en la que el TEAC por un defecto formal declara la nulidad del acto y retroacción del expediente, sin entrar en la cuestión de fondo que es la que causa perjuicio al recurrente.

<sup>93</sup> Sentencia de AT de Valencia de 23 de diciembre de 1987: nulidad de pleno derecho del art. 121 RPREA en cuanto que vulnera el principio de jerarquía normativa y el de reserva de ley.

<sup>94</sup> Ejemplo de ello son las Sentencias de la AN de 31 de octubre de 1986 y de 24 de julio de 1987. Ambas declaran que el silencio administrativo debe interpretarse como facultad del recurrente para interpretar que se produce la desestimación, pero sin que ello implique la derogación de la obligación de la Administración de dictar resolución expresa.

El criterio del silencio administrativo negativo se sigue manteniendo en la resolución de recursos administrativos en el art. 43.3 b) primer inciso LRJPAC.

GARRIDO FALLA, F. y FERNÁNDEZ PASTRANA, J.M<sup>a</sup>., «Régimen Jurídico y Procedimiento de las Administraciones Públicas», Civitas, Madrid, 1.993.

LÓPEZ-NIETO y MALLO, F., «El procedimiento administrativo de las Administraciones Públicas», Bayer, Barcelona, 1.993.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C. y otros, «Curso de Derecho Financiero y Tributario», 6<sup>a</sup> Ed., Tecnos, Madrid, 1.995.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, «Manual de procedimientos de revisión de actos en vía administrativa», Dirección General de Gestión Tributaria, Madrid, 1.988.

PARADA, R., «Derecho Administrativo. Parte General», 7<sup>a</sup> Ed., Marcial Pons, Madrid, 1.995.

PARADA, R., «Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Estudios, comentarios y texto de la Ley 30/1.992), de 26 de Noviembre», Marcial Pons, Madrid, 1.993.

PAREJO ALFONSO, L., JIMÉNEZ-BLANCO, A. y ORTEGA ÁLVAREZ, L., «Manual de Derecho Administrativo», Ariel, Barcelona, 1.994.

PÉREZ ROYO, F., «Derecho Financiero y Tributario. Parte General», Civitas, Madrid, 1.992.

SAINZ DE BUJANDA, F., «Lecciones de Derecho Financiero», UNIVERSIDAD COMPLUTENSE MADRID, Madrid, 1.988.

VILLAR PALASÍ, J.L. y VILLAR EZCURRA, J.L., «Principios de Derecho Administrativo» 3<sup>a</sup> Ed. UNIVERSIDAD COMPLUTENSE MADRID, Madrid, 1.993.