

MONTSERRAT MONGAY I SOLER*Abogada**Master en Derecho Financiero y Tributario***ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 1997****Extracto:**

LA hermenéutica del procedimiento de rectificación de errores de hecho se ha visto tradicionalmente condicionada por la parquedad de la regulación legal y la necesidad latente en la dogmática jurisprudencial de evitar la extensión del mismo a supuestos no susceptibles de inclusión en su ámbito de aplicación. Se ha producido, en definitiva, la incorporación en el método interpretativo de argumentaciones de carácter finalista, que han conducido a la reconfiguración del concepto de error de hecho mediante la introducción de consideraciones y elementos extraños a la institución, que han desvirtuado aspectos esenciales del procedimiento.

El presente trabajo tiene por objeto el estudio del concepto de error de hecho como elemento de definición del ámbito objetivo de aplicación del procedimiento de rectificación. Se propone la reelaboración del concepto de error de hecho como elemento vertebrador de la institución y se defiende la tesis de que el único medio de garantía de la correcta aplicación del procedimiento de rectificación es la adecuada construcción del concepto de error de hecho.

Sumario:

- I. Introducción: el procedimiento de rectificación de errores de hecho en Derecho tributario.
- II. Errores rectificables: concepto de error de hecho.
 1. Construcción básica del concepto.
 2. Precisión del concepto.
 - 2.1. Hecho normativo y hecho fáctico.
 - 2.2. Error de hecho y error de derecho.
 - 2.3. Error de hecho, error material y error aritmético.
 3. El tratamiento jurisprudencial del concepto de error de hecho.
 - 3.1. La casuística jurisprudencial.
 - 3.2. Los requisitos jurisprudenciales.
- III. Observación final.

I. INTRODUCCIÓN: EL PROCEDIMIENTO DE RECTIFICACIÓN DE ERRORES DE HECHO EN DERECHO TRIBUTARIO

El artículo 156 de la Ley General Tributaria establece que la Administración rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales o de hecho y los aritméticos, siempre que no hubieran transcurrido cinco años desde que se dictó el acto objeto de rectificación.

El procedimiento tiene por objeto el examen del acto administrativo con el fin de verificar la existencia de un presunto error de hecho; su existencia provocará que sea rectificado -o, en su caso, anulado- el acto al efecto de subsanar el error. Así, el fundamento y finalidad del procedimiento de rectificación son evidentes, por cuanto que se basa en la necesaria adecuación de los actos administrativos a la realidad material que constituye su presupuesto de hecho, y tiene como fin posibilitar dicha adecuación cuando la existencia de un error de hecho ha causado una disfunción entre ambas realidades. Como destaca DE ELIZALDE Y AYMERICH, la rectificación de errores se fundamenta en el principio de seguridad jurídica en su vertiente negativa, que impone la proscripción de los resultados no queridos por el ordenamiento (1).

En definitiva, el artículo 156 de la Ley General Tributaria pretende evitar que por un simple error de hecho tenga que seguirse toda la tramitación de un recurso administrativo o de una reclamación económico-administrativa, así como ampliar el plazo de 15 días para la interposición del recurso o la reclamación, tal y como reconoce la Sentencia de 20 de julio de 1984, en los siguientes términos: «... nos encontramos ante el ejercicio de una potestad de alcance limitado, en cuanto se trata, tan sólo, de arbitrar una fórmula que evite que simples errores materiales y patentes pervivan y produzcan efectos desorbitados o necesiten, para ser eliminados, de la costosa formalidad de los procedimientos de revisión» (2).

(1) DE ELIZALDE Y AYMERICH, Pedro: «El error de hecho en la Ley General Tributaria»; *Crónica Tributaria* núm. 50, pág. 233.

(2) En igual sentido, STS de 18 de septiembre de 1985.

Sin embargo, la necesidad de que la perentoriedad de los plazos de recurso o la complejidad de su tramitación no impidan la rectificación de un simple error de hecho tiene su límite en la necesidad de preservar el ordenamiento jurídico de las consecuencias negativas derivadas del uso impropio por abusivo del procedimiento. La observación pormenorizada del procedimiento de rectificación evidencia con frecuencia las disfunciones derivadas de la tensión producida entre ambos presupuestos, que entendemos que únicamente puede salvarse mediante la adecuada configuración del ámbito objetivo de aplicación del procedimiento de rectificación de errores de hecho, esto es, mediante una definición correcta del concepto de error de hecho.

La definición del error de hecho resulta relevante a estos efectos por cuanto que la identificación y calificación del tipo de error configura el procedimiento idóneo para proceder a su rectificación, puesto que mientras que el error de hecho goza de un procedimiento específico de rectificación, el error de derecho únicamente puede combatirse por medio de los recursos administrativos ordinarios (3). Según MARTÍNEZ LAFUENTE, la finalidad de la distinción entre error de hecho y error de derecho es doble: por una parte, obedece a razones obvias de seguridad jurídica; por otra, sirve a la necesidad de evitar el fraude que en otro caso se produciría ante la enorme diferencia del tiempo hábil establecido para ejercitar la pretensión (4).

II. ERRORES RECTIFICABLES: CONCEPTO DE ERROR DE HECHO

1. Construcción básica del concepto.

El concepto técnico-jurídico de error no es particular del Derecho tributario; por el contrario, es un concepto común en la teoría jurídica general.

El concepto de error de hecho como figura susceptible de producir efectos jurídicos a efectos de la rectificación de errores puede construirse desde la fragmentación de la figura en sus tres aspectos esenciales, esto es, el aspecto objetivo o acción del agente, el aspecto subjetivo o ausencia de intencionalidad y de conocimiento, y el aspecto final o causal, o la alteración de la realidad material como resultado del error.

En primer lugar, el aspecto objetivo del error de hecho está constituido por la acción del agente, pudiendo consistir tanto en una acción como en una omisión, puesto que ambos conceptos pueden ser consecuencia de un error.

(3) STS de 5 de marzo de 1992.

(4) «... habiéndose mostrado especialmente rigurosa, tanto la jurisprudencia del Tribunal Supremo como la del Consejo de Estado al determinar las fronteras entre uno y otro, único medio de evitar el posible *fraus legis*, ante la enorme distancia entre los plazos legales establecidos para reclamar, pues mientras es de cinco años para los primeros -art. 156 de la Ley General Tributaria- queda reducido para los segundos a quince días -art. 94 del Reglamento de 26 de noviembre de 1959-» [STS de 21 de abril de 1976, citada por MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio: *Derecho tributario. Estudios sobre la jurisprudencia tributaria*; Ed. Civitas, Madrid 1985, pág. 515].

Existen autores que consideran que la omisión guarda mayor relación con el campo de la negligencia que con el de la pura espontaneidad, propia del error de hecho, con lo cual, la omisión tendría más en común con el error de derecho que con el de hecho (5).

Sin embargo, nosotros entendemos que la omisión definida como abstención de hacer puede ser consecuencia, al igual que la acción, de un error de hecho, puesto que la existencia del error de hecho no está condicionada por la forma en que el sujeto la exteriorice. Por ejemplo, el error de hecho por omisión puede consistir en no transcribir de forma involuntaria una determinada cantidad en un determinado lugar. Así, la STS de 11 de febrero de 1975, refiriéndose al procedimiento de revisión de errores en Derecho administrativo que regulaba el artículo 111 de la Ley de Procedimiento Administrativo, establece que este procedimiento es admisible para rectificar omisiones o errores materiales (6).

En segundo lugar, el aspecto subjetivo determina que la acción causante del error debe producirse de forma ajena a la voluntad del agente. Deben faltar en éste dos elementos determinantes de la existencia del error, esto es, la intención de incurrir en un error y el conocimiento de que, efectivamente, la acción del agente es causante de tal error: el agente ni quiere incurrir en un error ni conoce que ha cometido uno.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ define el aspecto subjetivo -o, según la terminología utilizada por dicho autor, elemento interno- como la no constancia en el mecanismo cognoscitivo y volitivo de que al obrar se está produciendo una disconformidad entre lo realmente querido y el resultado producido, de forma que se produce una divergencia entre la voluntad manifestada y la voluntad interna, existiendo un error en la declaración de ésta (7).

Al parecer, dicha definición del error desde la perspectiva del elemento subjetivo o interno del agente incluye únicamente el error obstativo o impropio (8), esto es, aquel que recae no en la voluntad sino en la declaración (9).

(5) Por ejemplo, GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel: «Rectificación de errores de hecho, materiales y aritméticos en materia tributaria», *HPE* núm.16, pág. 241 y ss.

(6) Citada por GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús: *Los recursos administrativos*, Madrid 1960, pág. 101.

(7) GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel: «Rectificación de errores...», *op. cit.* pág. 241.

(8) Sin embargo, al definir el concepto de error, dicho autor lo configura como «... aquella manifestación humana capaz de producir una alteración de la verdad o realidad jurídica como consecuencia de un evento del subconsciente que perturba el recto funcionamiento del querer, originando una divergencia entre lo realmente querido y lo fatalmente sucedido, generadora de los correspondientes efectos jurídicos» [GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel: «Rectificación de errores...» *op. cit.*, pág. 242]. Dicha definición parece implicar una contradicción con lo expuesto por el autor en la definición del elemento interno, cuando reconduce el concepto de error de hecho a aquella discordancia que se produce entre la voluntad del agente y su manifestación externa. Los términos «*perturbación del recto funcionamiento del querer*» parecen ser más coherentes con el concepto de error vicio, esto es, aquel que incide en la formación de la voluntad, que con el concepto de error obstativo, en el cual, el *querer* o elemento volitivo funciona con toda corrección, aun cuando se incurra en error al manifestarlo externamente.

(9) «El error obstativo determina una disconformidad entre la voluntad y la declaración (se quiere una cosa, pero por error se declara otra distinta) [...] así pues, el error obstativo provoca una discrepancia inconsciente entre declaración y voluntad» [DEL ARCO TORRES, Miguel Ángel y PONS GONZÁLEZ, Manuel: *Diccionario de Derecho Civil*, T. I; Ed. Aranzadi, Pamplona 1984, voz *Error Obstativo*, pág. 584].

Sin embargo, y aun cuando la doctrina mayoritaria tiende a reducir el error de hecho relevante en materia tributaria al error obstativo, entendemos que también puede producirse un error de hecho en el proceso de formación de la voluntad del agente, de forma que la divergencia no se produce entre lo querido y lo manifestado, sino en la realidad de las cosas y la voluntad del agente, cuando éste forma su voluntad basándose en un conocimiento erróneo de los hechos; el error recae en el proceso de determinación interna de la voluntad y no en su manifestación externa, pero directamente relacionado con una percepción incorrecta de los elementos de hecho que constituyen el presupuesto del razonamiento. En tal caso, la actuación posterior, fundada en las apreciaciones erróneas, resulta viciada y debe instrumentarse algún procedimiento para su corrección (10).

Según DE ELIZALDE Y AYMERICH, ambas modalidades de error deben tener cabida en el concepto de error de hecho utilizable en materia tributaria, de forma que éste venga a comprender tanto un conocimiento equivocado de los hechos, sobre los que incide una norma tributaria y determina una incorrecta actuación subsiguiente (error vicio, de la Administración o de los particulares), como cualquier discordancia entre la actuación exteriorizada y la verdadera voluntad del autor (error obstativo) (11).

En este sentido, el Tribunal Supremo define el error como «disconformidad entre las ideas de nuestra mente y el orden de las cosas, un conocimiento equivocado, el conocimiento falso de una cosa»(12). El texto transcrito contiene los conceptos de ambos tipos de error, puesto que la disconformidad entre las ideas de nuestra mente y el orden de las cosas constituye la esencia del error obstativo, mientras que el conocimiento equivocado o falso de una cosa obedece al concepto de error vicio.

El aspecto subjetivo del error impone la necesidad de dejar fuera del ámbito objetivo de aplicación del procedimiento de rectificación todas aquellas divergencias con la realidad que no hayan sido producidas de forma inconsciente, esto es, aquellas inexactitudes que constituyen un acto ilícito por ser debidas a dolo, culpa o negligencia del agente, y que por tal causa originarán la exigencia de responsabilidad.

Por último, el aspecto causal del error determina que la acción u omisión cometida por el agente debe producir una modificación de los hechos respecto de los que se produce, mediante parámetros en los que concurra un nexo causal. La relación causal puede definirse en los términos de la construcción dogmática de la *conditio sine qua non* elaborada en el seno del Derecho penal, esto es, configurándola como un presupuesto necesario en la producción de la alteración de la realidad de forma que, si no hubiera concurrido la acción, no se hubiera causado el error.

(10) «El error vicio no trae por consecuencia esa disconformidad puesto que la declaración es conforme a lo que se quiere, sino entre la voluntad tal y como se ha formado por virtud del error y la que se habría formado sin la intervención del error [...] ... hay error vicio cuando se forma una determinada voluntad (interna) sobre la base de una creencia inexacta» [DEL ARCO TORRES, Miguel Ángel y PONS GONZÁLEZ, Manuel: *Diccionario... op. cit.*; voces *Error Obstativo* y *Error vicio*, pág. 584].

(11) DE ELIZALDE Y AYMERICH, Pedro: *El error de hecho...*, *op. cit.* pág. 230.

(12) STS de 8 de mayo de 1956, citada por el propio GONZÁLEZ SÁNCHEZ [GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel: «Rectificación de errores ...» *op. cit.*, pág. 240].

GONZÁLEZ SÁNCHEZ destaca que sólo en la medida en que el error produzca una alteración en la verdad o la realidad tiene trascendencia jurídica, pues si a pesar de que el sujeto no posea el adecuado estado de certeza, se obra de forma que no existe una inexactitud en el aspecto externo, el error carecería de importancia para el Derecho (13).

2. Precisión del concepto.

2.1. Hecho normativo y hecho fáctico.

Sin embargo, si bien los aspectos indicados sirven para configurar el concepto de error jurídicamente relevante, es necesario, además, reconducir el concepto de error de hecho a aquel que se produce en relación con los elementos de hecho que inciden en la configuración de la obligación tributaria; como advierte GONZÁLEZ SÁNCHEZ (14), no puede confundirse el error en los elementos de hecho con el error en el supuesto de hecho, que son conceptos claramente diferenciados en la teoría general del Derecho, puesto que mientras los elementos de hecho son los elementos fácticos que constituyen la base sobre la que se aplican las normas, el supuesto de hecho es la configuración jurídica de los requisitos que deben producirse para que se produzca un determinado efecto, tal como el nacimiento, la extinción o la modificación de una realidad jurídica (15).

Aun así, PUJALTE (16) advierte que en el campo tributario no es frecuente que se esté en presencia de simples hechos, ya que por lo general se trata de elementos de hecho o supuestos de hecho que no son, necesariamente, hechos, sino que pueden ser derechos; el autor cita, a título de ejemplo, que puede constituir un error rectificable como error de hecho, el que se produce sobre la propiedad del transmitente, como elemento del supuesto de hecho de una transmisión.

2.2. Error de hecho y error de derecho.

Asimismo, a efectos de la configuración del concepto de error de hecho, la doctrina y la jurisprudencia han recurrido frecuentemente a su definición por oposición al concepto de error de derecho, destacando el carácter residual de aquél respecto de éste, con lo que no se consigue un concepto nítido de error de hecho sino una definición en negativo al configurar como error de hecho todo aquello que no es error de derecho.

(13) GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel: *Rectificación de errores...*, op. cit. pág. 241.

(14) GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel: *Rectificación de errores...*, op. cit. pág. 240.

(15) El supuesto de hecho no es un hecho real, sino uno imaginado como posible y definido de modo general, y que puede hacerse real; en consecuencia, el supuesto de hecho es un concepto jurídico y que se define necesariamente como parte de una proposición jurídica ideal [LARENZ, Karl: *Metodología de la ciencia del derecho*; Ed. Ariel, Barcelona 1966, pág. 175 y ss.]

(16) SSTS de 9 de mayo de 1991, de 30 de abril de 1992, cuyo ponente es el Señor PUJALTE. También en PUJALTE CLARIANA, E. i PUJALTE MÉNDEZ-LEITE, E.: «La devolución de ingresos tributarios indebidos I»; *Gaceta Fiscal* núm. 79, pág. 211 y ss.

Así, se afirma que es error de hecho todo aquel error que no lo es de derecho, esto es, aquel cuya apreciación no requiere una interpretación de las normas jurídicas, al que tiene una «realidad independiente de toda opinión o criterio de calificación» (SSTS de 15 de enero de 1935, de 5 de abril de 1960, de 21 de mayo de 1965), o una «realidad independiente de la opinión o criterio de interpretación de las normas jurídicas aplicables» (STS de 30 de mayo de 1985), «con absoluta independencia del criterio que se sustente en la calificación jurídico-fiscal del acto que se somete a imposición» (STS de 21 de diciembre de 1961), «deducibles y constatables por la simple evidencia sin necesidad de disquisición judicial o de normativa alguna» (STS de 18 de septiembre de 1985), y «que revisten un carácter material independiente de cualquier opinión o criterio que puede sustentarse en orden a la calificación jurídico-fiscal» (STS de 1 de diciembre de 1962) (17), que no «requiere un proceso interpretativo y ponderativo que supera el concepto jurisprudencial del simple error material o de hecho» (SAN de 16 de febrero de 1987), ni «implique un juicio valorativo o una operación de calificación jurídica» (STS de 15 de octubre de 1984), o «un juicio valorativo [...] y [...] una operación de apreciación jurídica» (STS de 30 de mayo de 1985). «El artículo 111 de la Ley de Procedimiento Administrativo exige que el acto reformado revele una equivocación evidente por sí mismo, no siendo válido para hacer tal rectificación acudir a declaraciones conceptuales de inequívoco carácter jurídico o que precisen apreciación de hechos indubitados o la valoración legal de pruebas o interpretación de disposiciones generales o calificaciones jurídicas» (SAN de 13 de diciembre de 1989).

2.3. Error de hecho, error material y error aritmético.

Pero la definición del concepto de error de hecho no se agota en las consideraciones expuestas. La terminología utilizada en las normas reguladoras, al referirse al error de hecho, no es uniforme; así, los artículos 111 de la Ley de Procedimiento Administrativo, 156 de la Ley General Tributaria, 57 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA) de 1981 y 51 del actual RPREA, se refieren a «errores materiales o de hecho y los aritméticos», con lo que parecen equiparar los errores materiales a los de hecho, diferenciándolos a su vez del simple error aritmético (18); el artículo 108 de la Ley General Tributaria se refiere a «errores materiales, aritméticos o de hecho», con lo que parece equiparar los tres tipos de error, o asimilar los dos pri-

(17) Citadas por ROMANÍ BIESCAS, Arturo: «Error de hecho y jurisdicción económico-administrativa» *Crónica Tributaria* núm. 3, pág. 8. En idénticos términos, SSTS de 3 de mayo de 1965, de 9 de marzo de 1970, de 15 de febrero de 1974, de 22 de enero de 1976 y 11 de febrero y 11 de marzo de 1977. La de 9 de mayo de 1988 establece que «... es manifiesto que se está ante un supuesto de interpretación de normas, de calificación jurídica, y no ante un caso de error material o de hecho, por lo que su revisión de oficio, al tratarse de actos declarativos de derechos, sólo cabe por el cauce de los artículos 109 y 110 de la Ley de Procedimiento Administrativo, y no por el procedimiento de rectificación de errores del artículo 111 de la Ley de Procedimiento Administrativo».

(18) Según GONZÁLEZ PÉREZ, la terminología utilizada por el artículo 111 de la Ley de Procedimiento Administrativo sirve sin duda, «para poner de manifiesto que los errores susceptibles de rectificación no son sólo los puramente aritméticos o de cuenta -como parecía pretender alguna sentencia- sino cualquier error, siempre que sea de hecho» [GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús: *Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo común*. Ed. Civitas, Madrid 1991, pág. 1.113].

meros al último; el artículo 105 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC) los denomina «errores materiales, de hecho o aritméticos»; el artículo 7.2 del Real Decreto 1163/1990 se refiere a «error material, de hecho o aritmético»; el artículo 22 de la Ley de Bases del Procedimiento Económico-Administrativo, según redacción de disposición adicional única de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, lo denomina «error aritmético, material o de hecho»; el artículo 116 de la Ley General Tributaria se refiere simplemente a «error de hecho»; el artículo 14.2 de la Ley 39/1988 se refiere a «errores materiales y de hecho», con lo que desaparece toda mención a los errores aritméticos; y el artículo 6 del RPREA de 1924 se refería al «notorio error de hecho» (19). Igualmente, los artículos 137 del RPREA y 171 de la Ley General Tributaria, reguladores del recurso extraordinario de revisión, incorporan al concepto de error atributos no derivados del propio concepto, al referirse al «manifiesto error de hecho». De la terminología expuesta se deriva que en las normas administrativas y tributarias no se expresan siempre con la adecuada precisión terminológica, puesto que junto al error de hecho se refieren al error material, entendido tanto como categoría equivalente como concepto independiente.

El uso por la jurisprudencia de las distintas categorías de error ha sido frecuentemente confuso. La jurisprudencia tradicional tiende a reducir el concepto genérico de error de hecho, equiparándolo a los conceptos más restringidos de error matemático (20), o de error aritmético, numérico y accidental: «... los errores de hecho son aquellos de carácter aritmético, numérico y accidental, ajenos a cualquier juicio, opinión o criterio relacionado con la aplicación de la norma, de manera que su existencia y manifestación es independiente del humano razonamiento...» (21).

Sin embargo, los conceptos de error aritmético, error material y error de hecho, constituyen tres categorías claramente diferenciadas en la construcción jurídica del error de hecho, si bien su distinción es totalmente irrelevante a efectos de su rectificabilidad, puesto que todas las categorías son reconducibles al concepto de error de hecho y son objeto, en consecuencia, del mismo procedimiento de rectificación.

(19) El artículo 6 del RPREA de 1924, que la jurisprudencia había considerado vigente hasta la entrada en vigor del Real Decreto 1163/1990, restringía el ámbito material de aplicación de los artículos 155 y 156 de la Ley General Tributaria, al establecer el derecho a la devolución únicamente en algunos supuestos de error de hecho, y al calificar el concepto de error de hecho, estableciendo que para que el error fuera relevante se requería su notoriedad. Asimismo, el artículo circunscribía cada especie de error a una actividad concreta de la relación tributaria, refiriendo el error material únicamente a las declaraciones, y el error aritmético a las liquidaciones. El artículo 6 parece equiparar el error de hecho al error material o aritmético, de forma que no parece posible la existencia de un error de hecho que no sea material o aritmético: «El artículo 6 del Reglamento de 1924 se refiere al error de hecho como sinónimo de "error material en la declaración tributaria, equivocación aritmética al liquidar o señalamiento de tipo que no corresponda al concepto liquidado"» (STS de 9 de mayo de 1991). Asimismo, el precepto contempla supuestos que según uniforme jurisprudencia son error de derecho, como es el caso del señalamiento de tipo que no corresponda al concepto liquidado.

(20) STS de 1 de febrero de 1991.

(21) STS de 13 de marzo de 1989. También RTEAR de Catalunya de 10 de abril de 1990, RTEAC de 26 de abril de 1995, que conducen el concepto de error de hecho a aquel de carácter material, numérico, aritmético y accidental.

En efecto, la doctrina no sólo diferencia las tres categorías de error, sino que además entiende que el error de hecho constituye un concepto genérico, mientras que los errores materiales y aritméticos son simples especies del error de hecho (22).

Según DE ELIZALDE Y AYMERICH (23), el error aritmético es una especie del error material, y éste del error de hecho: mientras que el error de hecho comprende todo tipo de errores que se refieran a elementos de hecho, el error material es un error de hecho pero especial y limitado, puesto que afecta exclusivamente al contenido de los actos; a su vez, el error aritmético constituye una categoría englobada en las dos anteriores, pues afecta únicamente a elementos del acto para cuya determinación hayan de realizarse operaciones aritméticas: en el error aritmético, la equivocación consiste en un defecto de una operación, sin afectar a los datos utilizados en ella, pues en tal caso el error sería material.

En definitiva, podemos afirmar que el error aritmético es aquel error que se produce en relación con una operación aritmética, esto es, con aquella parte de la ciencia matemática que estudia los números y las operaciones hechas con ellos. Es el error de cálculo, entendiendo por cálculo al cómputo realizado mediante operaciones matemáticas. En tal caso, el agente no aplica correctamente las reglas aritméticas que rigen la operatividad de la ciencia matemática.

Por el contrario, el error material es aquel error que se produce en relación con el contenido del acto de liquidación o con el acto de liquidación mismo. Incluye los errores aritméticos y, además, todos aquellos que se producen físicamente en la propia liquidación. Son, por ejemplo, los errores de transcripción, los supuestos en que el agente confunde una cifra por otra, olvida un dígito, anota una cantidad en una casilla que no corresponde, omite la anotación de una cantidad, o la anota varias veces, o aplica incorrectamente el límite de una deducción por inversión empresarial en el IRPF, por confundir el ejercicio del que procede dicha deducción, aun cuando dicho ejercicio está correctamente identificado en otro lugar de la declaración.

Por último, el error de hecho es aquel que se produce en relación con los hechos que afectan de forma directa o indirecta al acto de liquidación. Incluye no sólo los aritméticos y los materiales, que interfieren directamente en el acto de liquidación, sino también todos los que afectan o se producen en relación con cualquiera de los elementos del tributo: hecho imponible, base imponible, tipo de gravamen, deducciones... Precisamente se diferencia de los errores aritméticos y de los materiales en el hecho de que en los dos primeros, el agente incurre y materializa el error en el momento en

(22) GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel: «Rectificación de errores...» *op. cit.*, pág. 240; BELTRÁN MORAL, Susana y GIL BÉJAR, José Antonio: «El error de hecho en la devolución de impuestos»; *RDFHP*, núm. 162, pág. 1.424; GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús: *Los recursos administrativos*, *op. cit.*, pág. 102, y *Comentarios al Reglamento de procedimiento económico-administrativo*. Ed. Civitas, Madrid, 1983, pág. 593; CHECA GONZÁLEZ, Clemente: «La revisión a instancia del interesado de actos que infringen manifiestamente la Ley y por aportación de nuevas pruebas (Comentarios a la disposición adicional 2.ª del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de ingresos indebidos de naturaleza tributaria» *Impuestos*, núm. 23, pág. 73.

(23) DE ELIZALDE Y AYMERICH, Pedro: «El error de hecho...» *op. cit.*, pág. 231.

que está practicando la liquidación, de forma que tales errores quedan circunscritos exclusivamente a dicho acto; por el contrario, el error de hecho trasciende al acto de liquidación tributaria puesto que se produce en relación con cualquiera de los elementos del tributo, con carácter previo o posterior al acto de liquidación mismo. El error así configurado se convierte en *error en los elementos de hecho*, como ha destacado alguna sentencia (24).

GONZÁLEZ SÁNCHEZ ha destacado también que el concepto de error de hecho no se agota en los errores materiales o aritméticos (25), citando distintos ejemplos. Dicho autor considera que constituyen errores de hecho, sin ser ni aritméticos ni materiales, la errónea determinación del lugar donde están situados los bienes, la inclusión en la base tributaria de bienes que erróneamente se considera que son propiedad del causante o la apreciación equivocada de los hechos.

El error de hecho que, sin ser ni material ni aritmético, se produce en relación con el hecho imponible es, por ejemplo, el consistente en que el órgano liquidador cree erróneamente que un sujeto pasivo por el Impuesto sobre la Renta es propietario de un bien inmueble arrendado y, en aplicación del artículo 34 a) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta (LIRPF), le imputa los rendimientos procedentes del contrato de arrendamiento. El error se produce porque el órgano liquidador incurre en un error sobre el hecho de la propiedad del bien (26).

En relación con la base imponible, constituye error de hecho la liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales por la venta de un vehículo usado de importación cuando el órgano liquidador determina la base imponible del impuesto según la fecha de matriculación en España del vehículo y no según su antigüedad real, por desconocer el hecho de que el vehículo es de importación (27).

-
- (24) Un sector de la jurisprudencia ha seguido la tesis no restrictiva del concepto de error de hecho: «... y así como en una primera etapa, se entendió que el "error de hecho" era únicamente aquel de carácter aritmético, numérico o accidental, más tarde se amplió también a todos aquellos supuestos que se manifestaran con independencia de cualquier interpretación o criterio humanos, [...] llegándose, en nuestros días, a la aceptación del error de hecho sinónimo de "error en los elementos de hecho", conocido por la doctrina alemana con el término *tatbes-tand*» [STS de 30 de abril de 1992].
- (25) «Existen supuestos de error de hecho que originan una alteración menos relacionada con los datos o documentos utilizados en el expediente y que su motivación es debida a elementos exteriores e incluso posteriores al mismo, rebasando los límites del error material y más aún del aritmético» [GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel: «Rectificación de errores...» *op. cit.*, pág. 243].
- (26) El error citado será error de hecho siempre que se produzca como consecuencia del error en el hecho de la propiedad de un bien; por el contrario, no lo será cuando el error se produzca como consecuencia de la aplicación errónea de las normas que determinan la propiedad de los bienes puesto que, en tal caso, el error sería de derecho.
- (27) La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 14 de diciembre de 1995 determina, para el año 1996, los precios medios de venta aplicables para la liquidación de transmisiones de vehículos, embarcaciones y aeronaves usados/as. Tales valores, que pueden ser utilizados como medio de comprobación en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, determinan la base imponible del impuesto según la antigüedad del vehículo. En el caso de los vehículos de importación, la fecha de matriculación que consta en el permiso de circulación es la de primera matriculación en España, pero no la de primera matriculación real. En consecuencia, en caso de que el órgano competente expida una liquidación provisional en la que la base imponible se determine según la fecha de primera matriculación y no según la antigüedad real del vehículo, existirá error de hecho siempre que tal error se deba a que el órgano liquidador ignora un hecho relevante a efectos de la determinación de la base imponible, esto es, que el vehículo es de importación y que, por tanto, su antigüedad real es superior a la fecha de matriculación.

En relación con las deducciones de la cuota, constituye error de hecho la práctica, en la liquidación provisional, de una deducción en la cuota al amparo del artículo 78.1 a) LIRPF, de una deducción por descendientes respecto de uno fallecido, en la medida en que el órgano liquidador ignora un hecho relevante a efectos de la aplicación de dicha deducción, esto es, el hecho del fallecimiento del descendiente antes de la fecha de devengo del impuesto.

3. El tratamiento jurisprudencial del concepto de error de hecho.

El tratamiento jurisprudencial del error de hecho merece especial atención, puesto que ante la falta de un concepto jurídico definido de error de hecho, los órganos jurisdiccionales -y el TEAC- se han visto obligados a desarrollar una doctrina interpretativa, que no busca el concepto de error de hecho en su consideración como género respecto de sus especies (error material y aritmético), ni exclusivamente en la dualidad de error en el hecho-supuesto de hecho, sino que frecuentemente fundamenta el concepto de error de hecho en el carácter evidente o manifiesto del error, definiéndolo por oposición al concepto de error de derecho. Dicha doctrina jurisprudencial (28) ha tenido como efecto la restricción del ámbito objetivo de aplicación del procedimiento de rectificación de errores, no sólo mediante la interpretación restrictiva del concepto de error (29), sino también exigiendo la presencia de otros requisitos, ajenos al concepto de error, sin cuyo concurso no era posible la rectificación; como destaca DE ELIZALDE Y AYMERICH, «en el ordenamiento español la noción de error de hecho recibe una interpretación muy restrictiva por parte de los Tribunales, que ocasiona, por una parte, el desconocimiento de su significado técnico-jurídico, al acumularse requisitos extraños a su verdadera esencia y, por otra, el desaprovechamiento de las posibilidades que ofrecen los procedimientos para su rectificación con el fin de flexibilizar las relaciones Administración-administrado» (30).

La doctrina jurisprudencial define pues, un concepto de error de hecho distinto del concepto originario, cuya diferencia se aprecia, de una parte, por el simple análisis casuístico, y de otra, del examen de los requisitos que se exigen para que un determinado error de hecho pueda tener la consideración de tal a efectos de su rectificación.

El error citado será de hecho siempre que se produzca como consecuencia de que el órgano liquidador ignora el hecho de que el vehículo es usado de importación; por el contrario, será error de derecho cuando éste se produzca por ignorancia de las reglas de determinación de la base imponible, esto es, por la creencia errónea de que el valor atribuible a un vehículo usado de importación es el que corresponda según su antigüedad determinada por la fecha de matriculación en España.

(28) Son Sentencias representativas de dicha doctrina jurisprudencial, las SSTS de 25 de noviembre de 1959, 14 de octubre de 1961, 18 de noviembre de 1965, 13 de octubre de 1966, 23 de noviembre de 1967, 12 de marzo y 7 de mayo de 1968, citadas por la de 9 de marzo de 1970.

(29) La STS de 16 de diciembre de 1991 enumera los elementos que caracterizan al error de hecho, y entre otros, exige que el concepto de error de hecho sea aplicado de forma restrictiva.

(30) DE ELIZALDE Y AYMERICH, Pedro: «El error de hecho...» *op. cit.*, pág. 232.

3.1. La casuística jurisprudencial.

Del análisis casuístico se deriva que la jurisprudencia tiende a asociar un tipo de error a un determinado acto administrativo, prescindiendo de que el hecho de que un error sea de hecho o de derecho no viene condicionado por el acto en el que éste se produzca, sino de la causa que haya provocado que el agente incurra en un error. A título de ejemplo puede señalarse la calificación jurídica que han obtenido los errores que se indican a continuación:

- a) En relación con los errores relacionados con la procedencia de bonificaciones, ésta ha sido calificada reiteradamente por la jurisprudencia como error de derecho, en SSTS como las de 10 de diciembre de 1991 y 26 de octubre de 1993 (31). Según MARTÍNEZ LAFUENTE, la rigidez de la doctrina expuesta y la brevedad del plazo de revisión propia de los errores de derecho pueden resultar contrarios a los principios de justicia presentes en nuestro sistema jurídico, por lo que parece necesario matizar la doctrina según la cual todo lo referente a la inaplicación de exenciones o bonificaciones tributarias haya que reconducirlo al ámbito de los errores de derecho (32).
- b) Igualmente, la jurisprudencia ha calificado reiteradamente la aplicación de exenciones como de un supuesto de error de derecho (33). Sin embargo, una exención o bonificación puede ser denegada a causa de un error de hecho producido en relación con los requisitos exigidos para tener derecho a su concesión, como por ejemplo, por error de transcripción del funcionario de datos económicos del solicitante, por lo que en tal caso no debería proceder su configuración automática como error de derecho.

(31) Sin embargo, la SAN de 19 de enero de 1994 constituye uno de los contados supuestos de excepción a la regla general expuesta. En el supuesto enjuiciado, la actora recurre el acto mediante el que el Ayuntamiento de Madrid rectifica de oficio el error en que incurrió al practicar la liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, en la que aplicó erróneamente una bonificación del 90 por 100: «...por error sufrido en la programación del proceso de mecanización, se rellenó, en lugar de la casilla correspondiente a la deducción de equivalencia, la correspondiente a las bonificaciones». Es de destacar que en este supuesto, en el que excepcionalmente se considera que el error en la aplicación de una bonificación es un error de hecho, quien alega la existencia de un error de hecho es una Administración Pública y no un administrado.

(32) MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio: *Derecho tributario... op. cit.*, pág. 517.

(33) SSTS de 26 de octubre de 1987, de 24 de julio de 1989, de 9 de mayo de 1991, y de 30 de abril de 1992. La de 2 de junio de 1993 establece que «... el reconocimiento o no de la exención cuestionada, no implica un error de hecho, toda vez que para esclarecer su procedencia sería necesario utilizar técnicas interpretativas de adaptación de unos presupuestos a la norma aplicable». La de 30 de abril de 1992 establece que «... la aplicación o inaplicación de un beneficio fiscal [...] entra de lleno en el terreno de los "errores de derecho" [...] y es tan reiterada, clara y constante la doctrina de este Tribunal Supremo en torno a la calificación de error de derecho de todo aquello que suponía la aplicación de bonificaciones o exenciones tributarias que no merece ser citada».

- c) El criterio jurisprudencial ha sido menos uniforme en lo referente al error consistente en la aplicación de un tipo de gravamen erróneo. El artículo 6 del RPREA de 1924 establecía que el error de tipo era uno de los supuestos que permitían la devolución del ingreso indebidamente realizado, por lo que la jurisprudencia entendió inicialmente que el error de tipo era un error de hecho (34).

Posteriormente, la jurisprudencia se inclinó mayoritariamente por entender que el error en la aplicación del tipo de gravamen constituía siempre error de derecho, por implicar una previa operación de calificación jurídica que, por sencilla que fuera, alejaba el concepto del restringido ámbito de los errores materiales y aritméticos en los que se desenvuelven las facultades rectificatorias concedidas a la Administración (35).

PUJALTE parece ser el único ponente que se desvía de la línea jurisprudencial indicada; en alguna Sentencia, como en la de 9 de mayo de 1991, manifiesta que el error en la aplicación del tipo de gravamen es un error de hecho; en otras Sentencias, como en las de 8 de mayo, 5 de junio o 1 de octubre de 1990, parte de que la determinación de un tipo inidóneo al liquidar es error de hecho, salvo cuando la inadecuación deriva de la calificación conceptual del hecho imponible, en que deberá entenderse, con todas las consecuencias que de ello deriven, que el error es de derecho (36).

Indudablemente, el criterio más coherente será el de considerar, con el ponente citado y con otros autores (37), que existirán supuestos en los que la determinación de un tipo de gravamen que no corresponda al concepto liquidado será un error de hecho (por ejemplo, cuando la inadecuación deriva de la aplicación de un tipo distinto al indiscutible o único de la tarifa, o de un error al informar la base de datos de un programa informático). En otros supuestos, deberá considerarse que existe error de derecho (cuando sea consecuencia de una calificación jurídica incorrecta del hecho imponible).

(34) STS de 3 de mayo de 1965.

(35) Véanse SSTS de 9 y 18 de mayo, 22 de julio, 11 y 18 de junio de 1988, 1 de julio, 2 de marzo y 9 de octubre de 1989, 17 de enero, 23 de mayo y 1 de octubre de 1990, 14 de marzo y 19 de julio de 1991, y 25 de octubre de 1993. Evidentemente, dicho criterio ha sido mantenido tanto si quien ha incurrido en el error es la Administración o un administrado: «... no puede por menos de calificarse de sorprendente que el abogado del Estado ahora apelante, sostenga en este recurso que el error en la aplicación de un tipo, en una liquidación, es un error material, cuando tantas veces ha mantenido que se trata de errores de derecho [...]. Por tanto, si ese error es de derecho cuando incide en él un sujeto pasivo de un impuesto, esa misma calificación ha de darse al mismo error cuando es la Administración quien incide en él» [SSTS de 29 de enero y 9 de febrero de 1991].

(36) «No se trata, pues, de un señalamiento de tipo que no corresponda al concepto liquidado (como lo sería cualquiera de los expresados) sino de la determinación jurídica de cuál era la actividad desarrollada por el sujeto pasivo, y por ende, cuál es el tipo que le corresponde, lo que, en ningún caso, puede entenderse comprendido en el concepto de "error de hecho" a que se refiere el precepto citado» [STS de 8 de mayo de 1990].

(37) Por ejemplo, GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel: «Rectificación de errores...» *op. cit.*, pág. 242; ARIAS VELASCO, JOSÉ: *Procedimientos tributarios*. Ed. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1984, pág. 327; MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio: «Derecho tributario...», *op. cit.*, pág. 515. Por el contrario, otros autores creen más correcto entender que el error de tipo es un error de derecho (CHECA GONZÁLEZ, Clemente: «La revisión...» *op. cit.*, pág. 74).

- d) Debe destacarse, asimismo, el criterio de la jurisprudencia en relación con aquellos errores en que ha incurrido el agente mediante el uso de programas informáticos de liquidación, que han sido calificados reiteradamente como errores de derecho, puesto que la jurisprudencia entiende que es indiferente, a estos efectos, que el error lo cometa una persona física, que practica la liquidación, o que el error se cometa practicando la liquidación por medios mecánicos, puesto que ello no modifica la calificación del error, ni la intervención del factor humano en el medio mecánico, ya que el error se ha producido al no facilitar los datos suficientes a la máquina o facilitarlos erróneos (38), y el error procede, en definitiva, de un autor (el funcionario que liquida o el programador) (39).

Sin embargo, otras sentencias (40) intentan, con muy buen criterio, diferenciar el error que se produce por el deficiente funcionamiento del aparato informático o por un error en el desarrollo del programa introducido, en cuyo caso se estará ante un error de hecho, de aquellos que se producen por un error en la elaboración misma del programa, esto es, a un error en el funcionario que suministró las instrucciones al programador para elaborar el programa, en cuyo caso se estará ante un error de derecho, puesto que el error deriva, en este caso, de una interpretación incorrecta de las normas jurídicas.

De los supuestos expuestos se deriva que la jurisprudencia, especialmente la más antigua, tiende a calificar reiteradamente como error de derecho todos aquellos que se producen en relación con los actos enumerados, sin tener en cuenta que dichos errores pueden ser tanto de hecho como de derecho.

Existen, sin embargo, otros muchos errores respecto de los que la doctrina jurisprudencial y administrativa se ha pronunciado de forma ocasional, sin que exista una doctrina consolidada al respecto. A título meramente informativo, puede indicarse aquí que la jurisprudencia ha entendido que constituye error de derecho la rectificación de la medida que modifica el contenido del acuerdo (41), el error en la determinación de la titularidad de la potestad de imposición (42), el error en relación con

(38) SSTS de 29 de enero y 9 de febrero de 1991.

(39) STSJ de Catalunya de 14 de marzo de 1991.

(40) STSJ de Catalunya de 13 de marzo de 1991. La de 30 de abril de 1992 anuncia que el concepto de error de hecho se ha extendido últimamente «... a determinados errores informáticos, nacidos de la irrupción de la cibernética en el campo de la Hacienda Pública...».

(41) STS de 14 de noviembre de 1991. Entendemos, sin embargo, que una rectificación de una medida es un ejemplo claro de error de hecho que no es ni material ni aritmético, puesto que se produce en relación con los elementos de hecho que inciden en la determinación de la cuota.

(42) En el supuesto de que dos titulares de la potestad de imposición practiquen un mismo acto de liquidación tributaria, se origina una duplicidad impositiva que, según la STS de 7 de mayo de 1968, no es reconducible al error de hecho: «... no se está ante el supuesto que quiere destacar la sociedad recurrente de un error de hecho, sino muy por el contrario, de un debate jurídico en el que únicamente el enjuiciamiento minucioso y detenido de los preceptos aplicables puede

la entrada en vigor de las normas jurídicas (43), el error en la deducción por descendientes en la cuota del IRPF (44), la calificación de un contrato de arrendamiento de local comercial como de arrendamiento de negocio (45), la inclusión en la declaración del IRPF de una indemnización exenta de tributación (46), la representación del presentador del documento (47), la sujeción al Impuesto sobre la Renta de la indemnización percibida en concepto de baja incentivada a la jubilación anticipada (48).

Por el contrario, la jurisprudencia ha considerado, acertadamente, que el desconocimiento de la naturaleza de Sociedad Cooperativa de una entidad es un error de hecho (49), así como la contabilización errónea de una factura a efectos del IVA (50).

poner de relieve la correcta solución a la controversia entablada, coincidiendo con ello el criterio rector de una unánime jurisprudencia recaída en este tema que por conocida releva de su cita [...] y siendo así que, como acabamos de ver, no surge espontáneamente esta duplicidad de pago como un error de cálculo o equivocación material que ponga por sí solo de manifiesto la repetición del doble abono de una cantidad por el mismo concepto fiscal u otro equivalente, sino la exigencia legal de satisfacer por dos preceptos tributarios dos cantidades, se hace obligada la confirmación de los acuerdos recurridos que llegaron a las mismas conclusiones de la Sala, omitiendo por innecesarias las consecuencias procesales de la distinta fijación de plazo para reclamar en uno y otro error...».

Según MARTÍNEZ LAFUENTE, aunque la Sentencia parcialmente transcrita se refiere a actos de la Hacienda Foral, su doctrina es extensible a la situación actual (MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio: *Derecho tributario...*, *op.cit.* pág. 518). Debe tenerse en cuenta, sin embargo, que la duplicidad de pago constituye de por sí, en aplicación del artículo 7.1 a) del Real Decreto 1163/1990, un supuesto de devolución de ingresos indebidos, con independencia de que la duplicidad haya sido debida a error de hecho o de derecho.

- (43) SSTs de 7 de abril de 1978 y de 17 de octubre de 1983, citadas por MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio: «Derecho tributario...», *op. cit.*, pág. 519.
- (44) El TSJ de Castilla-La Mancha entendió, en Sentencia de 18 de septiembre de 1989, que el error consistente en no haber aplicado la deducción por una única hija en la cuota del IRPF era necesariamente un error de derecho, puesto que tal error «se trata de una omisión que exige para su adecuada constatación la calificación o valoración, por sencilla que sea, a la luz del artículo 24.1 c) y d) de la ley reguladora del impuesto, a efectos de precisar si el supuesto reúne los requisitos exigidos para practicarse la deducción».
- (45) SAN de 20 de julio de 1992. Aunque desconocemos el supuesto enjuiciado en dicha sentencia, podemos afirmar, en relación con el error en la calificación de un contrato, que dicho error será de derecho, como afirma la sentencia indicada, cuando tal calificación haya sido consecuencia de la aplicación de normas jurídicas. Por el contrario, será error de hecho cuando el error derive, no de una operación de calificación jurídica, sino de un error de transcripción o de confusión física de un contrato por otro.
- (46) RTEAC de 1 de febrero de 1995.
- (47) RTEAC de 30 de noviembre de 1994.
- (48) RTEAC de 29 de junio de 1994.
- (49) STS de 30 de abril de 1992.
- (50) El supuesto enjuiciado por el TSJ de Catalunya en su Sentencia de 3 de noviembre de 1992, es el consistente en el error en la elaboración de un listado informático a efectos de la declaración del IVA, puesto que una determinada factura fue contabilizada por la cantidad de pesetas 300.000 -cuando en realidad su importe era de ptas. 30.000-, tal y como fue acreditado mediante la propia factura. Lo curioso de este supuesto es que el Tribunal no sólo estima el recurso sino que además condena a la Administración demandada al pago de las costas, «...por apreciar temeridad en su actuación, dado que los hechos y, en concreto, el error sufrido por el contribuyente aparecían indubitadamente desde el inicio del expediente».

3.2. Los requisitos jurisprudenciales.

En lo referente al examen de los requisitos exigidos por la jurisprudencia, se pone de manifiesto que ésta configura un concepto de error de hecho cualificado. Para que exista un error de hecho susceptible de rectificación, la jurisprudencia ha venido exigiendo tradicionalmente la concurrencia de los requisitos que indicamos a continuación.

Por una parte, la jurisprudencia exige **que el error de hecho se refiera a elementos constitutivos de la relación jurídico-tributaria**, como son el sujeto pasivo, el concepto tributario, la base imponible o el tipo aplicable a la cuota, «sin que pueda afirmarse lo mismo de los que son puramente referenciales o identificativos del acto de gestión tributaria, como por ejemplo, el número de la liquidación, el del documento nacional de identidad o el número de identificación fiscal del presentador o del sujeto pasivo, la naturaleza del documento liquidado, etc., cuya posible expresión equivocada no influya en la obligación jurídico tributaria creada» (51).

Por otra parte, en numerosas Sentencias, como en la de 16 de diciembre de 1991, se exige **que el error consista en simples equivocaciones elementales de nombres, datos, operaciones aritméticas o transcripción de documentos**, si bien debe destacarse la existencia de una línea jurisprudencial ampliatoria, representada, entre otras, por la ya citada Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 1992 -véase *supra* nota 24-.

El criterio jurisprudencial expuesto exige asimismo, **que el error pueda ser apreciado exclusivamente a la vista de los datos que constan en el expediente administrativo** (52); algún autor ha llegado a afirmar que «cuando exista duda o cuando el error se ponga de manifiesto por comprobación de hechos de los que no hay constancia en el expediente, el error, técnicamente hablando, no será material, sino de derecho» (53).

Nosotros entendemos, junto con autores como GONZÁLEZ SÁNCHEZ (54), que a efectos de determinar la existencia del error, habrá supuestos en los que será preciso tener en cuenta elementos distintos a los que constan en el expediente administrativo. Evidentemente, ello no tiene porque desvirtuar la existencia y rectificabilidad del error de hecho, ni implica que el error de hecho deba tener la calificación jurídica de error de derecho.

(51) STS de 13 de marzo de 1989.

(52) SSTS de 24 de febrero de 1962, de 23 de noviembre de 1967, 12 de marzo de 1968 y 9 de marzo de 1970. Entre la doctrina, CHECA GONZÁLEZ: «La revisión...», *op. cit.*, pág. 75.

(53) MEILÁN GIL, José Luis: «Delimitación conceptual del error material y de cuenta» *RAP* núm. 55, pág. 158. Dicho autor incurre, a nuestro juicio, en una incorrección metodológica, puesto que construye el concepto de error basándose, no en el concepto mismo de la figura, sino en elementos extraños al mismo. La forma en que el error se exterioriza o manifiesta o la forma en que es apreciado por el órgano actuante es un elemento ajeno al concepto de error de hecho; un error de hecho no deja de serlo por el hecho de que no conste en el expediente.

(54) GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel: «Rectificación de errores...», *op. cit.*, pág. 253.

Como afirma DE ELIZALDE Y AYMERICH (55), la exigencia de que el error de hecho se aprecie exclusivamente con los datos que constan en el expediente es justificable únicamente cuando la existencia del error constituye motivo de interposición del recurso extraordinario de revisión [arts. 171.1 de la LGT y 127.1 a) del RPREA], pero no en los restantes supuestos de rectificación de errores de hecho.

Asimismo la jurisprudencia y la doctrina del Consejo de Estado (56) exigen **que el error sea manifiesto, palpable (57), patente y claro**: «... [el error de hecho] se caracteriza por ser ostensible, manifiesto e indiscutible, implicando, por sí solo, la evidencia del mismo, sin necesidad de mayores razonamientos, y exteriorizándose *prima facie* por su sola contemplación (frente al carácter de calificación jurídica, requerida de una declaración basada en ella, que ostenta el error de derecho)» (58); «... [el error de hecho se refiere] a aquellas equivocaciones sufridas que son advertibles del simple examen del expediente, cuya enmienda no altera la esencia del acto administrativo» (59); «El artículo 111 de la Ley de Procedimiento Administrativo supone una potestad de la Administración de alcance limitado, en cuanto sólo arbitra una fórmula para evitar la supervivencia de simples errores patentes, y por eso mismo, debe ceñirse a los casos en que el propio acto revele una equivocación evidente por sí mismo» (60).

La exigencia del carácter patente y claro del error, que puede tener su origen en la doctrina derivada del artículo 6 del RPREA de 1924, que exigía que el error de hecho fuera *notorio*, o en la aplicable al recurso extraordinario de revisión, que exige que el error sea *manifiesto*, ha sido mantenida por la mayoría de los autores, quienes tienden asimismo a definir el error de hecho por su carácter manifiesto; así, MEILÁN GIL (61), CHECA GONZÁLEZ (62), BALEEIRO y ALBIÑANA, BELTRÁN MORAL y GIL BÉJAR (63); estos últimos pretenden una ampliación del concepto de error de hecho por la vía de su determinación, además de por otros elementos propios del concepto de error, por el simple carácter obvio o manifiesto de éste (64).

(55) DE ELIZALDE Y AYMERICH, Pedro: «Error de hecho...» *op. cit.*, pág. 232.

(56) Dictamen del Consejo de Estado de 23 de enero de 1953.

(57) Según terminología de la STS de 22 de octubre de 1986, el procedimiento de rectificación debe referirse a «*una palpable equivocación*».

(58) STS de 16 de diciembre de 1991.

(59) STS de 27 de mayo de 1991.

(60) STS de 16 de abril de 1984. En igual sentido, SSTS de 19 de febrero de 1962, de 20 de febrero de 1968, y de 9 de marzo de 1970, 16 y 25 de febrero y 2 de marzo de 1987.

(61) Dicho autor entiende que el carácter manifiesto del error es un elemento integrante del concepto de error de hecho (MEILÁN GIL, José Luis: «Delimitación conceptual...»; *op. cit.*, pág. 158 y ss.).

(62) CHECA GONZÁLEZ, Clemente: «La revisión...» *op. cit.*, pág. 73.

(63) BALEEIRO, A: *Direito Tributario Brasileiro*, 2.ª Ed. Rio, Ed. Forense, 1970, pág. 499; ALBIÑANA, César: «Estudio preliminar sobre los problemas de hecho en la aplicación de los impuestos», en ARIAS VELASCO y CARRALLARRAURI: «Manual de Procedimiento Tributario», 1967. Citados ambos por BELTRÁN MORAL, Susana, y GIL BÉJAR, José Antonio: «El error de hecho...» *op. cit.*, págs. 1.416 y 1.417.

(64) «... a efectos de la ampliación de los supuestos de error de hecho, objeto de nuestra tesis, entendemos que para apreciar la existencia del error de hecho bastará que nos señalen a lo que se entiende por obvio, a lo que es claro y evidente, a lo que se puede percibir con sólo observar, lo que no se puede negar, lo visible y manifiesto, siendo pues, a partir de esta apertura del ángulo de visión por donde pretendemos justificar la ampliación de lo que se ha venido entendiendo por error de hecho» [BELTRÁN MORAL, Susana, y GIL BÉJAR, José Antonio, *op. ult. cit.*, pág. 1.416].

Sin embargo, tal conclusión no nos parece correcta puesto que, de una parte, se produce una incongruencia teleológica, esto es, con el fin perseguido, ya que con ella no siempre se consigue una ampliación del concepto de error de hecho, puesto que tal afirmación deja fuera del concepto a aquellos errores que, aun siendo de hecho, no son claros, evidentes, visibles, innegables o manifiestos; por otra parte, se produce una incongruencia sustantiva, esto es, con la definición del concepto de error, puesto que la configuración de un concepto jurídico no puede conseguirse recurriendo a su determinación en función de un elemento extraño al propio concepto. Es evidente que no todo error manifiesto será error de hecho, y así lo ha manifestado alguna sentencia: «... sin que sea lícito ampliar la técnica del error de hecho a cuestiones que realmente, de ofrecer algún posible error, sería de derecho, incluso aunque estos hipotéticos errores jurídicos sean manifiestos» (65).

DE ELIZALDE Y AYMERICH (66) y MARTÍNEZ LAFUENTE (67) destacan que la jurisprudencia civil del Tribunal Supremo ha establecido criterios similares a efectos de definir el significado del error de hecho como motivo del recurso de casación por infracción de ley, exigiendo la evidencia del error, la prueba documental del mismo, su constancia en el expediente, así como la innecesidad de interpretaciones o razonamientos para su apreciación. De ello deducen dichos autores que no es aventurado considerar esta doctrina como modelo de la jurisprudencia contencioso-administrativa.

Por último, un constante criterio jurisprudencial (68) ha establecido otros requisitos del error de hecho rectificable, que tratamos en este lugar por razones de sistemática, aun cuando técnicamente están más relacionados con los efectos jurídicos del procedimiento de rectificación que con el concepto mismo del error.

Dicho criterio, representativo de las tesis más restrictivas en lo referente al concepto de error, exige **que la subsanación del error se realice rectificando el mismo acto administrativo que lo contiene, sin alteración fundamental del mismo**. Según tal doctrina, tal rectificación debe cumplir, en todo caso, los siguientes requisitos:

- a) Que no implique proceder de oficio a la revisión de actos administrativos firmes y consentidos.
- b) Que no se produzca alteración fundamental del acto (69), y
- c) Que no tenga como consecuencia la anulación o revocación del acto administrativo.

(65) STSJ de Catalunya de 14 de marzo de 1991.

(66) DE ELIZALDE Y AYMERICH, Pedro: «El error de hecho...» *op. cit.*, pág. 232.

(67) MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio: «Derecho tributario...», *op. cit.*, pág. 513.

(68) Por ejemplo, en SSTS como las de 16 de diciembre y 1 de febrero de 1991.

(69) STS de 15 de octubre de 1984, que establece que «En lo concerniente al artículo 111 de la Ley de Procedimiento Administrativo, el error de hecho no puede suponer una alteración fundamental del contenido del acto...». Según las de 29 de marzo y 20 de diciembre de 1989, «[los errores de hecho] son aquellos que después de corregidos no cambian el

Así, tales requisitos vienen a definir, entre otros elementos, el concepto de error de hecho, de forma que en dicha doctrina éste se configura en función de las consecuencias jurídico-formales que tiene su rectificación: no será error de hecho aquel que para su rectificación altere fundamentalmente el contenido del acto o implique la anulación del mismo.

Existen otras interpretaciones menos restrictivas que exigen únicamente la subsistencia del acto administrativo, según las cuales, el mantenimiento del acto administrativo, aun cuando modificado por el error corregido, es condición para poder instar el procedimiento de rectificación del artículo 156; es representativa la Sentencia de 31 de enero de 1989, que establece que «... la anulación de una liquidación y su sustitución por otra nunca puede acordarse por la vía del artículo 156 de la Ley General Tributaria, pues la corrección de errores materiales, aritméticos o de hecho supone la conservación del acto ...» (70).

Creemos que los requisitos expuestos vienen a ser cláusulas de cautela que pretenden diferenciar el procedimiento del artículo 156 de la Ley General Tributaria con los procedimientos establecidos en los artículos 153 y 154 de la Ley General Tributaria, esto es, que la rectificación de errores no implique proceder de oficio a la revisión de los actos firmes y consentidos, limitando, por ejemplo, prácticas administrativas que impliquen modificar actos declarativos de derechos sin pasar por la previa declaración de lesividad de los mismos.

Asimismo, la subsistencia del acto administrativo constituiría así un elemento clave para diferenciarlo del recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 171.1 a) de la Ley General Tributaria y, en consecuencia, aquellos errores cuya rectificación impida la subsistencia del acto deberán ser rectificadas por la vía del recurso de revisión, mientras que los que no la impidan podrán ser rectificadas según el procedimiento del citado artículo 156.

Sin embargo, en relación con los requisitos mencionados y, en particular, con el de la exigencia de que la rectificación no altere el contenido del acto administrativo, debemos observar no sólo que dicho requisito no aparece expresamente mencionado en ninguna norma jurídica, sino que, además, su exigibilidad no deriva del concepto de error de hecho.

contenido del acto administrativo en que se producen, de manera que éste subsiste con iguales efectos y alcance una vez subsanado el error»; «siendo, por tanto, exigible que el acto rectificador muestre un idéntico contenido dispositivo, sustantivo y resolutorio que el rectificado, para que, amparada la Administración en su potestad rectificadora, no pueda encubrir una auténtica potestad revocatoria» [STS de 4 de febrero de 1987]. En igual sentido, STS de 22 de octubre de 1986 y STSJ de Catalunya de 14 de marzo de 1991.

(70) Igualmente, STS de 30 de abril de 1988, que establece que «no es factible a través del procedimiento del artículo 111 de la Ley de Procedimiento Administrativo anular un acto, porque esto sólo es posible a través del cauce procesal regulado en los artículos 109 y 110 de la Ley de Procedimiento Administrativo o por los especialmente previstos al efecto, ya que el error material o de hecho supone la conservación del acto inicial del que se rectifican los errores, puramente accidentales, que resulten del propio expediente»; la de 18 de julio de 1982 establece que «el ejercicio de esa potestad [del artículo 111 de la LPA] no entraña una revocación del acto administrativo en términos jurídicos». En igual sentido, las de 28 de mayo y 14 de julio de 1987 y de 1 de febrero de 1991.

Debemos tener en cuenta, además, la regulación establecida en el artículo 7.2 del Real Decreto 1163/1990. Según dicho artículo, cuando la Administración rectifique, de oficio o a instancia del interesado, cualquier error material, de hecho o aritmético padecido en una liquidación u otro acto de gestión tributaria y el acto objeto de rectificación hubiese motivado un ingreso indebido, los interesados podrán solicitar la devolución de dicho ingreso por el procedimiento de devolución de ingresos indebidos que regula dicho Real Decreto. Partiendo del presupuesto de que la rectificación prevista en dicho precepto es la realizada por la vía del artículo 156, y de que el Real Decreto 1163/1990 regula el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, es evidente que el precepto presupone que la rectificación de un error de hecho puede alterar el contenido del acto administrativo, modificando la cuantía de la prestación a satisfacer, dando lugar a la realización de un ingreso indebido. Según lo expuesto, es especialmente relevante que el Real Decreto citado regule las rectificaciones del artículo 156, puesto que es una norma jurídica esencialmente prevista para regular supuestos en los que se produce un ingreso indebido, esto es, una modificación del contenido del acto.

El **requisito de subsistencia del acto** merece especial atención, teniendo en cuenta que ésta ha sido tradicionalmente una cuestión polémica en relación con el procedimiento de rectificación de errores. La controversia radica en analizar el alcance de la rectificación de errores en relación con el propio acto tributario, esto es, si la rectificación de un error puede conllevar la desaparición de un acto del mundo jurídico o si, por el contrario, la rectificación debe permitir, en todo caso, la subsistencia del acto (71).

(71) La cuestión enunciada resulta especialmente polémica por cuanto que su definición puede incidir en la definición de la naturaleza jurídica del procedimiento de rectificación de errores de hecho. En caso de que se concluya que la rectificación de errores permite la eliminación del acto, el procedimiento se inserta fácilmente en el sistema de la revisión de oficio, en su definición clásica, entendiéndose por ésta la que se produce cuando la Administración entra a conocer de nuevo un acto, pudiendo tener por objeto la confirmación, modificación o revocación del mismo. Por el contrario, la rectificación entendida sin posibilidad de eliminación del acto implica que deben reconocerse a la rectificación ciertas particularidades respecto del resto de procedimientos de la revisión.

Sin embargo, entendemos que ello no prejuzga el carácter del procedimiento de rectificación como procedimiento de revisión, si se entiende que el sistema de revisión de oficio admite también procedimientos que no persiguen alternativamente la revocación o la confirmación del acto, sino que permiten asimismo su modificación o rectificación. La rectificación o modificación del acto como una consecuencia jurídico-material del sistema de revisión de oficio es aceptada por la doctrina: «Se dice que un acto administrativo, como en general cualquier acto jurídico, puede ser formalmente revisado cuando de la acción de "volver a ver" el acto, contrastando de nuevo sus fundamentos de hecho y de derecho, puede seguirse como efecto propio su modificación o su desaparición del ámbito del Derecho» (LAVILLA ALSINA, Landelino: «La revisión de oficio de los actos administrativos», *RAP* núm.34, págs. 53 y 54). Como destaca GONZÁLEZ PÉREZ, la rectificación de errores no pierde su carácter de revisión de oficio aun cuando se entienda que la rectificación no tiene por objeto privar de efectos al acto administrativo, sino volver sobre el mismo para verificar si se ha incurrido o no en un error de hecho. Es más, si se parte del presupuesto de que la revisión de oficio permite la confirmación, modificación o anulación del acto, debe concluirse incluyendo la rectificación de errores en el ámbito del sistema de revisión de oficio, puesto que la rectificación es el único supuesto que tiende esencialmente a la modificación del acto, en contraposición con la anulación y nulidad que, por la naturaleza del vicio en que incurren los actos, tienden a la eliminación del mismo (GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús: *Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo*; Ed. Civitas, Madrid 1983, pág. 590).

El criterio según el cual la rectificación del error debe permitir la subsistencia del acto que lo contiene, es compartido por un importante sector de la doctrina (72) y por la mayoría de la jurisprudencia (73), aun cuando existe un sector minoritario que entiende que nada impide que la rectificación de un error por el procedimiento establecido en el artículo 156 se realice mediante anulación del acto y su sustitución, en su caso, por otro (74).

El estudio de esta cuestión debe realizarse desde diversas perspectivas. Desde la perspectiva de la redacción literal del propio artículo 156 de la Ley General Tributaria, debemos señalar que dicho precepto no contiene ninguna referencia expresa al requisito de subsistencia del acto; el criterio según el cual, donde no distingue la ley, no debe distinguir su intérprete, implica que, en tal caso, la literalidad del precepto permite concluir que tal requisito no es exigible.

Igual conclusión deriva de la interpretación literal del artículo 159 de la Ley General Tributaria, que establece que «Fuera de los casos establecidos en los artículos 153 a 156, la Administración Tributaria no podrá anular sus propios actos declarativos de derechos...»; de la lectura del texto transcrito deriva, *a contrario sensu*, que los procedimientos de los artículos 153, 154, 155 y 156 de la Ley General Tributaria permiten la anulación de los actos de la Administración Tributaria.

Desde la perspectiva de los efectos del procedimiento de rectificación, debe tenerse en cuenta que si el procedimiento no pudiera subsanar aquellos errores cuya rectificación exigiera la anulación del acto, se produciría la incongruencia de tolerar la pervivencia de actos liquidatorios erróneos;

(72) Por ejemplo, GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús: «Régimen jurídico...» *op. cit.*, pág. 1112; ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: «Otro precepto a modificar» en la obra colectiva «Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Estudios en homenaje al profesor Sainz de Bujanda» vol. II. Ed. IEF, Madrid 1991, pág. 1.766; CHECA GONZÁLEZ, Clemente: «La revisión ...» *op. cit.*, pág. 71; GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: «La revisión de actos tributarios en vía administrativa», *RDFHP* núm.122, pág. 280. En particular, PARADA VÁZQUEZ parece pretender conectar el requisito de subsistencia del acto con el carácter manifiesto del error material o aritmético y con su verificabilidad a la vista de los datos del expediente -sin mencionar al error que es de hecho sin ser material o aritmético-: «El error material y el error aritmético [...] se evidencian por sí solos, sin necesidad de mayores razonamientos, manifestándose *prima facie* por su sola contemplación teniendo en cuenta exclusivamente los datos del expediente administrativo. Por ello son susceptibles de rectificación sin que padezca la subsistencia jurídica del acto que los contiene» [PARADA VÁZQUEZ, Ramón: *Régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común*; Ed. Marcial Pons, Madrid 1993, pág. 357].

(73) «... evidentemente el ejercicio de esa potestad [de rectificación] no entraña una revocación del acto administrativo en términos jurídicos. El acto administrativo rectificador ha de mostrar idéntico contenido dispositivo, sustantivo y resolutorio que el acto rectificado, sin que pueda la Administración bajo la potestad rectificadora encubrir una auténtica potestad revocatoria, lo cual entrañaría un verdadero *fraus legis* constitutivo de una desviación de poder» [STS de 8 de julio de 1982, citada por GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús: «Régimen jurídico...» *op. cit.*, pág. 1.112. Sin embargo, no todas las sentencias se manifiestan con igual rigidez; junto a las que se manifiestan en igual sentido que la transcrita, existen otras que, al matizar el concepto de subsistencia del acto, están ampliando el ámbito de actuación del procedimiento de rectificación: «...por lo que en rigor su revocación no entraña una revocación del acto en términos jurídicos sino su subsistencia con el diferente alcance que le confiera el acuerdo rectificatorio...» [STS de 23 de junio de 1992].

(74) En particular, DE ELIZALDE Y AYMERICH, Pedro: «El error de hecho...» *op. cit.*, pág. 236. Igualmente, GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel: «Rectificación de errores...» *op. cit.*, pág. 261.

como destaca DE ELIZALDE Y AYMERICH (75) la consecuencia inmediata de la exigibilidad de la subsistencia del acto es la perduración de situaciones fundadas en apreciaciones erróneas, en contradicción con los principios generales del ordenamiento jurídico.

De exigirse la subsistencia del acto se producirían supuestos en los que la resolución del procedimiento de rectificación declarararía la existencia de un error, pero sin rectificarlo, con lo cual se estaría protegiendo la subsistencia de situaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Dicho autor destaca, asimismo, que el requisito de la subsistencia del acto ha sido elaborado por la doctrina jurisprudencial, con el ánimo de preservar lo que el autor denomina «*el uso fraudulento de los cauces legales*» (76). Sin embargo, entendemos que la defensa de las instituciones del Derecho no justifica la reelaboración del concepto de error de hecho rectificable por la vía del artículo 156 de la Ley General Tributaria, mediante la adición artificiosa de requisitos que inicialmente no constituyen elementos definitorios de dicha figura.

Asimismo, el requisito de subsistencia del acto no sólo es contrario a la propia naturaleza jurídica del procedimiento de rectificación y a la letra del artículo 159 de la Ley General Tributaria, sino que además no tiene justificación en las figuras que actúan como garantes de las instituciones del sistema, como la protección de los derechos adquiridos, el principio de seguridad jurídica o la presunción de legalidad del acto administrativo. La protección de derechos adquiridos no alcanza a preservar aquellos cuya adquisición originaria o subsistencia están viciados por la existencia de un error de hecho, y el principio de seguridad jurídica se manifiesta aquí arbitrando un procedimiento de rectificación en el que la eventual anulación o revocación del acto se produce, por aplicación de las reglas generales de tramitación del procedimiento administrativo, con todas las garantías para el administrado -en especial, con trámite de audiencia y de prueba-. La presunción de legalidad del acto administrativo no deja de ser un instrumento al servicio de la Administración para garantizar su ejecutoriedad, por lo que no debe ser obstáculo para la anulación o revocación de un acto viciado por un error, siempre que ésta se produzca con arreglo al procedimiento legalmente establecido.

Cosa distinta es que la revocación de un acto administrativo cause daños o perjuicios a un administrado y la eventual responsabilidad patrimonial en que pueda incurrir la Administración (art. 139 y ss. LRJPAC). En particular, el artículo 142.4 de la LRJPAC establece la posibilidad de

(75) DE ELIZALDE Y AYMERICH, Pedro: «El error de hecho...» *op. cit.*, pág. 236.

(76) «Este efecto, referible a actos de particulares o a actos administrativos es ineludible para que el procedimiento cumpla los fines de justicia que lo justifican y no deben prevalecer contra él los recelos frente a la utilización fraudulenta de los cauces legales, cuyo control ha de realizarse, pero sin llegar a desvirtuar los requisitos establecidos» [DE ELIZALDE Y AYMERICH, Pedro: «El error de hecho...» *op. cit.*, pág. 236. Igualmente, GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel: «Rectificación de errores...» *op. cit.*, pág. 261.

reclamar la indemnización de los daños causados como consecuencia de la anulación, por razones de fondo o forma, de una resolución administrativa; el hecho de que la ley establezca que la anulación de un acto no presuponga siempre la indemnización no quiere decir que el administrado no pueda demostrar la existencia de una lesión efectiva -esto es, un detrimento patrimonial concreto y actual que exceda de las cargas comunes de la vida social y que el administrado no tenga el deber de soportar- con el fin de solicitar su reparación, puesto que la responsabilidad de la Administración se articula como un mecanismo objetivo de reparación, que se pone en funcionamiento en la medida en que se ha producido una lesión patrimonial sin que existan causas de justificación -esto es, sin que exista un título que determine como jurídicamente querido el perjuicio producido-.

Finalmente, debemos tener en cuenta la interpretación literal y sistemática del artículo 105 de la LRJPAC, cuya invocación aquí se justifica, no sólo por su aplicabilidad supletoria a la Ley General Tributaria, sino en el hecho de que las instituciones reguladas en el precepto citado y en el artículo 156 de la Ley General Tributaria tienen idéntico fundamento y finalidad (77). Respecto de la interpretación literal del precepto debemos destacar que no contiene ninguna referencia al requisito de la subsistencia del acto. Respecto de su interpretación sistemática, queremos destacar que el procedimiento de rectificación de errores de hecho en el procedimiento administrativo común está regulada en el apartado 2 del citado artículo 105; dicho artículo tiene el título genérico de *Revocación de actos*, y regula, en su apartado primero, la revocación por motivos de oportunidad. La interpretación sistemática del apartado 2 del citado artículo 105, incluida en un artículo destinado a la revocación de actos, permite concluir afirmando que la rectificación de errores permitirá la revocación del acto que contenga el error.

(77) La regulación de la revisión de oficio en Derecho administrativo adquiere carácter de Derecho supletorio: el artículo 9.2 de la Ley General Tributaria establece que tendrán tal carácter las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común. Aun cuando dicho artículo establece la supletoriedad únicamente en relación con el régimen jurídico de los tributos, GARCÍA AÑOVEROS destaca que tal régimen jurídico comprende, no sólo la fijación de los elementos integrantes de la relación jurídica tributaria, sino asimismo del régimen formal e instrumental en relación con los procedimientos de gestión y recaudación de los tributos [GARCÍA AÑOVEROS, Jaime: «La llamada revisión de oficio...» *op. cit.*, pág. 115].

Es más, el Derecho tributario material, esto es, la sujeción al tributo y sus elementos cuantificadores, están estrictamente sometidos al principio de legalidad, en aplicación del artículo 10 de la Ley General Tributaria, por lo que resulta difícil de entender la supletoriedad en este ámbito. Sin embargo, la cuestión varía sensiblemente cuando nos referimos al Derecho tributario procedimental, en el que no sólo existe mayor flexibilidad del principio de legalidad, sino también una gran similitud con aspectos procedimentales del Derecho administrativo.

En materia de revisión de oficio, la aplicación supletoria del Derecho administrativo se justifica no sólo por la articulación formal del sistema de fuentes expuesto, sino asimismo por los lazos estructurales que ligán ambas instituciones, que en definitiva emanan de una única potestad de revisión de actos, así como por el mayor desarrollo doctrinal y de Derecho positivo que ha alcanzado esta institución en Derecho administrativo, teniendo en cuenta, además, la reciente publicación de la LRJPAC, que completa la evolución de dicha institución e introduce en la regulación positiva algunas innovaciones destacables y correcciones que proceden, en parte, de reivindicaciones clásicas de la doctrina científica y jurisprudencial.

III. OBSERVACIÓN FINAL

Apuntábamos en nuestra introducción la idea de que el procedimiento de rectificación de errores únicamente puede subsistir en el sistema de revisión de actos en la medida en que su operatividad se circunscriba al ámbito objetivo que le es propio: el del error de hecho. Es necesario evitar, en consecuencia, extensiones del ámbito del procedimiento que constituyan aplicaciones extrañas al concepto de error de hecho, máxime cuando la fluidez y versatilidad del procedimiento pueden llevar a prácticas que desvirtúen su funcionalidad inicial.

Sin embargo, la elaboración dogmática del procedimiento de rectificación se ha visto excesivamente condicionada por la necesidad de evitar la extensión injustificada del procedimiento. La necesidad de evitar un uso improcedente por abusivo del procedimiento, junto con la parquedad de la regulación legal, ha sido la principal causa de que la doctrina y la jurisprudencia, considerando preeminente la necesidad de evitar el uso improcedente del procedimiento, incurrieran en interpretaciones conservadoras del requisito de subsistencia del acto rectificado, al efecto de evitar la revocación de un acto fuera del procedimiento establecido a tal efecto, o de la exigencia de que el error fuera manifiesto, evidente o notorio, que en definitiva tendía a restringir el ámbito de aplicación del procedimiento para evitar un uso injustificado del mismo.

En estos supuestos, el celo invertido en impedir el uso abusivo del procedimiento ha provocado la incorporación de un discurso práctico en la argumentación jurídica, actuando en detrimento del procedimiento de rectificación al desvirtuar aspectos esenciales del mismo, como su naturaleza jurídica y ámbito de aplicación. En efecto, en el procedimiento de rectificación, la parquedad de la regulación legal y, en ocasiones, su obsolescencia, han obligado a la jurisprudencia a realizar un esfuerzo interpretativo constante, de forma que, si bien la doctrina jurisprudencial es habitualmente uno de los principales agentes de decisión jurídica, que viene a discriminar cuáles son las interpretaciones correctas e incorrectas de la ley así como a integrar las lagunas en que ha incurrido el legislador, en el caso del procedimiento de rectificación la jurisprudencia no sólo ha resuelto las ambigüedades existentes, sino que a su vez ha reconfigurado el ámbito material en el que se insertan sus decisiones.

En este sentido, la doctrina jurisprudencial sobre el procedimiento de rectificación ilustra la incursión en el método interpretativo de consideraciones de tipo instrumental o finalista, puesto que la conciencia jurídica material de los Jueces, o el deseo de llegar a una solución valorativamente aceptable -esto es, la interdicción de abusos mediante el procedimiento-, ha primado por encima de su conciencia jurídica estrictamente formal (78).

(78) ALF ROSS sostiene que la realidad desvirtúa la teoría clásica respecto de la administración de justicia, que consideraba que las decisiones judiciales se fundamentaban exclusivamente en dos factores:

- a) En un conocimiento pleno de las leyes aplicables y de los hechos relevantes, y
- b) En una pulcra conciencia jurídica formal, es decir, en el deseo de aplicar estrictamente las leyes sin ninguna otra consideración.

La reconfiguración del ámbito material también se ha producido por la incorporación al procedimiento de rectificación de doctrinas elaboradas respecto de otras instituciones; así, la influencia de la doctrina civil del Tribunal Supremo referente al recurso de casación por infracción de ley ha condicionado la interpretación del requisito de que el error sea evidente y que conste en el expediente, la dogmática existente en relación con el artículo 6 del RPREA de 1924 determinó la exigibilidad de que el error fuera notorio, y de la referente al recurso extraordinario de revisión derivó la exigencia de que el error fuera manifiesto (79).

Nosotros entendemos que el análisis de cualquier institución jurídica requiere su estudio de forma que, aun cuando permita valorar su significado en su contexto jurídico y social, no implique la incorporación a la construcción dogmática de consideraciones o elementos extraños a la propia institución. Así, el elemento vertebrador del procedimiento de rectificación de errores no es su posible uso improcedente, sino el propio concepto de error de hecho, cuya adecuada configuración es el presupuesto que garantiza la correcta aplicación del procedimiento.

En la realidad:

- a) El conocimiento del juez no sólo es imperfecto sino que su juicio se ve afectado por circunstancias de orden político, social, económico, y
- b) La conciencia jurídica formal de los jueces compete casi siempre con su conciencia jurídica material, de modo que no es infrecuente que los jueces tengan que plantearse el problema de aplicar estrictamente la ley, o apartarse de ella para decidir satisfactoriamente el caso planteado.

[NINO, Carlos Santiago: *Introducción al análisis del derecho*; Ed. Ariel, Barcelona 1983, pág. 296 y ss.].

- (79) Como afirma CALVO GARCÍA, la textura abierta del Derecho y las condiciones prácticas de la decisión jurídica dan origen a lo que el autor denomina *holgura hermenéutica o manipulación epistemológica* de la ley [CALVO GARCÍA, Manuel: *Los fundamentos del método jurídico: una revisión crítica*; Ed. Tecnos, Madrid 1994, pág. 249]. El autor manifiesta que el mito de la certeza del Derecho es una ilusión, puesto que la interpretación jurídica está contaminada por prejuicios, principios y estándares políticos, argumentos racionales, criterios prácticos...: «A pesar del ingente esfuerzo teórico encaminado a mostrar la no "contaminación" material de la decisión jurídica, excluyendo la posibilidad de tener en cuenta cualquier tipo de fundamento político o social en la misma, la propia evolución del Derecho se está encargando de demostrar la futilidad de este esfuerzo teórico. Las transformaciones del Derecho desbordan necesariamente las posibilidades del canon hermenéutico tradicional, provocando un claro desplazamiento desde lo que podríamos llamar la "economía dogmática de la imprecisión", que caracteriza el método jurídico tradicional, hasta una especie de "economía política de la imprecisión" a la que parece abocada la aplicación del Derecho en el estado social».