

LA INICIACIÓN A INSTANCIA DEL INTERESADO DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS ESPECIALES DE REVISIÓN

Clemente Checa González. Catedrático de la Universidad de Extremadura.
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 25 noviembre 2004.

Resumen de la Conferencia:

1. Somera descripción de los distintos procedimientos especiales de revisión en materia tributaria.

El art. 213 LGT sigue manteniendo la tradicional distinción entre dos medios de revisión completamente diferentes en su funcionamiento: de una parte, los *procedimientos especiales de revisión*, y, de otra, la *revisión previo recurso* (recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas).

De acuerdo con el art. 216 LGT los procedimientos especiales de revisión son los siguientes: a) La revisión de actos nulos de pleno derecho; b) La declaración de lesividad de actos anulables; c) La revocación de actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones; d) La rectificación de errores materiales, de hecho o aritméticos; y e) La devolución de ingresos indebidos.

Se siguen manteniendo, por tanto, los ya clásicos procedimientos revisores, a salvo de la introducción del procedimiento de la revocación, que ha venido a ocupar el lugar que en la LGT/1963 tenía el procedimiento de anulabilidad, regulado en el art. 154 de dicha Ley.

Ello supone que se ha producido un acercamiento a lo establecido con carácter general en la LRJ-PAC, lo mismo que también ha sucedido en lo que atañe a la enumeración de las causas productoras de la nulidad de pleno derecho.

2. Declaración de nulidad de pleno derecho.

Conforme a lo establecido por el art. 217 LGT, puede declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en una serie de supuestos, que son fiel reproducción de los contemplados en el art. 62 LRJ-PAC.

No voy a entrar a examinar, por razón de tiempo, el contenido concreto y específico de cada una de estas causas de nulidad mencionadas.

Me centraré tan sólo en el procedimiento de declaración de nulidad, y, dentro de él, únicamente en aquellos aspectos que considero más relevantes desde la óptica

a la que se ciñe esta charla, que es, exclusivamente, la de la iniciación a instancia de parte de los procedimientos especiales de revisión, razón ésta por la que tampoco me ocuparé de la declaración de lesividad, ya que ésta sólo cabe de oficio, extremo sobre el que no albergo dudas.

En cuanto a la revocación, y pese a que el artículo 219.3 LGT señala que este procedimiento se inicia siempre de oficio, a mi juicio, y por lo que después diré, no me convence, en absoluto, tal afirmación, por lo que si me detendré en este tema.

2.1. Formas de inicio del procedimiento de nulidad. Especial análisis de la acción de nulidad.

El procedimiento para declarar la nulidad de pleno derecho establecido en el art. 217 LGT puede iniciarse de oficio o a instancia del interesado, disponiéndose lo propio en el art. 4 del proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de revisión en vía administrativa.

En el primer caso este procedimiento se pondrá en marcha por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico.

En el segundo supuesto, esto es, cuando el comienzo del mismo es a instancia de los interesados, hay que indicar que éstos gozan a este respecto de una verdadera y propia *acción de nulidad*.

Esta acción representa un remedio procesal idóneo para poner en marcha el dispositivo revisor, provocando la incoación del pertinente expediente. Y constituye algo así como una tercera vía entre los recursos administrativos propiamente dichos y la revisión de oficio, que se ha establecido para evitar los efectos perniciosos que se podrían provocar, en ausencia de tal acción, por la inactividad de la Administración.

2.2. Plazo para que el interesado inicie el procedimiento de nulidad.

La nulidad de pleno derecho, a la vista de lo dispuesto tanto en el art. 217 LGT como, con carácter general, en el art. 102 LRJ-PAC, parece, en principio, que puede ser solicitada en cualquier momento.

Estimo, sin embargo, que tal interpretación debe modularse y matizarse, puesto que la anulación de un acto administrativo suscita el conflicto entre dos principios básicos del ordenamiento jurídico: el de legalidad y el de seguridad jurídica, por lo que habrá que acudir a lo dispuesto por el art. 106 LRJ-PAC, pese a que en la nueva LGT no se recoge un precepto similar.

2.3. Petición de suspensión por el interesado del acto objeto de revisión, cuando la ejecución pueda causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

Respecto a la revisión de oficio de los actos nulos de pleno derecho una de las cuestiones que tradicionalmente se ha venido planteando era la de si era, o no, posible la suspensión de la ejecución de tales actos. Entiendo que la respuesta debe ser positiva, pudiéndose aplicar a estos efectos el art. 104 de la LRJ-PAC, pese al silencio sobre este extremo concreto del art. 217 LGT.

2.4. La revisión de disposiciones generales nulas. Inexistencia en este caso de “acción de nulidad”.

Nada dice el art. 217 LGT acerca de la revisión de las disposiciones generales nulas. Sí, por el contrario, el art. 102.2 LRJ-PAC.

La revisión de oficio en este caso no opera como acción de nulidad. Esta previsión legal de no conceder la “acción de nulidad” cuando estamos en presencia de la revisión de disposiciones generales es plenamente conforme tanto con la exclusión de cualquier recurso en vía administrativa contra disposiciones generales (art. 102.3 LRJ-PAC), cuanto con la vigente LJCA, en la que ya se admite a los particulares la impugnación directa de las disposiciones generales, siempre que, evidentemente, ello lo lleven a cabo en el plazo de dos meses, y se hallen legitimados por ostentar un derecho subjetivo o un interés legítimo afectado por las mismas.

3. Revocación de actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones. Iniciación del procedimiento de revocación: ¿Sólo de oficio?.

La LGT/1963 no contemplaba la posibilidad de revocación de los actos tributarios de gravamen, al contrario de lo que sí sucedía en el ámbito administrativo general, ya que el art. 105.1 de la LRJ-PAC señala que las Administraciones públicas pueden 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.

Esta falta de sintonía entre la LGT/1963 y la LRJ-PAC se ha corregido en la nueva LGT, en la que ya si se alude expresamente, en su art. 219, a la revocación de actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, lo que ha supuesto, como ya se indicó, la supresión del procedimiento de revisión de oficio por anulabilidad contemplado en el art. 154 LGT/1963.

Los actos que pueden ser objeto de revocación son los de gravamen, esto es los que imponen una carga, una obligación o una sanción, o desfavorables para los interesados, siempre que se produzca alguno de los motivos que habilitan a la Administración para revocarlos.

Este procedimiento, según el apartado 3 del art. 219 LGT, se iniciará siempre de oficio. El art. 105.1 LRJ-PAC nada dice al respecto; pero la práctica generalidad

de la doctrina ha entendido que ante ese silencio deben aplicarse las reglas generales sobre legitimación para incoar el procedimiento, recogidas en el art. 31.1.a) de dicha Ley, lo que, en suma, equivale a afirmar que cabe tanto la iniciación de oficio como a instancia del interesado.

Existe, por tanto, una discordancia entre la nueva LGT y la LRJ-PAC en punto a esta cuestión, siendo más acertado, en mi opinión, el conceder la posibilidad de que el procedimiento de revocación se pueda iniciar también por los interesados.

Y ello mucho más cuando parece existir cierta desarmonía entre este art. 219.3 LGT, y el art. 221.3 de la misma Ley, toda vez que en este último se señala que uno de los cauces para solicitar la devolución de ingresos indebidos derivados de los actos de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones que hayan adquirido firmeza es el de promover la revisión del acto mediante el procedimiento especial de revisión establecido en la letra c) del art. 216 LGT, esto es, de la revocación.

Cierto es que promover no equivale a iniciar el procedimiento; pero es, desde luego, algo más que una mera petición graciable, ya que si ésta no obliga más que a causar recibo de la misma, el hecho de que se promueva la petición por los interesados conlleva, a mi juicio, que se tenga que poner en marcha el dispositivo de la revocación por parte de la Administración, provocando la incoación del correspondiente expediente, con lo cual, en definitiva, estamos, en la práctica, en una situación muy próxima a la auténtica y verdadera iniciativa del procedimiento a instancia de los particulares.

4. Rectificación de errores materiales, de hecho o aritméticos. Formas de inicio.

De acuerdo con el art. 220 LGT el órgano u organismo que hubiere dictado el acto o la resolución de la reclamación rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción.

Cabe, pues, la iniciación de este procedimiento a iniciativa del particular afectado –claramente se pronuncia también en este sentido el art. 13.2 del proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de revisión en vía administrativa-, si bien hay que señalar que este procedimiento no está, en puridad, previsto para que el interesado subsane los errores por él padecidos, sino únicamente para intentar eliminar aquellos en que puedan haber incurrido las instancias administrativas, con lo cual a través de esta vía no es posible llevar a cabo la rectificación de los propios errores materiales cometidos por el obligado tributario.

En los supuestos de declaraciones-autoliquidaciones, que es donde esta cuestión adquiere mayor trascendencia, deberá de acudirse, por su parte, al

procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones, de tal forma que en los supuestos más normales y usuales, esto es, cuando la autoliquidación haya dado lugar a un pretendido ingreso indebido, habrá que seguir el cauce marcado por el art. 221.4 LGT, que establece la posibilidad de instar la rectificación de tal autoliquidación de conformidad con lo dispuesto en el art. 120.3 de dicha Ley, cuyo desarrollo reglamentario sigue estando constituido por el art. 8 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, toda vez que este precepto se sigue manteniendo en vigor en la Disposición derogatoria única, 1.b) del proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de revisión en vía administrativa.

5. Devolución de ingresos indebidos. Formas de inicio del procedimiento

Establecido en el art. 32.1 LGT la obligación que tiene la Administración de proceder a devolver a los obligados tributarios, a los sujetos infractores, o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de las sanciones, el art. 221 de la misma Ley es el que alude al procedimiento aplicable para la devolución de estos ingresos.

Este procedimiento, que es simplemente uno de los posibles para obtener la devolución de ingresos indebidos, ya que este derecho puede reconocerse a través de otras vías –véase el art. 15 del proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de revisión en vía administrativa- puede iniciarse, obviamente además de oficio, a *instancia del interesado*, en los supuestos a los que alude el art. 221.1 LGT, afirmándose lo propio en el art. 17 del proyecto de Real Decreto que se acaba de mencionar.

Dentro de este epígrafe me referiré también, en la exposición oral, a la devolución en el caso de un acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones que ya haya adquirido firmeza; y a la devolución en el supuesto de presentación de un autoliquidación.