

RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS

La revocación en la Ley General Tributaria

César GARCÍA NOVOA

Ed. Aranzadi, Navarra, 2005, 154 págs.

Este nuevo título de César GARCÍA NOVOA, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela, con el que da comienzo la «Serie Estudios Prácticos Ley General Tributaria» de la Editorial Aranzadi, se refiere a una de las principales novedades de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, como resulta la revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones (art. 219 de la LGT), figura con la que se pretende prevenir y reducir la conflictividad en los procedimientos tributarios.

El libro, que se ha estructurado en diez capítulos, presenta tres partes diferenciadas. En la primera se analiza la revocación en el Derecho Administrativo; después en el Derecho Tributario y, finalmente, se consideran los diversos aspectos relacionados con el procedimiento de aplicación de la revocación.

Al principio aparecen unas cuantas puntualizaciones sobre la figura estudiada que, genéricamente, equivaldría a la retirada del acto anterior por otro de signo contrario y se fundaría en una oposición entre las dos causas de retirada de los actos: la simple legalidad y la oportunidad. Al diferenciar la revocación por uno u otro motivo, el autor sale al paso de visiones que ignoran que aquella no tiene otro fundamento que los intereses públicos presentes en todas las leyes que atribuyen potestades a la Administración. De esta manera, «incluso en los sectores de la actividad administrativa más intensamente condicionados por el peso del principio de legalidad, como puede ser el tributario..., la vinculación a la ley del acto resolutorio no presupone que para la adopción de dicho acto la Administración deba estar dotada únicamente de potestades regladas, pudiendo disponer también de potestades discrecionales siempre que la Ley prevea expresamente su presupuesto de aplicación».

En el capítulo segundo se plantea la aplicación de la revocación del artículo 105 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, sobre Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC), al ámbito tributario, que toparía con el límite establecido en la disposición adicional quinta de dicho cuerpo legal. A este respecto, la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (LGT), que hizo público su informe en julio de 2001, razonaba que la regulación que se hiciese en el código tributario debería inspirarse en el precepto de la LRJ-PAC, pero sin trasladarlo de manera automática. Así, el fundamento de la regulación en la LGT sería doble: «Primero, el acercamiento a lo dispuesto con carácter general en la LRJ-PAC, que permite, además, su adaptación a los procedimientos tributarios. Segundo, evitar conflictos innecesarios o poner fin a los que ya se hayan iniciado en aquellos casos en que la Administración reconozca que se ha equivocado al dictar el acto en cuestión».

Antes de analizar el contenido de la figura introducida por el artículo 219 de la LGT, se recuerda la jurisprudencia del Tribunal Supremo partidaria de vincular la revocabilidad de los actos al resultado favorable para el particular, que la sitúa como una tercera vía frente a la nulidad de pleno derecho, y la declaración de lesividad, al haber suprimido el nuevo texto legal las vías de revisión por infracción manifiesta de ley y por aplicación de nuevas pruebas. También se da cuenta del proceso de gestación de la revocación en materia tribu-

taria con antelación al proceso de elaboración parlamentaria de la disposición –pronunciamientos favorables del Consejo para la Defensa del Contribuyente y Dictamen del Consejo de Estado sobre el anteproyecto de LGT– y durante este mismo, que ha terminado por desvirtuar el sentido que inicialmente se quería dar a la revocación, apareciendo en el citado precepto legal como una suerte de «anulabilidad cualificada».

En el capítulo cuarto se recorren los presupuestos que legitiman la aplicación de la revocación:

- 1.º *Actos que infrinjan manifiestamente la ley.* Como con esta incorporación viene casi a reinstaurarse la revisión de oficio de actos anulables (art. 154 de la LGT de 1963), el autor propone una interpretación correctora, apuntando no a una infracción ostensible y patente, sino a una vulneración del ordenamiento de una gravedad tal que justifique la habilitación de esta medida excepcional.
- 2.º *Circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación particular y revelen la improcedencia del acto.* Se recorren en el trabajo situaciones que pueden sobrevenir de carácter fáctico y jurídico, haciendo una especial referencia al surgimiento de una nueva doctrina jurisprudencial favorable a la posición del contribuyente. En este ámbito se revela la aptitud de la revocación para reducir la litigiosidad, siendo razones de justicia y de estricta igualdad las que permiten defender que la misma se comporte como una vía complementaria de la extensión de los efectos de las sentencias firmes a quienes no hubiesen sido parte en el proceso. También se alude a otras circunstancias sobrevenidas como la producción de una consulta vinculante favorable al contribuyente o la reiterada doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central.
- 3.º *Indefensión a los interesados en la tramitación del procedimiento.* Como señala el autor, este elemento no ha de resolverse en el sentido de que la indefensión a que alude el artículo 219 de la LGT tenga que manifestarse necesariamente como una violación del artículo 24 de la Constitución.

El siguiente capítulo se dedica al comentario de los límites a la posibilidad de revocación de actos tributarios, a saber:

- *La revocación no puede suponer* –no puede tener un efecto semejante– *dispensa o exención no permitida por las normas tributarias*; interpretándose que con este reconocimiento es posible revocar actos por razones de oportunidad, siempre que ello no sea contrario a la ley.
- *La revocación no puede ser contraria al principio de igualdad*, lo que se traduciría en una obligación positiva a cargo de la Administración: practicada la revocación respecto a una situación jurídica particular, la Administración tiene que revocar todas las situaciones similares de las que tenga noticia. Y para garantizarlo, el profesor GARCÍA NOVOA alude a la iniciativa de los particulares para solicitar la extensión de la revocación a casos semejantes y que haya unos mínimos instrumentos de publicidad de las resoluciones de revocación adoptadas.
- *La revocación no puede ser contraria al interés público.* Frente a la consideración general –el ejercicio de la revocación está guiado por el interés general y no por el interés de la propia Administración–, el autor trata de ver en qué supuestos concretos el interés general puede limitar el recurso a la revocación, lo que obliga a centrarse en las facultades de aplicación del tributo y en la dimensión real de las mismas. Así, la indeterminación del lenguaje, la falta de plenitud de la norma tributaria, el uso de conceptos jurídicos indeterminados y la existencia de facultades en las que concurre un margen de apreciación por parte de la Administración permiten entender que la aplicación del tributo conlleva una evaluación del interés público tutelado por la norma tributaria; interés que no es otro que la efectividad de la finalidad recaudatoria de acuerdo con la diversa capacidad contributiva.

-
- *La revocación no puede ser contraria al ordenamiento jurídico.* Acudiendo a la significación del mismo en la teoría general del Derecho, el autor deduce que la revocación no podrá ejercerse como un poder carente de fundamento –arbitrario–, sino fundado en una regla o criterio jurídico.

De manera complementaria se hace alusión, también, a la buena fe, así como a la existencia de una sentencia con fuerza de cosa juzgada que ratifique el contenido del acto que se pretende revocar y a la «cosa juzgada administrativa». Sobre la base de lo dispuesto por el artículo 213.3 de la LGT, el profesor de Santiago considera que el legislador ha querido limitar, en relación a las resoluciones económico-administrativas, las facultades revocatorias a los supuestos que no hayan adquirido firmeza y aún quepa interponer recurso contra las mismas. Igualmente, del artículo 213.2 de la LGT se desprende la irrevocabilidad de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiese recaído resolución económico-administrativa; pero también la revocabilidad de los actos que hayan sido objeto de recurso o reclamación y aún no se haya dictado resolución al respecto.

Los capítulos restantes (seis a diez) del libro se ocupan de los aspectos procedimentales de la revocación: órgano competente para declararla –siendo en el ámbito de competencias del Estado, el acuerdo corresponderá al director general o director del departamento de la Agencia Tributaria competente del que dependa el órgano que dictó el acto, o a su superior jerárquico inmediato–; modos de iniciación (siempre de oficio, sin perjuicio de que los interesados puedan promover su iniciación por medio de un escrito dirigido al órgano administrativo que dictó el acto); el papel del Consejo para la Defensa del Contribuyente en el impulso del procedimiento de revocación; límite temporal de la facultad de revocar, que será el plazo de prescripción y duración máxima del procedimiento de revocación, que será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento, produciéndose la caducidad del mismo si transcurre aquél sin haber notificado resolución expresa.

También se ocupa el autor de la instrucción del procedimiento de revocación, refiriéndose al trámite de audiencia a los interesados –que será de quince días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, pudiendo alegar y presentar los documentos y justificantes que se estimen pertinentes– y posterior intervención del órgano con funciones de asesoramiento jurídico para que informe sobre la procedencia de la revocación.

Finalmente, se comenta la resolución del procedimiento de revocación, la necesaria motivación de las resoluciones que se adopten y la posibilidad de que, iniciado el procedimiento de revocación del acto de liquidación o de imposición de sanciones, la Administración acuerde la suspensión de su ejecución si el objeto de revocación es susceptible de ser ejecutado, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 104 de la LRJ-PAC, pese a que sobre ello guarde silencio la LGT y el Reglamento general de desarrollo de la misma, en materia de revisión en vía administrativa (aprobado por RD 520/2005, de 13 de mayo, y publicado en el «Boletín Oficial del Estado» de 27 de mayo), que dedica los artículos 10 a 12 a la regulación del procedimiento de revocación.

Miguel Ángel Martínez Lago