

TRIBUTACIÓN	LA REVISIÓN DE OFICIO EN EL SUPUESTO DE HECHOS ÍNTEGRAMENTE IGNORADOS POR LA ADMINISTRACIÓN AL DICTAR EL ACTO OBJETO DE LA REVISIÓN	Núm. 32/2005
--------------------	--	-------------------------



ANTONIO LONGÁS LAFUENTE

Licenciado en Derecho

(Comentario a la STS de 25 de octubre de 2004, rec. núm. 6804/1999) *

1. INTRODUCCIÓN

La Sentencia del Tribunal Supremo (STS) (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a), de 25 de octubre de 2004 (rec. núm. 6804/1999), plantea y resuelve un supuesto de revisión de oficio de los actos administrativos tributarios, planteado en el procedimiento previsto en el artículo 154 b) de la Ley General Tributaria (LGT) de 1963, actualmente derogada, que permitía a la Administración tributaria, una vez dictado el acto declarativo de derechos, determinando una obligación tributaria, revisar su actuación como consecuencia de la aparición de elementos del hecho imponible íntegramente ignorados al dictar las liquidaciones.

El supuesto planteado en la Sentencia se produce estando vigente la LGT/1963, planteándose la cuestión de si este procedimiento de revisión de oficio recogido en el artículo citado se mantiene en la nueva LGT/2003, o si el supuesto de hecho que permitía la revisión de oficio por la vía expresada puede subsumirse en alguno de los procedimientos especiales de revisión previstos en la nueva LGT/2003.

La Sentencia tiene la virtualidad además de recoger la evolución legislativa en la materia, de exponer siquiera de forma muy breve la opinión del Alto Tribunal sobre la cuestión que se acaba de plantear, anticipando por lo tanto la respuesta a posibles pretensiones que pudieran plantearse en el futuro.

* Véase el texto íntegro de esta Sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF. Núm. 263, febrero 2005.

2. EL SUPUESTO DE HECHO EXAMINADO EN LA SENTENCIA

Haciendo abstracción de las fechas en que se produjeron los hechos, los antecedentes de la Sentencia son los siguientes:

- a) La Inspección de los Tributos incoó actas de conformidad por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) e Impuesto sobre el Patrimonio, considerándose producidos los actos de liquidación por el transcurso del plazo de un mes desde su incoación.
- b) Una vez transcurridos casi dos años, los interesados aportaron ante la Administración tributaria certificados de entidades financieras, referidos a los ejercicios que fueron objeto de comprobación, de los que se infería la realización de una serie de inversiones efectuadas durante los mismos, constituyendo las rentas obtenidas por estas operaciones elementos o partes del hecho imponible trascendentes por su cuantía y significación.
- c) El Ministro acordó la revisión de las liquidaciones tributarias practicadas a los interesados por los impuestos indicados y ejercicios comprobados con anterioridad, al entender que dichos elementos del hecho imponible habían sido ocultados por los sujetos pasivos, siendo íntegramente ignorados por la Administración tributaria en el momento de dictar los actos de liquidación.
- d) Tanto el recurso de reposición, como el posterior recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional (AN) fueron desestimados.

El problema queda pues planteado por el TS en el sentido de si se produce el supuesto de hecho contemplado en la norma para proceder a la revisión de los actos administrativos tributarios firmes.

3. REGULACIÓN NORMATIVA DEL SUPUESTO DE HECHO. EVOLUCIÓN LEGISLATIVA

3.1. La LGT/1963.

Como hemos indicado, el supuesto de hecho planteado en la Sentencia se produce con anterioridad a la entrada en vigor de la LGT/2003, lo que incide claramente al determinar la normativa aplicable, siendo precisamente esta singularidad la cuestión central de este comentario, la supervivencia o no del procedimiento de revisión de oficio previsto en la norma derogada.

El artículo 154 de la LGT/1963 ¹ establecía un procedimiento de revisión, cuya competencia se atribuía al Ministro, respecto de los actos dictados en vía de gestión, en tanto no hubiera prescrito la acción administrativa, en dos supuestos concretos: en aquellos en los que se estimase que infringían manifiestamente la ley, y cuando se aportasen nuevas pruebas que acreditasen elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de la revisión. Este segundo es al que se refiere la Sentencia que comentamos.

El antecedente inmediato se encontraba en los artículos 109 y 110 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) de 1958. Conforme al primero, la Administración podía, en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado y previo dictamen favorable del Consejo de Estado, declarar la nulidad de los actos que incurrieran en este grado de invalidez. Por el segundo, se establecía un principio general que exigía la previa declaración de lesividad para el interés público y su posterior impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa con el fin de anular los actos declarativos de derechos. No obstante lo anterior, para los actos declarativos de derechos que incurriesen en vicio de anulabilidad, se permitía la revisión de oficio cuando infringiesen manifiestamente la ley y no hubiese transcurrido el plazo de cuatro años desde su adopción ². Ahora bien, la ley recogía la permanencia de procedimientos especiales entre los que se encontraban los procedimientos tributarios ³.

La LGT/1963 vino pues a establecer un régimen singular para la materia tributaria al recoger, junto al supuesto general de infracción manifiesta de la ley, otro caso de revisión que es el que ahora examinamos, previsto en la letra b) del artículo 154.

El régimen revisor anterior se mantuvo con la entrada en vigor de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC), de 26 de noviembre de 1992 ⁴, respetando la singularidad tributaria ⁵.

¹ «Serán revisables por resolución del Ministro de Hacienda y, en caso de delegación del Director general del Ramo, en tanto no haya prescrito la acción administrativa, los actos dictados en vía de gestión tributaria, cuando se encontraran en cualquiera de los siguientes casos:

- a) Los que, previo expediente en que se haya dado audiencia al interesado, se estime que infringen manifiestamente la ley.
- 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.»

² Señalaba el apartado segundo del artículo 110:

«Sin embargo, podrán ser anulados de oficio por la propia Administración los actos declarativos de derechos cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que dichos actos infrinjan manifiestamente la ley y, en tal sentido, lo haya dictaminado el Consejo de Estado.
- b) Que no hayan transcurrido cuatro años desde que fueron adoptados.»

³ El Decreto de 10 de octubre de 1958 recogía como subsistentes los procedimientos tributarios, declarando así la singularidad de los mismos.

⁴ Artículo 103 de la ley.

⁵ La disposición adicional quinta de la ley, en su apartado segundo, establecía que «la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la LGT y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma».

La reforma operada en la norma común administrativa por la Ley 4/1999, de 13 de enero, lleva consigo una modificación trascendente del régimen de revisión de oficio de los actos anulables, pues manteniendo la revisión de oficio de los actos nulos desaparece la revisión de los actos anulables declarativos de derechos, exigiéndose ahora, cuando los actos sean favorables para los intereses y concurra un defecto de anulabilidad, la previa declaración de lesividad para el interés público y su posterior impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa; manteniéndose en forma análoga la posibilidad de revocar los actos de gravamen o desfavorables para los interesados siempre que dicha revocación «no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico»⁶. No obstante, en materia tributaria, aun cuando se da nueva redacción a la disposición adicional quinta, se mantiene la especialidad de la revisión de oficio de los actos tributarios remitiéndose a la LGT/1963⁷.

Nos encontrábamos pues, a partir de esta modificación de la norma común administrativa, con un régimen tributario de revisión de oficio de los actos anulables que, si ya en relación con la normativa administrativa común difería en la creación de un supuesto añadido al general de la Ley 30/1992, ahora también se distanciaba en cuanto seguía manteniendo la revisión de oficio de actos anulables declarativos de derechos que la Ley 4/1999 había suprimido para el resto del Derecho público administrativo.

3.2. La LGT/2003.

A esta disparidad de regímenes ha venido a dar solución la LGT/2003, cuya pretensión respecto de los procedimientos especiales de revisión, además de efectuar una regulación más detallada, no es otra que la aproximación a la norma común administrativa, corrigiendo la discrepancia en la enumeración de las causas de nulidad, haciendo desaparecer el procedimiento de revisión de los actos anulables y estableciendo el procedimiento de revocación⁸.

De esta forma la materia tributaria se adapta al derecho común administrativo, si bien a través de una regulación específica que, aunque pretende un acercamiento o aproximación al marco común⁹,

⁶ Artículo 105.1, en la redacción dada por la Ley 4/1999.

⁷ Los cambios normativos como consecuencia de la Ley 4/1999 operan en el apartado primero de la disposición adicional quinta.

⁸ La exposición de motivos, en su apartado VI, párrafo segundo, señala: «Respecto a los procedimientos especiales de revisión, destaca la aproximación a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de LRJAP y PAC, tanto en la enumeración de las causas de nulidad de pleno derecho como en la desaparición del procedimiento de revisión de actos anulables, exigiéndose para obtener su revisión la previa declaración de lesividad y la posterior impugnación en vía contencioso-administrativa. También destaca la regulación en el ámbito tributario del procedimiento de revocación para revisar actos en beneficio de los interesados».

⁹ Se mantiene la disposición adicional quinta, apartado segundo de la Ley 30/1992, aun cuando no se ha adaptado a la nueva norma y, por tanto, la referencia que realiza a los artículos 153 a 171 de la LGT debe entenderse respecto de los artículos 213 y siguientes de la actual LGT/2003.

mantiene discrepancias importantes en algunos de los procedimientos especiales de revisión y notables lagunas que van a exigir una respuesta adecuada por la doctrina y los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa ¹⁰.

Por lo que a este comentario interesa, el artículo 218 regula la declaración de lesividad para el interés público de sus actos y resoluciones ¹¹ favorables a los interesados, cuando «incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico» ¹², haciendo corresponder por tanto esta causa con los supuestos de anulabilidad previstos en el artículo 63 de la LRJAP y PAC.

Si este procedimiento sólo es posible respecto de los actos y resoluciones favorables, el artículo 219 regula la revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ¹³, partiendo de las mismas limitaciones establecidas en la LRJAP y PAC ¹⁴. Ahora bien, se separa de esta última ley en cuanto permite revocar cualquier tipo de actos, favorables o desfavorables, siempre que: a) sea en beneficio de los interesados y, b) concurra algunas de las tres causas que establece ¹⁵.

4. LOS REQUISITOS EXIGIDOS POR EL ARTÍCULO 154 B) DE LA LGT/1963, CONFORME A LA JURISPRUDENCIA

La jurisprudencia, en la interpretación del artículo 154 b) de la LGT/1963, había partido siempre del carácter excepcional que tiene la revisión de oficio respecto del principio de seguridad jurídica y del respeto a los derechos adquiridos, límites a la facultad revisora de la Administración ¹⁶,

¹⁰ Así lo he expuesto en el Capítulo 14, «Revisión en vía administrativa: procedimientos especiales de Revisión», dentro del Libro *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*, REAF y Ed. Estudios Financieros, 2003, fundamentalmente por lo que se refiere al procedimiento de revocación recogido en el artículo 219 de la actual LGT.

¹¹ Debe entenderse, por tanto, que pueden ser objeto de declaración de lesividad tanto los actos administrativos tributarios, dictados por los órganos de gestión, como las resoluciones emanadas de los órganos encargados de la revisión económico-administrativa.

¹² «1. Fuera de los casos previstos en los artículos 217 y 220 de esta ley, la Administración tributaria no podrá anular en perjuicio de los interesados sus propios actos y resoluciones. La Administración tributaria podrá declarar lesivos para el interés público sus actos y resoluciones favorables a los interesados que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, a fin de proceder a su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa.»

¹³ Se excluyen, por tanto, de este procedimiento de especial de revisión las resoluciones dictadas por los órganos revisores de la vía económico-administrativa, que no podrán ser objeto de revocación.

¹⁴ «La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.»

¹⁵ Señala el apartado primero, párrafo primero, que «la Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados».

Frente a ello, la Ley 30/1992, en la redacción dada por la Ley 4/1999, dispone en su artículo 105.1: «Las Administraciones públicas podrán revocar en cualquier momento sus actos de gravamen o desfavorables, siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico».

¹⁶ Buena muestra de ello es la propia STS de 25 de octubre de 2004 que comentamos, y así lo hace ver el Alto Tribunal en su fundamento de derecho segundo.

siendo este procedimiento una modalidad peculiar de la revisión de oficio que permite a la Administración, según la Sentencia que analizamos, volver a ver un acto declarativo de derechos, en cuanto, en materia tributaria, la determinación de la obligación tributaria implica dicha declaración ¹⁷.

En base al carácter excepcional de la revisión, venía exigiendo:

- a) Que el acto de liquidación a revisar fuese definitivo.
- b) El acto debía ser de gestión tributaria ¹⁸, no susceptible de reclamación económico-administrativa.
- c) Los elementos o partes del hecho imponible descubiertos deben ser trascendentes ¹⁹.
- d) Al dictar el acto cuya revisión se pretendía, la oficina gestora ignorase íntegramente elementos del hecho imponible ²⁰.
- e) Sólo podía autorizarse si se aportaban nuevas pruebas que acreditasen elementos del hecho imponible íntegramente ignorados, desde la perspectiva puramente fáctica, no siendo posible plantear esta vía por cuestiones de calificación jurídica o de valoración de los hechos.

¹⁷ «Significa que la Administración tributaria vuelve a ver, es decir, revisar un acto declarativo de derechos que en el campo tributario es de determinación de una obligación tributaria y que, por ello, constituye una excepción al principio de seguridad jurídica (art. 9.º de la Constitución), en la medida que los actos de liquidación definitivos se dictan por la Administración tributaria una vez que ésta ha llevado a cabo las comprobaciones oportunas del hecho imponible y considera que puede cuantificar definitivamente las obligaciones tributarias». En este mismo sentido, la STS de 22 de noviembre de 2002, recurso número 2513/1997 (*Normacef Fiscal*, NFJ018618).

¹⁸ También las SSTs de 23 de octubre de 1971 (Aranzadi RJ 1971\4192), 13 de octubre de 1988 (*Normacef Fiscal*, NFJ040454) y 10 de mayo de 1989 (Aranzadi RJ 1989\3812).

¹⁹ Tanto la Sentencia que comentamos, como la del mismo Tribunal de 22 de noviembre de 2002 señalan que ello debe ser así, «por cuanto la decisión del Ministro de Hacienda debe ser el resultado de la adecuada ponderación entre el principio de seguridad jurídica, que subyace en los efectos propios de la definitividad de las liquidaciones tributarias, y los intereses de la Hacienda Pública, de ahí que sería improcedente autorizar la revisión por una minucia sin trascendencia, o por el voluntarismo personalista de un Inspector de Hacienda».

²⁰ La Sentencia comentada, después de definir el hecho imponible en la forma expuesta por la LGT/1963, señala que «se integra por elementos objetivos, de naturaleza "fáctica", como son por ejemplo: la obtención de rendimientos, la realización de actividades (...), actos y negocios jurídicos, adquisición o transmisión de bienes y derechos, etc., elementos estos que predeterminan el tributo de que se trata, y por elementos subjetivos, que consisten en la relación existente entre aquéllos y las personas físicas o jurídicas que los realizan, elementos estos que predeterminan los sujetos pasivos de dichos tributos, además, existen otros elementos complementarios como son el tiempo, que fija el devengo o nacimiento de la obligación y el espacio, que configura la aplicación espacial de las normas».

Con anterioridad, en Sentencias de 5 y 28 de octubre de 1971, había señalado ya que si el elemento del hecho imponible ignorado respecto de un tributo no lo era respecto de otro, impedía la aplicación de este supuesto de hecho. Ello es puesto de manifiesto también por BAYON MARINE («La llamada revisión de oficio en materia tributaria», *REDF*, Civitas, número 1, 1974, pág. 137) y por C. CHECA GONZÁLEZ («La Revisión de oficio de los Actos Tributarios: Nulidad y Anulabilidad», *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, número 1, Aranzadi, 1996, pág. 57).

- f) La ocultación de los elementos por el sujeto pasivo ²¹ debía referirse obviamente al hecho imponible ²² objeto de las liquidaciones cuya revisión de oficio se pretendía, por lo que no podían traerse a colación hechos imponibles posteriores. Hacía mención el supuesto previsto en la letra b) del artículo 154 a hechos que se daban cuando se dictó el acto administrativo, pero que por las razones que fueran no eran conocidos por la Administración al dictar aquél, y no a hechos ocurridos después de dictar el acto liquidatorio ²³, no siendo posible la revisión en aquellos supuestos en los que la Administración tuviera ya noticia, aunque incompleta, de los elementos del hecho imponible, y no realizase, pese a ello, una investigación más amplia y precisa de los mismos ²⁴.
- g) Esta facultad se predica exclusivamente de la Administración, única competente para iniciar el procedimiento de revisión, por lo que no procede reconocer legitimación a los contribuyentes o interesados para iniciarlo; lo que no obsta a que, si aportan nuevas pruebas de elementos del hecho imponible no declarados con anterioridad, la Administración deba iniciar dicho procedimiento de revisión ²⁵.

²¹ Conforme a la STS de 9 de junio de 1986 (*Normacef Fiscal*, NFJ000174), es preciso que «las nuevas pruebas obtenidas acrediten elementos del hecho imponible ignorados por la Administración al dictar el acto de gestión que se revisa. El desconocimiento absoluto por la Hacienda constituye el reverso de una conducta anterior del contribuyente, la ocultación del hecho imponible o de algunos de sus elementos íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto de gestión que se revisa».

²² En este sentido, la Sentencia de la AN de 22 de noviembre de 1988 (*Normacef Fiscal*, NFJ000469), señala que a efectos de este procedimiento especial de revisión «una exención no es un elemento del hecho imponible; el hecho imponible es el mismo con exención o sin ella, y, por lo tanto, la ignorancia por la Administración de la existencia de una exención no constituye la causa de revisión de que se trata».

²³ En este sentido, las Sentencias de la AN de 28 de mayo de 2003, recurso número 391/2001 (*Normacef Fiscal*, NFJ017008), y de 19 de mayo de 2000, recurso número 821/1998 (*Normacef Fiscal*, NFJ009812).

²⁴ Así, Sentencia de la AN de 17 de junio de 1999, recurso número 814/1997 (*Normacef Fiscal*, NFJ008689): «no es viable la revisión si la Administración tiene noticia de los elementos del hecho imponible, y no realiza actividad alguna de investigación para obtener el esclarecimiento de la noticia, pues en otro caso, la seguridad jurídica se vería seriamente dañada. Pero sí es viable la revisión cuando la Administración no tuviese ninguna noticia, por ocultación del sujeto, de los elementos del hecho imponible, pues no es de recibo, desde parámetros de elemental justicia fiscal, que quien oculte datos, resulte beneficiado por la ocultación».

²⁵ En este sentido se pronuncia el TEAC en resolución de 7 de julio de 2000, Vocalía, 1.ª, RG 2038/1997 (*Normacef Fiscal*, NFJ009749): «El TS, en sus dos Sentencias de 6 de marzo de 1995, ha señalado que el artículo 154 de la LGT establece una facultad de revisión reservada únicamente a la Administración, por lo que no cabe reconocer a los sujetos pasivos legitimación para iniciar el procedimiento, atacando por esta vía actos que quedaron firmes al no haber sido impugnados en los plazos concedidos para ello. Ahora bien, la mencionada resolución citaba otras anteriores, también de este Tribunal, como la de 12 de mayo de 1993, en el sentido de que «nada se opone a que sea el propio contribuyente, como ocurre aquí, quien presente esas pruebas a la Administración con vistas a dicha revisión de oficio». Por tanto, cuando el contribuyente se dirige a la Administración en virtud del artículo 154 –y esto es lo que resulta claramente de su escrito de 9 de junio de 1994– no cabe desvirtuar el carácter de sus manifestaciones e interpretar que consisten realmente en un recurso de reposición, como acertadamente concluyó el Tribunal Regional, sino que hay que admitir la posibilidad de que el interesado, al aportar a la Administración las nuevas pruebas, coloque a ésta en la necesidad *ex lege* de revisar el acto de gestión a la luz de las mismas. No se trata de que el contribuyente esté legitimado para pedir la revisión al amparo de dicho precepto, sino de la posibilidad de aportar pruebas, pruebas que, una vez en poder de la Administración, la colocan en la obligación de constatar si pueden suponer la necesidad de proceder a la revisión en los términos de dicho artículo. Así se sigue, por otra parte, de la dicción literal del precepto: «cuando se aporten nuevas pruebas», significa que la Administración ha de revisar su gestión cuando reciba elementos de los que antes no disponía y que la persona que las aporta puede ser el mismo interesado u otra persona distinta, pues la ley no distingue. Otra interpretación del mismo –como la mantenida

- h) Es preciso que no haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda ²⁶.
- i) No se exige el dictamen del Consejo de Estado, pudiendo la Administración dictar el acto revisor sin necesidad de acudir previamente al supremo órgano consultor ²⁷.

5. LA REVISIÓN DE OFICIO DE LOS ACTOS ANULABLES EN LA LGT/2003

5.1. El principio de seguridad jurídica como límite a la revisión de oficio.

El principio básico en que se sustentan los efectos del acto administrativo, esto es, su eficacia y validez, obliga a cuantos son destinatarios del mismo a su cumplimiento y, por tanto, también a la Administración que ha dictado el acto. La existencia de un vicio en dicho acto que determina su falta de ajuste al ordenamiento jurídico permite a los interesados promover los procedimientos jurisdiccionales a fin de someter la actuación de la Administración al principio de legalidad. Ésta, cuando ha dictado el acto y observa la discrepancia de su actuación con el ordenamiento puede y debe reaccionar a fin de ajustar el acto administrativo a Derecho.

Con independencia de los vicios que acarrear la nulidad de los actos, el problema de los restantes vicios, aquellos que suponen una infracción del ordenamiento jurídico que supone la anulabilidad del acto han planteado con asiduidad el problema de los límites que tiene la Administración con el fin de hacer desaparecer del mundo del derecho esas actuaciones incorrectas o, lo que es lo mismo, ajustarlas a la legalidad y los procedimientos o vías que se dan a la Administración para proceder a su corrección. Basta un repaso a la evolución de nuestra norma común administrativa para darnos cuenta de ello.

En general, dentro de este panorama, no ha planteado problema la revisión por la propia Administración de aquellos actos que, incurriendo en vicio de anulabilidad, son desfavorables, perjudiciales o gravosos para los administrados, en cuanto la revisión produzca unos efectos más bene-

en el acuerdo recurrido en este expediente— llevaría al absurdo de impedir la revisión en caso de que las pruebas obtenidas procedieran del propio interesado, cosa que conduciría al fácil subterfugio de valerse de un tercero, ajeno al acto de gestión, para aportar dichas pruebas».

También, las Sentencias de la AN de 25 de mayo de 1993 (*Normacef Fiscal*, NFJ002859) y 10 de octubre de 1994 (Aranzadi JT 1174/1994), entre otras.

J. GONZÁLEZ PÉREZ (*Manual de Procedimiento Administrativo*, Cívitas, 2.ª edición, 2002, págs. 549 y 550), después de poner de manifiesto la contradicción en la jurisprudencia al destacar sentencias en un sentido y otro, concluye, al haber desaparecido de la Ley 30/1992 el procedimiento de revisión de actos anulables, que el artículo 154 de la LGT/1963 debe interpretarse conjuntamente con la disposición adicional segunda del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, que regula el procedimiento para devolución de ingresos indebidos, reconociendo legitimación a los interesados para incoar este procedimiento revisor. En este mismo sentido, C. CHECA GONZÁLEZ (ob. cit. pág. 62).

²⁶ Así, la Sentencia de la AN de 8 de julio de 1999, recurso número 1077/1997 (*Normacef Fiscal*, NFJ008686), y STS de 9 de junio de 1986 (*Normacef Fiscal*, NFJ000174).

²⁷ Sentencia de la AN de 4 de marzo de 1997, recurso número 905/1991 (*Normacef Fiscal*, NFJ006081).

ficiosos o la desaparición del acto. Por ello, se ha establecido generalmente como límite a esta potestad revisora el no empeoramiento de la situación del administrado, con la excepción de los actos que incurran en vicio de nulidad o se trate de corregir meramente un error material, aritmético o de hecho; aunque también se ha señalado la imposibilidad de llevar a cabo dicha revisión administrativa una vez que hubiera recaído sentencia firme sobre el asunto.

La LGT/2003 reconoce ambos límites, el segundo, en el artículo 213.3²⁸ y el primero, lo hace respecto del recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa, así como la declaración general efectuada en el artículo 218.1²⁹.

Ahora bien, respecto de los restantes actos administrativos, aquellos que son favorables para los administrados, es donde se ha planteado con mayor intensidad la cuestión de los límites y vías que tiene la Administración para revisar sus actuaciones.

El principio de seguridad jurídica se establece dentro de este planteamiento como límite a la potestad revisora de oficio de la Administración, no en vano este principio de certeza del Derecho viene reconocido en la propia Constitución³⁰, y según la doctrina del TC representa la suma de certeza, jerarquía y publicidad normativa, así como la irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, comportando, por tanto, la protección de la confianza legítima del destinatario de la actuación administrativa en que se mantendrá el acto dictado³¹.

Es por ello que la revisión de oficio, en cuanto supone una actuación de la Administración que vuelve a conocer de actos anteriores, debe quedar limitada por el principio de seguridad jurídica, debiendo buscarse el equilibrio en el ejercicio de la potestad revisora de oficio de la Administración y la seguridad jurídica, permitiendo dicho ejercicio cuando la legalidad esté «gravemente afectada»³².

Un paso más en esta búsqueda del equilibrio lo dio la Ley 4/1999, de reforma de la LRJAP y PAC, en cuanto hizo desaparecer la revisión de oficio de los actos anulables en el ámbito del derecho administrativo común, puesto que, de conformidad con el artículo 105.1 de la ley, la única vía

²⁸ «Cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme, no serán revisables en ningún caso los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ni las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas.»

En el mismo sentido se expresaba el artículo 158 de la LGT/1963.

²⁹ «Fuera de los casos previstos en el artículo 217 y 220 de esta ley, la Administración tributaria no podrá anular en perjuicio de los interesados sus propios actos y resoluciones», reconociendo de esta manera que quedan excluidos de esta regla y, por tanto, la revisión podrá producir efectos más gravosos, en los casos en que el acto incurra en un vicio de nulidad absoluta, en los que la corrección se limite a rectificar un error material, de hecho o aritmético que se deduzca del propio expediente administrativo.

³⁰ Artículo 9.º 3.

³¹ Buena nota de todo ello es la Sentencia que comentamos, al señalar en su fundamento de derecho segundo que «el Tribunal constitucional y este Alto Tribunal, al referirse a la seguridad jurídica que consagra el indicado precepto constitucional, han señalado que tal principio es la suma de certeza, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad (SSTC 27/1981, 99/1987 y 227/1988). Y, asimismo, comporta, en relación con la protección de la confianza legítima, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquella, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones».

³² STS de 25 de octubre de 2004 (*Normacef Fiscal*, NFJ018618).

que tiene la Administración para conseguir la anulación del acto no es otra que declararlo lesivo para los intereses públicos e impugnarlo posteriormente ante la jurisdicción contencioso-administrativa, y ello suponía, por tanto, que el principio de seguridad jurídica, en cuanto protege la confianza legítima del administrado, quedaba garantizado en mayor medida.

Con ello también se producía un mayor alejamiento del régimen de revisión de los actos anulables en el derecho administrativo común, frente al derecho tributario.

Es en este marco donde se cuestiona también si la singularidad de la materia tributaria permite y exige un régimen diferenciado del resto del derecho administrativo común. Si bien la doctrina había puesto de manifiesto ya esta discrepancia, así como la falta de justificación de esta singularidad de la materia tributaria³³, sin embargo, se había mantenido en la norma tributaria la existencia de un régimen especial, persistente a pesar de las modificaciones que habían sido introducidas en la norma común administrativa³⁴. Especialidades que afectaban no sólo al procedimiento o a determinados requisitos exigidos dentro del mismo para proceder a la revisión de oficio de los actos anulables³⁵, sino que incidían también en el ámbito mismo de la revisión³⁶ y en los supuestos concretos que podían acogerse a esta revisión de oficio. El mantenimiento de la figura se postulaba incluso por la Comisión encargada de elaborar un «Informe para la Reforma de la LGT» que incluso proponía ampliar los supuestos, además de poder iniciarse a instancia de parte³⁷.

Es respecto de esto último donde incide una de las divergencias más importantes del resto del derecho administrativo común, por cuanto el artículo 154, junto al supuesto general previsto en su letra a), cuando se estimase que los actos infringían manifiestamente la ley, establecía un supuesto específico de revisión no previsto en la norma administrativa, que es el examinado en la Sentencia que comentamos: la aportación de nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de la revisión.

El TS nos recuerda precisamente en esta Sentencia que comentamos que si bien existía una notable diferencia en el ámbito de la revisión de oficio de los actos anulables, sin embargo, concluye en que la revisión acordada conforme al artículo 154 b) de la LGT/1963 no «resulta contraria al

³³ Basta remitirse en este sentido a E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T. R. FERNÁNDEZ, en su *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, págs. 610 y 611, Civitas, 1986.

³⁴ Así, la modificación introducida por la Ley 4/1999 en la LRJAP y PAC no supone ninguna reforma legislativa en la materia tributaria.

³⁵ Respecto de la LPA de 1958, la LGT/1963 prescindía del dictamen del Consejo de Estado, además de establecer como plazo de prescripción el de cinco años, que se elevaba a diez en el caso del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, aun cuando con la entrada en vigor de la Ley 1/1998, el plazo se reduce a cuatro años, unificándose respecto del derecho administrativo común.

³⁶ Frente al derecho administrativo común que hacía referencia expresa a los actos declarativos de derechos, en el ámbito tributario los artículos 153 y 154 de la LGT/1963 aludían a los actos administrativos en general, en cuanto no acotan al respecto el marco de la revisión.

³⁷ En el citado Informe (Edición del IEF, julio 2001, págs. 223 y 224), se indica que una de las recomendaciones es «añadir un supuesto más: cuando se aporten nuevas pruebas que legitimen el derecho a una exención tributaria, íntegramente ignoradas por la Administración al rechazar la solicitud de exención». Aunque añade que esta previsión está contenida en la regulación del artículo 154, y que debería ampliarse a «otros beneficios fiscales, supuestos de no sujeción, etc.».

principio de seguridad jurídica», y justifica su respuesta en un artificioso razonamiento: si bien en el estado actual de la Administración tributaria (estado que viene caracterizado según el Alto Tribunal por el «extraordinario volumen de información» que obtiene) no resulta justificado que el obligado tributario deba esperar a que transcurra el plazo de prescripción para alcanzar «la estabilidad en su situación tributaria» una vez que ha sido objeto de un procedimiento de comprobación e investigación; tampoco puede invocarse el principio de seguridad jurídica cuando la causa u origen del desconocimiento de la Administración, que motiva la revisión de su actuación, reside en el propio obligado tributario.

Considero plenamente acertada la exposición del TS en cuanto estima que el estado actual de la Administración tributaria no justifica la singularidad del supuesto de revisión de oficio, ni tampoco, entiendo, del resto del régimen que la Norma Tributaria de 1963 difería respecto del derecho administrativo común. Y no sólo por el extraordinario volumen de información que obtiene la Administración tributaria, sino también en cuanto que la propia normativa tributaria estableció unas prerrogativas, facultades y atribución de funciones exorbitantes respecto del resto de la Administración pública, así como la regulación de un conjunto de obligaciones a los contribuyentes, obligados tributarios, o quienes tuviesen información sobre relaciones económicas, permitiendo a los órganos tributarios exigir su cumplimiento.

Por otra parte si bien es cierto que la revisión de los actos en materia tributaria se ajustaba a las previsiones contenidas en su normativa específica, el tratamiento de las causas que motivan la revisión de oficio debe ser único para todo el ámbito del derecho administrativo, y así lo ha entendido el legislador actual.

5.2. ¿Puede subsumirse el supuesto previsto en el artículo 154 b) de la LGT/1963 en alguno de los procedimientos especiales de revisión previstos en la LGT/2003?

Ya hemos señalado anteriormente que la LGT/2003, en concordancia con lo expuesto en su exposición de motivos, lleva consigo un acercamiento al régimen de revisión de oficio previsto en la LRJAP y PAC, que supone respecto de los actos anulables la desaparición del procedimiento de revisión de oficio de los actos anulables en materia tributaria ³⁸, de forma tal que se sustituye, respecto de los actos favorables para los interesados, por la impugnación de los mismos ante la jurisdicción contencioso-administrativa previa declaración de lesividad.

Podemos decir, por tanto, como señala el TS, que la LGT/2003 suprime los supuestos de revisión de oficio previstos en el anterior artículo 154 de la LGT/1963. Por ello, se plantea la cuestión de si el supuesto concreto de descubrimiento de elementos del hecho imponible puede quedar subsumido en alguno de los previstos en los distintos procedimientos especiales de revisión.

³⁸ C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO y otros (*Guía de la Ley General Tributaria*, 1.ª edición, CISS, 2004, pág. 479) destaca la novedad de la eliminación del procedimiento de revisión del artículo 154. Para estos autores esta desaparición se palia, en cuanto a la letra a), por la posibilidad de revocación y, en cuanto a la letra b), por la interposición del recurso extraordinario de revisión.

Queda claro que ello se postula respecto de las liquidaciones que denominamos definitivas, puesto que la naturaleza y carácter de las provisionales permite a la Administración tributaria dictar nuevas liquidaciones respecto de la obligación tributaria de que se trate, si bien la cuestión no se cierra con una declaración tan genérica, puesto que, como la propia LGT/2003 reconoce, deben distinguirse diversas situaciones.

Si bien la liquidación definitiva cierra el procedimiento de aplicación de los tributos de tal manera que la Administración no puede volver sobre el acto dictado si no es a través de los procedimientos especiales de revisión, en las liquidaciones provisionales la Administración determina una obligación tributaria sin llevar a cabo un examen completo de los elementos que configuran el hecho imponible, por lo que la norma autoriza al órgano gestor a reabrir el examen de los elementos del hecho imponible no comprobados ³⁹.

Si bien se había planteado una abundante polémica doctrinal y jurisprudencial sobre el límite de la Administración tributaria para llevar a cabo nuevas liquidaciones sobre un mismo hecho imponible ⁴⁰, la LGT/2003 da una solución al problema tanto para el procedimiento de gestión de comprobación limitada, como para el de inspección. Respecto del primero, el artículo 140.1 impide que dictada resolución pueda efectuarse una nueva regularización en relación con el objeto comprobado ⁴¹, con la excepción de que «en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución». En cuanto al procedimiento de inspección, el artículo 148.3 establece análoga previsión impidiendo que, cuando el procedimiento concluya con una liquidación provisional, el objeto de la misma pueda regularizarse posteriormente, con la salvedad de que «concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley ⁴² y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias».

Incluso el concepto, por delimitación de supuestos, de liquidación definitiva que da el actual artículo 101.3 plantea, por lo que se refiere al examen que estamos realizando, algunos problemas. Frente a los supuestos previstos en la LGT/1963, el anterior artículo señala que tendrán la consideración de definitivas «las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investi-

³⁹ Sobre la distinción entre unas y otras liquidaciones en la nueva LGT/2003, MARTÍN DÍAZ, Eva, «Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios», en el libro colectivo *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*. REAF, Ed. Estudios Financieros, 2004, págs. 476 y ss.

⁴⁰ Destacan en este sentido las Resoluciones del TEAC de 14 de enero de 2000 (*Normacef Fiscal*, NFJ009608) y de 11 de octubre de 2001 (*Normacef Fiscal*, NFJ012131), que mantenían una posición abierta a que la Administración no encontraba limitación alguna a dictar liquidaciones provisionales, si bien la segunda de las resoluciones matizaba la postura anterior. También la Sentencia de la AN de 26 de octubre de 2000 (*Normacef Fiscal*, NFJ010349).

⁴¹ Conforme al artículo 139.2 el objeto de la comprobación (obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal) deberá expresarse en la resolución que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada.

⁴² Conforme a dicho artículo podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección cuando «alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobados, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente».

gación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo». Pretende el legislador que sólo aquellas liquidaciones derivadas de actuaciones de comprobación e investigación en las que se hayan examinado todos los elementos de la obligación sean consideradas como definitivas. Ahora bien, resulta excesivamente pretenciosa una exposición de este tipo, puesto que en todo caso deberemos referirla a todos los elementos de la obligación tributaria que sean conocidos por la Inspección, puesto que resulta excesivo afirmar con rotundidad que se han examinado todos los elementos, sin tener en cuenta que pueden resultar ocultos algunos de ellos. De adoptar una posición literalista del precepto todas las liquidaciones resultarían provisionales. Tampoco puede señalarse que este problema queda a salvo con la remisión efectuada al apartado cuarto, en concreto, entendemos para la cuestión que examinamos, al supuesto de que «existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente». A la espera de los preceptos reglamentarios que lo desarrollen, tampoco nos parece que pueda acogerse una postura distinta a la expuesta, ya que, ante la duda de posibles elementos del hecho imponible ocultos, todo procedimiento de comprobación e investigación concluiría en liquidación provisional con objeto de salvar la posible aparición de estos elementos ocultos. No creemos que sea ésta la intención del legislador, puesto que implicaría un quebranto del principio de seguridad jurídica ⁴³.

Expuesto lo anterior, nos quedará por determinar ya si el descubrimiento de nuevos elementos del hecho imponible permite la apertura de un procedimiento especial de revisión de los previstos en el capítulo II del Título V de la LGT/2003, básicamente tres de ellos: la revisión de actos nulos de pleno derecho, la declaración de lesividad de actos anulables y la revocación, puesto que los dos restantes no tienen trascendencia por su propia naturaleza y carácter: la rectificación de errores se permitirá respecto de cualquier acto, pero siempre que se deduzca del propio expediente, debiendo ser un error material, de hecho o aritmético, por lo que la propia consideración de elementos ocultos a los procedimientos de comprobación e investigación iniciados por la Administración impide que podamos abrir este procedimiento de rectificación de errores, ya que dichos elementos y los documentos aparecen con posterioridad a dictar el acto. Respecto del procedimiento de devolución de ingresos indebidos tiene una finalidad y naturaleza radicalmente distinta a la que venimos planteando.

Comenzando con el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho, previsto en el artículo 217, del examen de los supuestos recogidos en la norma que permiten acudir al mismo, se deduce la imposibilidad de acudir a ellos para estimar contenido en alguno de ellos el descubrimiento de nuevos elementos del hecho imponible cuando se ha dictado una liquidación definitiva.

Los procedimientos especiales de revisión que pueden plantear más dudas son los de declaración de lesividad de los actos anulables y el de revocación.

⁴³ Como señala el TS, en Sentencia de 18 de julio de 1998, recurso número 9968/1992 (*Normacef Fiscal*, NFJ006894), «la liquidación definitiva surge precisamente de ese proceso de comprobación. A falta de un precepto que expresamente determine otra cosa, la Administración puede iniciarlo sin sujeción a plazo en tanto no haya prescrito la presunta deuda tributaria. Mas lo que no puede hacer es volver a comprobar lo que ya comprobó, pues obviamente, liquidación definitiva sólo puede haber una».

Respecto del primero, el principio general establecido en el apartado primero del artículo 218 supone establecer un límite a la anulación de los actos por la Administración tributaria, ya que ésta no puede anular sus actos y resoluciones «en perjuicio de los interesados». Por tanto, la aparición de nuevos elementos del hecho imponible en ningún caso podría determinar la anulación de una liquidación anterior si ello supone un incremento de la deuda tributaria o un empeoramiento en la situación tributaria del obligado frente a la Administración tributaria. Ahora bien, podría pensarse en la aparición de elementos que permitiesen una mejora en la posición tributaria del obligado ⁴⁴, lo que plantearía que la anulación del acto de liquidación le beneficiaría en cuanto puede suponer una deuda tributaria inferior a la delimitada con anterioridad. No habría, por tanto, perjuicio alguno en la anulación del acto, por lo que deberíamos plantearnos la posibilidad de la revisión de oficio, cuestión esta en la que entraremos seguidamente al examinar el procedimiento de revocación.

Fuera de lo expuesto, la declaración de lesividad se predica respecto de los actos y resoluciones «favorables» para los interesados que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico. La jurisprudencia viene manteniendo que las liquidaciones definitivas constituyen actos declarativos de derechos ⁴⁵. Ahora bien, el acto administrativo, el de liquidación, debe incurrir en una infracción del ordenamiento jurídico, siendo difícil de encajar dentro de este requisito el hecho que examinamos, como es la aparición de nuevos elementos del hecho imponible ignorados por la Administración en el momento de dictar el acto de liquidación. Ésta habrá adoptado el acuerdo correspondiente en base a la actuación de comprobación e investigación llevada a cabo, sin que el hecho de no haber obtenido más pruebas respecto del hecho imponible suponga una infracción del ordenamiento jurídico.

Indudablemente podrá revisar su actuación si en la misma se ha producido alguna infracción, pero no en base a la aparición de nuevos elementos del hecho imponible ⁴⁶. La norma tributaria se decanta por la desaparición de esta figura, a diferencia de otros ordenamientos tributarios ⁴⁷, y aunque algunos autores han postulado que su supresión requería de una reflexión más profunda ⁴⁸, sin

⁴⁴ Pensemos, por ejemplo, respecto del IRPF, en rentas negativas que han sido ocultadas, eran desconocidas, o simplemente no se declararon en un ejercicio por entender que el devengo se producía en uno posterior y no se pusieron de manifiesto tampoco a la Administración tributaria a través de sus órganos de gestión o de inspección.

⁴⁵ La Sentencia que comentamos considera que ello es así en cuanto determina una obligación tributaria. En sentido análogo, la Sentencia del mismo Tribunal de 10 de abril de 2002, recurso número 7145/1996 (*Normacef Fiscal*, NFJ012251). También, la Sentencia de la AN de 7 de noviembre de 2003, recurso número 368/2000 (*Normacef Fiscal*, NFJ017291).

⁴⁶ En este sentido se pronuncia E. FONSECA CAPDEVILLA, al indicar expresamente que la Administración tributaria ya no podrá revisar de oficio aquellos actos en relación con los que aparezcan nuevos elementos del hecho imponible. «La revisión en vía administrativa en la nueva Ley General Tributaria». *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, Marzo 2004, número 29, Tomo II, pág. 144.

⁴⁷ La Ordenanza Tributaria alemana mantiene la posibilidad de remoción del acto tributario por los motivos que examina cuando es el contribuyente el que ha dado lugar a la ocultación (§ 130).

⁴⁸ Así para C. PALAO TABOADA, quien señala que es posible su sustitución por la revocación cuando se trate de actos de gravamen para el obligado tributario, pero no cuando sean favorables a sus intereses. «Procedimientos Especiales de revisión», en la obra colectiva *Comentario Sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, dirigida por el mismo profesor, Ed. Estudios Financieros, 2004, pág. 588.

embargo, la propia Comisión encargada de elaborar un dictamen sobre el anteproyecto de la LGT se pronunció de manera positiva a la supresión de esta vía revisora ⁴⁹, al igual que señala la Sentencia que da origen a este comentario ⁵⁰.

La segunda de las vías revisoras que puede plantearnos la cuestión que debatimos es la de la revocación prevista en el artículo 219 de la LGT/2003. Con independencia del concepto de revocación y la mayor o menor amplitud del mismo en cuanto a los motivos que pueden dar lugar al inicio de esta vía revisora, puestos ya de manifiesto por la propia doctrina administrativa ⁵¹, el problema central de esta nueva figura es el de la posibilidad o no de revocar los actos tributarios por motivos de oportunidad, al haberse introducido notables enmiendas en la redacción de la norma respecto del proyecto de Ley, puesto que este último contenía una redacción análoga a la prevista en la LRJAP y PAC ⁵².

Fuera de esta cuestión, no cabe duda de que la revocación, tal como aparece configurada en el citado artículo, sólo puede ejercerse en beneficio de los interesados. Sólo en este supuesto podrá adoptarse una decisión, si además concurre alguna de las tres causas que recoge el apartado primero, aunque bien podrían reducirse a dos ⁵³. De ellos, el primero, la infracción manifiesta de la ley, permite realizar un comentario análogo al expuesto en el procedimiento de lesividad al que nos remitimos.

Es el segundo de los supuestos el que podría motivar algún comentario, esto es el de las circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular y que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado. Ahora bien, como el propio artículo cita, deben ser «circunstancias sobrevenidas» al acto, acaecidas con posterioridad al mismo. No puede tratarse de circunstancias existentes en el momento de dictar el acto y conocidas una vez firme pues con ello estaríamos dejándolo en manos tanto de la Administración tributaria como del obligado tributario la posibilidad de ejer-

⁴⁹ En el «Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria», Secretaría de Estado de Hacienda, edición del IEF, diciembre 2002, pág. 79, la Comisión encargada de su elaboración justifica esta valoración positiva en un sentido análogo a como lo hace el TS: con en el ingente volumen de información que posee la Administración tributaria no parece razonable el mantenimiento de esta vía revisora y, por tanto, que el obligado tributario espere hasta el transcurso del plazo de prescripción para conseguir una seguridad plena en su situación tributaria.

⁵⁰ Expresamente indica que «la nueva LGT/2003, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, suprime los referidos supuestos de revisión del artículo 154 de la LGT/1963 (infracción manifiesta de ley y descubrimiento de elementos de hecho imponible) y regula, en cambio, expresamente la revocación» (fundamento de derecho segundo).

⁵¹ Basta considerar que los distintos autores no llegan a ponerse de acuerdo sobre el propio concepto y contenido de la revocación. Así, no es lo mismo, entre otros, para R. ENTRENA CUESTA (*Curso de Derecho Administrativo I*, Tecnos 1979, págs. 241 y ss.), R. PARADA VÁZQUEZ (*Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Marcial Pons, 1993, págs. 353 y ss.) y E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T. RAMÓN FERNÁNDEZ (*Curso de Derecho Administrativo I*, Civitas, 1986, págs. 601 y ss).

⁵² La Comisión encargada de la elaboración del informe al anteproyecto, citado en nota anterior, mantiene que el proyecto parece excluir por motivos de oportunidad la revocación de los actos tributarios (pág. 81 del Informe en la edición citada). Para la Comisión la revocación «queda reducida a la originada por motivos de oportunidad».

⁵³ El hecho de que en el procedimiento se haya producido indefensión a los interesados supone como regla general una infracción del ordenamiento jurídico que podrá subsanarse bien a través del procedimiento de declaración de nulidad, bien con la revocación teniendo en cuenta la primera de las causas: infracción manifiesta de la ley.

cer las funciones que le corresponden a la primera, o las obligaciones del segundo, sin el esmero, celo, o la debida diligencia que exige la aplicación de los tributos o el cumplimiento de las obligaciones tributarias, puesto que podría promoverse este procedimiento que salvaría la dejadez o la falta de diligencia, enfrentándonos a situaciones de inestabilidad o inseguridad jurídica en tanto no prescribiese la acción para liquidar o solicitar la devolución de ingresos indebidos, respectivamente.

En cualquier caso, debe recordarse una vez más que la revocación sólo podrá ejercitarse en beneficio de los interesados ⁵⁴ y, por tanto, deberían ser circunstancias sobrevenidas, esto es, posteriores, favorables a los mismos, las que motivasen el inicio del procedimiento revocatorio.

5.3. El recurso extraordinario de revisión como vía para revisar de oficio los actos de la Administración tributaria.

El artículo 244 de la LGT/2003 regula el recurso extraordinario de revisión, cuya resolución es competencia del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC). Su naturaleza y carácter hace que los motivos de interposición sean tasados.

El recurso puede interponerse tanto contra los actos firmes de la Administración tributaria como contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, siendo uno de los motivos por los que puede acudir a este recurso la circunstancia prevista en la letra a): «que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido».

La desaparición del procedimiento de revisión de oficio previsto en el artículo 154 b) de la LGT/1963 ha supuesto que algunos autores señalen que la vía anterior se ha reconvertido en este recurso, siempre que se cumplan los requisitos previstos para su interposición ⁵⁵.

Ello nos lleva a examinar, por tanto, si la vía prevista en el anterior artículo 154 b) ha sido sustituida por el recurso extraordinario de revisión por el motivo o circunstancia que hemos expuesto.

⁵⁴ Concepto el de «interesados» que está ausente de la LGT/2003, por lo que deberemos acudir a la Ley 30/1992 para su interpretación y aplicación.

⁵⁵ Así, C.J. CERVANTES SÁNCHEZ RODRIGO y otros, en la obra citada, pág. 479, para quienes a partir de la entrada en vigor de la nueva LGT, si la Administración tributaria pretende revisar un acto dictado por ella como consecuencia de la aportación de nuevas pruebas posteriores al acto o que fueran de imposible aportación en el momento de dictarse el mismo, evidenciando un error, deberá interponerse este recurso. Más adelante (pág. 538) manifiestan expresamente que la redacción de la regulación del motivo expresado en actual letra a) del artículo 244 ha sido como consecuencia de la supresión de la vía revisora el anterior artículo 154 b), admitiendo que los documentos sean «de nueva obtención o de imposible aportación al tiempo de dictarse el acto o la resolución».

Si bien el apartado primero del artículo 244 expresa que el recurso podrá interponerse por los interesados ⁵⁶, a renglón seguido, el apartado segundo establece que «la legitimación para interponer este recurso será la prevista» para la interposición del recurso de alzada ordinario, respecto del cual se reconoce la legitimación, además de a los interesados, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en las materias de su competencia, así como los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos o recargos sobre tributos del Estado ⁵⁷.

No cabe duda de que los interesados, a través de este recurso, con la anterior regulación, y entendemos que también con ésta, podían obtener satisfacción a sus pretensiones en cuanto al reconocimiento de situaciones favorables, como son exenciones, reducciones, bonificaciones o similares, cuando se cumplían los requisitos para interponer el recurso por la causa que examinamos ⁵⁸. Ahora bien, no estamos tratando en este supuesto, como regla general, de elementos ocultos a la Administración, sino de circunstancias que habiendo sido alegadas a la misma, o desconocidas por los interesados, eran acreditadas con posterioridad por los interesados.

También la anterior regulación permitía la interposición del recurso por «la representación del Estado» ⁵⁹, lo que era concretado por el artículo 127.3 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas ⁶⁰, admitiendo por tanto la legitimación de los Directores, bien Generales del Ministerio, bien de los Departamentos de la AEAT, de quienes dependiese orgánica o funcionalmente la oficina que hubiera dictado el acto, así como los órganos superiores de las Comunidades Autónomas competentes en materia de tributos del Estado cedidos. Ahora bien, la interposición del recurso por estos legitimados era claramente excepcional en cuanto al número de recursos planteados y, en general, los motivos o circunstancias que motivaban el recurso se referían no al acto de gestión, sino a las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos.

La supresión de la vía revisora del artículo 154 b) de la LGT/1963, puesta de manifiesto anteriormente ⁶¹, podría llevar consigo un incremento en la interposición del recurso extraordinario de revisión por quienes están legitimados para ello dentro de la Administración tributaria, pero siem-

⁵⁶ El borrador del anteproyecto de la nueva LGT/2003 establecía que eran sólo los interesados los que tenían legitimación. En este sentido se pronuncia también la Comisión para el Estudio del Borrador, en el Informe sobre el mismo (Edición IEF, antes citada, pág. 90), al indicar expresamente: «la legitimación para interponer el recurso que nos ocupa se limita ahora a los interesados, definiéndose los motivos que dan lugar a dicha revisión».

⁵⁷ Artículo 241.3 de la LGT/2003.

⁵⁸ Con asiduidad el TEAC viene reconociendo esta posibilidad. Así, la imposibilidad de obtener un certificado que acredite una exención, como consecuencia de que la Administración no lo había expedido al tiempo de girar el órgano de gestión una liquidación provisional y obtenerse el certificado una vez firme el acto de liquidación, es motivo para estimar el recurso extraordinario de revisión (entre otras, resoluciones de 27 de septiembre de 2004, RG 881 y 884/2004).

⁵⁹ Artículo 171.1 de la LGT/1963.

⁶⁰ Vigente en cuanto no se oponga a la nueva LGT/2003, y en tanto se dicta un reglamento de desarrollo a esta ley en la materia.

⁶¹ Además de los autores anteriormente citados que indican esta supresión, podemos citar además a C. GÓMEZ MORUELO y otros (*La nueva LGT comentada*, La Ley, 2004, pág. 829), R. HUESCA BOADILLA y otros (*Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Thomson Aranzadi, 2004, pág. 1.444).

pre dentro de los parámetros establecidos por la causa de revisión prevista en la letra a) del artículo 244, teniendo en cuenta además que la interpretación del motivo que da lugar al recurso debe ser restrictiva ⁶².

Por otro lado, estos parámetros no son equivalentes a los previstos en el supuesto del artículo 154 b) de la LGT/1963. Así, éste admitía la revisión por la aparición de «nuevas pruebas» que acreditasen elementos del hecho imponible, mientras que la causa del recurso extraordinario de revisión es la aparición de «documentos de valor esencial» que «evidencien el error cometido», por lo que no se corresponden ambos presupuestos.

De otra parte, es necesario que los documentos sean posteriores al acto o resolución que es objeto del recurso extraordinario de revisión. En nuestro caso se exigiría, por tanto, que fueran documentos extendidos después de dictarse el acto pero cuyo contenido se refiera a elementos del hecho imponible objeto del acto de liquidación dictado, lo que es extraño en general.

Si son anteriores, se precisa que sean «de imposible aportación» al tiempo de dictarse el acto o resolución, término que supone una traba añadida que hará dificultosa la admisión del recurso, puesto que no es equiparable con que sea «íntegramente ignorado por la Administración», ya que la imposibilidad debe referirse a la situación que va más allá de la circunstancia o diligencia puesta al servicio o logro de los objetivos que persigue la actuación de comprobación e investigación.

Finalmente, debe advertirse que el recurso extraordinario de revisión sólo puede interponerse cuando el acto o resolución es firme, esto es, en el primer caso debe transcurrir el plazo para interponer el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa, mientras que en el segundo deberán transcurrir los plazos de interposición de los recursos administrativos ⁶³, sin que sea precisa la firmeza en vía jurisdiccional.

⁶² En este sentido se pronuncia tanto el TS (entre otras en su Sentencia de 11 de junio de 1998, Aranzadi RJ 1998/6009), o también el TEAC (entre otras, Resolución de 13 de octubre de 2004, RG 1299/2004).

⁶³ Se pronuncia de igual manera C. GÓMEZ MORUELO y otros, ob. cit., págs. 987 y 988.