



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

LOS PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE REVISIÓN DE LA
LEY GENERAL TRIBUTARIA

Análisis concreto de los procedimientos de “revisión de actos nulos de pleno derecho” y de “declaración de lesividad de actos anulables”

Autor: **Belén Higuera Campos**

5^a, E5

Tributario

Tutor: Ramón Casero

Madrid

Junio, 2020

Abreviaturas

LGT Ley General Tributaria

RGRVA Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa

Índice

1. Introducción	4
2. Cuestiones preliminares: los procedimientos especiales de revisión	5
2.1. Limita su procedencia a la concurrencia de ciertos motivos o supuestos.	7
2.2. Eficacia de la cosa juzgada.	8
2.3. Pleno sometimiento al control judicial de las resoluciones que se adopten.	9
3. Cuestiones formales comunes a los procedimientos de “revisión de actos nulos de pleno derecho” y de “declaración de lesividad de actos anulables”: el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo	9
4. Cuestiones procedimentales en torno a los procedimientos de “revisión de actos nulos de pleno derecho” y de “declaración de lesividad de actos anulables”	11
4.1. Procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho	11
4.1.1. Iniciación	11
4.1.2. Tramitación	12
4.1.3. Resolución	13
4.2. Procedimiento de declaración de lesividad de actos anulables	14
4.2.1. Iniciación	14
4.2.2. Tramitación	15
4.2.3. Resolución	17
5. La nulidad de pleno de derecho: “revisión de actos nulos de pleno derecho” del artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria	18
5.1. Legislación	18
5.2. Análisis sustantivo de la declaración de nulidad de pleno derecho	21
5.3. Análisis sobre los supuestos de la declaración de nulidad de pleno derecho	24
6. La anulabilidad: “declaración de lesividad de actos anulables” del artículo 218 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria	29
6.1. Legislación	30
6.2. Análisis de la declaración de lesividad	30
6.2.1. Concepto.....	30
6.2.2. Características	31
7. Medidas excepcionales debido al COVID-19	33
8. Conclusión	33

1. Introducción

Nuestro sistema jurídico garantiza a través de la regulación administrativa la revisión de oficio de los actos de la Administración, siendo un principio general del sistema jurídico. En el ámbito tributario la revisión de oficio se realiza a través de los procedimientos especiales de revisión. (Wolters Kluwer) El objetivo de dichos procedimientos es implementar el principio de legalidad, corrigiendo comportamientos llevados a cabo por la Administración que no concuerdan con la legalidad. Así, el artículo 216 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre enumera los procedimientos especiales:

- a) Revisión de actos nulos de pleno derecho
- b) Declaración de lesividad
- c) Revocación
- d) Rectificación de errores.
- e) Devolución de ingresos indebidos.

El objetivo de este trabajo es llevar a cabo un estudio sobre los procedimientos especiales de revisión, haciendo especial hincapié en los procedimientos de revisión de actos nulos de pleno derecho y de declaración de lesividad. Dicho hincapié se debe al interés posterior de llevar a cabo un estudio de la prescripción de las figuras jurídicas de la nulidad y la anulabilidad en el ámbito tributario, figuras jurídicas que son generadas por los procedimientos de revisión de actos nulos de pleno derecho y de declaración de lesividad, en el Trabajo de Fin de Máster. Contando así, con un estudio material exhaustivo respecto de los supuestos de aplicación de cada procedimiento.

La primera parte del trabajo comienza con un estudio general de los procedimientos especiales de revisión. La segunda parte se centra en los aspectos formales comunes a ambos procedimientos de revisión de actos nulos de pleno derecho y de declaración de lesividad y en los aspectos procedimentales de cada uno de los procedimientos. La tercera parte realiza un estudio sustantivo de los supuestos de cada procedimiento con el objetivo de comprenderlos y diferenciarlos correctamente. Por último, debido a la situación jurídica excepcional que estamos viviendo actualmente, se lleva a cabo una breve mención de las modificaciones en los plazos de los procedimientos tributarios debido al COVID-19.

2. Cuestiones preliminares: los procedimientos especiales de revisión

Se regulan en el Título V de la LGT, siendo objeto de desarrollo en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, los procedimientos especiales recogidos en las letras a) a la d) del artículo 216 forman parte de la legislación administrativa general, mientras que la letra e) se circunscribe al ámbito tributario.

a) Revisión de actos nulos de pleno derecho:

Contempla la declaración de 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 los siguientes supuestos: (Martín Queralt, 2000: 893):

a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.

c) Que tengan un contenido imposible.

d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.

e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados.

f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.

g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

La revisión de actos nulos de pleno derecho tiene una doble finalidad: la revisión de oficio de actos declarativos de derecho de una parte y la puesta a disposición de los particulares de un recurso especial para impugnar actos de gravamen una vez finalizado el plazo de los recursos ordinarios (Pérez Torres, 2004).

b) Declaración de lesividad:

Regula la posibilidad de que la Administración declare lesivo para el interés público sus actos y resoluciones favorables a los interesados que incurran en cualquier infracción del

ordenamiento jurídico, a fin de proceder a su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa.

Requiere la coexistencia de dos circunstancias: el quebranto o lesión a los intereses públicos y que comporte una infracción del ordenamiento jurídico. (Martín Queralt, 2000: 896)

c) La revocación:

La revocación tiene como objetivo anular y modificar actos administrativos por la propia Administración en casos muy concretos regulados en el artículo 219 de la LGT: *“infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.”* No obstante, también señala que *“la revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.”* (Martín Queralt, 2000: 897)

d) La rectificación de errores:

La rectificación de errores tiene como objetivo la corrección de errores de carácter material, aritmético o de hecho de los actos. El procedimiento no anula el acto erróneo sino que lo modifica sin tener que anular el acto inicial que subsiste corregido. En el caso de las liquidaciones en un primer momento se entendía que la rectificación de errores no podía modificar la cuantía de las mismas, lo cual ha sido clarificado por el artículo 220: (LGT 58/2003) (Martín Queralt, 2000: 899)

“Artículo 220. Rectificación de errores.

El órgano u organismo que hubiera 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. En particular, se rectificarán por este procedimiento los actos y las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas en los que se hubiera incurrido en error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente. La resolución corregirá el error en la cuantía o en cualquier otro elemento del acto o resolución que se rectifica.”

Todos pueden recaer sobre actos firmes, contando incluso con amplios plazos para iniciarse, como la prescripción, siendo estos mucho más amplios que los de naturaleza procesal privada.

Se han de tener en cuenta los siguientes límites dado que la aplicación de dichos procedimientos supone la retroacción por parte de la Administración sobre sus actos: (Martín Queralt, 2000: 892)

2.1. Limita su procedencia a la concurrencia de ciertos motivos o supuestos.

La limitación de los motivos es fruto de un análisis exhaustivo del cual se obtienen causas tasadas con el objetivo de generar un sistema de revisión que no genere efectos tan desfavorables para los obligados ni la Administración, pero protegiendo así el interés público. (Queralt, 2000: 892) El artículo 218.1 (LGT 58/2003) establece:

“Artículo 218. Declaración de lesividad.

- 1. Fuera de los casos previstos en el artículo 217 y 220 de esta ley, la Administración tributaria no podrá anular en perjuicio de los interesados sus propios actos y resoluciones.”*

Estos límites se aplican tanto al obligado tributario como a la propia Administración, siguiendo al art. 218.1 de la LGT, la Administración tributaria no podrá anular en perjuicio del obligado o interesado sus propias resoluciones y actos fuera de los supuestos que se encuentran en los artículos 217 y 220 por lo que si se diera el caso deberán iniciar una declaración de lesividad del acto y a continuación impugnarlo en vía contenciosa.

Por otro lado, el art. 219.1 (Ley 58/2003):

“Artículo 219. Revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones.1. La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados. La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.”

Es este artículo el que sale en defensa del obligado o interesado permitiendo así la revocación de actos que beneficien a los mismos, siempre y cuando se trate de vicios de carácter especialmente grave que no contraríen al interés público. (Martín Queralt, 2000: 892) La doctrina del Tribunal Supremo aprecia:

“Tanto el Consejo de Estado como la jurisprudencia son unánimes en apreciar el carácter excepcional de estos procedimientos, apreciando de forma especialmente estricta y rigurosa la concurrencia de los motivos tasados que los permiten, y recordando que no cualquier infracción del ordenamiento es revisable por estas vías, sino sólo las expresamente contempladas” (por todas, SSTs de 14 de marzo de 1998 y 7 de diciembre de 2012). (Martín Queralt, 2000: 892)

2.2. Eficacia de la cosa juzgada.

El artículo 213 (Ley 58/2003) establece lo siguiente:

“Artículo 213. Medios de revisión.

1. Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse, conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, mediante:

a) Los procedimientos especiales de revisión. b) El recurso de reposición. c) Las reclamaciones económico-administrativas.

2. Las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, no podrán ser revisados en vía administrativa, cualquiera que sea la causa alegada, salvo en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217, rectificación de errores del artículo 220 y recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley. Las resoluciones de los órganos económico-administrativos podrán ser declaradas lesivas conforme a lo previsto en el artículo 218 de esta ley.

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

Se trata de una consecuencia directa del control judicial de la Administración. De acuerdo con el art. 213.2 LGT las resoluciones económico-administrativas pueden ser objeto de estos procedimientos en los casos de nulidad de pleno derecho y de rectificación de errores, y como declaración de lesividad. Por otro lado, no serán revisables bajo ningún concepto cuando se trate de resoluciones confirmadas por una sentencia judicial firme. (Martín Queralt, 2000: 892)

2.3. Pleno sometimiento al control judicial de las resoluciones que se adopten.

El cual se aplica de forma directa en los casos en los que ponen fin a la vía administrativa como la declaración de nulidad y la revocación, o admitiendo recursos ordinarios de reposición y económico-administrativos contra ellas, como en las rectificaciones de errores o en la devolución de ingresos indebidos. (Martín Queralt, 2000: 893)

3. Cuestiones formales comunes a los procedimientos de “revisión de actos nulos de pleno derecho” y de “declaración de lesividad de actos anulables”: el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo

El Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, regula de forma genérica los procedimientos especiales con relación al escrito de iniciación y la subsanación de defectos. Considero de utilidad hacer un previo análisis en torno a los requisitos formales comunes a ambos procedimientos.

Respecto al contenido del escrito de iniciación, el Real Decreto estipula lo siguiente:

“Artículo 2. Contenido de la solicitud o del escrito de iniciación.

1. Cuando los procedimientos regulados en este reglamento se inicien a instancia del interesado, la solicitud o el escrito de iniciación deberán contener los siguientes extremos:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio del interesado. En el caso de que se actúe por medio de representante, se deberá incluir su identificación completa.

b) Órgano ante el que se formula el recurso o reclamación o se solicita el inicio del procedimiento.

c) Acto administrativo o actuación que se impugna o que es objeto del expediente, fecha en que se dictó, número del expediente o clave alfanumérica que identifique el acto

administrativo objeto de impugnación y demás datos relativos a este que se consideren convenientes, así como la pretensión del interesado.

d) Domicilio que el interesado señala a los efectos de notificaciones.

e) Lugar, fecha y firma del escrito o la solicitud.

f) Cualquier otro establecido en la normativa aplicable.” (RD 520/2005)

El artículo 2, en la letra a) hace referencia al NIF como obligatorio para llevar a cabo cualquier interacción de carácter tributario. A su vez, también alude al domicilio fiscal, el cual no coincide con el domicilio para las notificaciones que describe la letra d). (Ruíz Toledano, 2006: 128) No se puede pasar por alto que el artículo 98.2 de la LGT establece lo siguiente:

“Los documentos de iniciación de las actuaciones y procedimientos tributarios deberán incluir, en todo caso, el nombre y apellidos o razón social y el número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, de la persona que lo represente”.

Más adelante, en la letra c) se hace referencia a la “actuación”, la cual puede aludir a la llevada a cabo por los particulares o por la administración. Inés y José Luis Burlada Echeveste defienden que la letra c) puede hacer referencia a ambas debido a que: *“nos encontremos ante una mera actuación administrativa sin presencia de acto administrativo o ante la impugnación en la vía económico-administrativa de la actuación de un particular (por ejemplo, relativa a las obligaciones de repercutir).”* (Burlada Echeveste, 2013: 2). Como novedad, incluye una exigencia relativa sobre la inclusión de la pretensión del interesado, dado que no se requiere en todos los casos. Este requisito se incluirá en el escrito de reposición. (Pérez Torres, 2008: 1671)

Respecto a la letra d) que hace referencia al domicilio, este puede referirse al domicilio legal, porque se trate de un funcionario o militar; real, el lugar en el que se vive o electivo, el designado por el interesado para recibir notificaciones. Se considera de gran importancia la elección del mismo dado que la notificación llevada a cabo en un lugar diferente no se tendrá por realizada a no ser que el propio interesado se dé por notificado. (Pérez & Navarro, 1997: 1878)

La letra f) nos advierte de que cada procedimiento puede tener características y requisitos personales.

4. Cuestiones procedimentales en torno a los procedimientos de “revisión de actos nulos de pleno derecho” y de “declaración de lesividad de actos anulables”

4.1. Procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho

Encontramos regulado el procedimiento en el Capítulo I del Título II del RGRVA, que desarrolla el artículo 217 de la LGT.

4.1.1. Iniciación

El artículo 4 RGRVA:

“El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho podrá iniciarse de oficio , por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico, o a instancia del interesado”.

Checa González defiende que los interesados, u obligados tributarios tienen la capacidad de llevar a cabo una “acción de nulidad”, dado que esta acción no puede compararse o identificarse con una petición graciable o una mera denuncia dado que activa el dispositivo revisor debiendo proseguir hasta que el órgano competente determine si existe o no causa de nulidad de pleno derecho en el acto que se trate de anular. (Checa González, 2006)

El mismo artículo en el apartado uno añade que el cuando sea el interesado quien inicie el procedimiento: *“el escrito se dirigirá al órgano que dictó el acto cuya revisión se pretende”*, lo cual facilita al interesado el inicio del procedimiento pues no tiene por que conocer los temas concretos del procedimiento. En caso de tratarse de un inicio del procedimiento de oficio, será el órgano que dictó el acto o su superior jerárquico quien deba conocer, quedando el superior como órgano de control. (Castro-Rial, 2007)

El apartado 2 dice: *“El órgano competente para tramitar el procedimiento podrá dictar acuerdo motivado de inadmisión a trámite de las solicitudes de revisión en los supuestos previstos en el artículo 217.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”*. La inadmisión ha dado lugar a diversas opiniones doctrinales sin embargo: *“el Tribunal Supremo posteriormente modificó su doctrina, admitiendo en múltiples Sentencias (por ejemplo, SSTS de 23 de octubre de 1999 [RJ 2000, 1038] , 29 de enero de 2000 [RJ 2000, 1623] , y 6 de abril de 2001 [RJ*

2001, 5321]) la posibilidad de que la Administración inadmitiera solicitudes de los particulares pretendiendo la iniciación del procedimiento de revisión cuando no concurriera de forma clara motivo de nulidad, debiendo la Administración dictar resolución motivada acerca de la inexistencia de manera ostensible e indubitada de motivo alguno de nulidad radical. La Ley 4/1999, de 13 de enero, resolvió, desde un punto de vista legislativo, la cuestión admitiendo la posibilidad de inadmisión a trámite de las solicitudes formuladas por los particulares .” (Burlada Echeveste, 2013: 8)

4.1.2. Tramitación

La tramitación está regulada en el artículo 5 del RGRVA. A lo largo de sus cuatro apartados diferencia entre:

“Artículo 5. Tramitación.

- 1. El órgano competente para tramitar será el que establezca la norma de organización específica.*
 - 2. El órgano competente para tramitar el procedimiento solicitará al órgano que dictó el acto la remisión de una copia cotejada del expediente administrativo y de un informe sobre los antecedentes del procedimiento que fuesen relevantes para resolver. Asimismo, podrá solicitar cualquier otro dato o antecedente que considere necesario para elaborar la propuesta de resolución.*
 - 3. Recibida la documentación indicada en el apartado anterior, se dará audiencia por un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo al interesado y a las restantes personas a las que el acto reconoció derechos o cuyos intereses resultaron afectados por el acto, para que puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes.*
 - 4. Concluido el trámite de audiencia, el órgano competente para tramitar el procedimiento formulará la propuesta de resolución al órgano competente para resolver.*
- “ (RGRVA)*

La tramitación como tal la encontramos en los tres últimos apartados, con la petición de documentación, la audiencia del obligado o interesado y la propuesta de resolución. El apartado 1 no incluye el órgano específico competente. Esto se debe a que el Reglamento carece de vocación organizativa, dado que el mismo se aplica a nivel autonómico, local y estatal. (Ruiz Toledano, 2006:168)

4.1.3. Resolución

Es el artículo 6 del RGRVA el encargado de describir el proceso de tramitación:

“Artículo 6. Resolución.

- 1. Recibida la propuesta de resolución, se solicitará el dictamen del Consejo de Estado u órgano equivalente de la comunidad autónoma, si lo hubiera.*
- 2. La declaración de nulidad requerirá el dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano equivalente de la comunidad autónoma.*
- 3. En el ámbito de competencias del Estado, la competencia para resolver corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda, que podrá delegarla.” (RGRVA)*

Como novedad, tanto el RGRVA como la LGT exigen la expedición de un “dictamen favorable” por parte del Consejo de Estado o del órgano equivalente en las comunidades autónomas. El dictamen solo será vinculante en caso de no ser favorable, lo que implica que la Administración ante un dictamen favorable podrá decidir no anular el acto, mientras que ante un dictamen no favorable carecerá de poder decisión. (Checa González, 2006: 979)

El apartado 1 establece que el dictamen se ha de solicitar cuando el órgano que debe de resolver haya recibido la “propuesta de resolución” del órgano competente de la tramitación. Así, en el Dictamen del Consejo de Estado núm. 431, de 15 de marzo de 2001, se aclaró que:

“el dictamen no es un acto de autorización del ejercicio de la potestad y del inicio del procedimiento (...) para tras el mismo dar audiencia a los interesados y fijar las indemnizaciones en su caso procedentes. El dictamen se inserta en el momento final del procedimiento, concluida su tramitación y por lo tanto tras la fase de instrucción que proceda, audiencia del interesado, propuesta de resolución e informe de Secretaría. Tras el dictamen cabe únicamente la adopción de la resolución que pone término al procedimiento”.(Checa González, 2006: 978)

Y el Dictamen del Consejo de Estado núm. 96, de 11 de abril de 2002, afirmó que:

“el preceptivo dictamen del Consejo de Estado para el ejercicio de la potestad de revisión de oficio (art. 102 de la Ley 30/1992), que ha de ser favorable, no es un acto de autorización ni previo al procedimiento. Debe concluirse éste, elevándose propuesta de resolución, para en ese momento solicitar la emisión de dicho dictamen”. (Checa González, 2006: 978)

Respecto al dictamen emitido por las comunidades autónomas, la Sentencia del Tribunal Constitucional 204/1992, de 26 de noviembre (RTC 1992, 204), permitió la emisión del mismo siempre que el órgano consultivo autonómico *“tuvieran las mismas características y con idénticas o semejantes funciones a las del Consejo de Estado, concluyendo que cuando no existieran estos órganos consultivos autonómicos, las Comunidades Autónomas debían solicitar los dictámenes al Consejo de Estado cuando fuera preceptivo”*.

4.2. Procedimiento de declaración de lesividad de actos anulables

4.2.1. Iniciación

El Artículo 7 del RGRVA regula la fase de iniciación:

“El procedimiento de declaración de lesividad de actos anulables se iniciará de oficio mediante acuerdo del órgano que establezca la norma de organización específica, a propuesta del órgano que dictó el acto o de cualquier otro de la misma Administración pública. El inicio será notificado al interesado.” (RGRVA)

El procedimiento ha de ser iniciado de oficio, sin que los interesados tengan legitimación, debido a que el objeto del procedimiento son los actos favorables a los mismos. En sentencias del Tribunal Supremo como la STS de 18 de enero de 1999 [RJ 1999, 1389] y STS de 18 de julio de 2000 [RJ 2000, 4627], se ha declarado que cualquier recurso contencioso-administrativo presentado por el interesado cuyo objeto sea la declaración de lesividad no podrá ser admitido por falta de legitimación. (Ruiz Toledano, 2006: 186) (Garrido Mora, 2006, 1498)

Así, en la STS de 18 de enero de 1999 (RJ 1999, 1389) se afirma:

“esa legitimación indirecta por sustitución sólo es para el supuesto de las acciones que a dichas Entidades Locales correspondan para la defensa de sus bienes y derechos (...) terceros en cuanto a la Entidad Local y al vecino, sin que pueda hacerse extensivo el supuesto a las acciones que la Entidad Local tenga contra sí misma a fin de anular sus propios actos mediante el proceso de lesividad, para lo que sólo ella estará legitimada, debiendo los demás impugnar esos actos mediante los oportunos recursos administrativos y jurisdiccionales, si estuvieran legitimados para ello, tal como se desprende de la propia regulación del proceso de lesividad en los artículos antes citados en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, en los que se asigna la legitimación a la Administración, y se establece un presupuesto y un requisito que sólo ella

puede cumplir, cual es el de la previa declaración de que el acto es lesivo para los intereses públicos, y el de la necesidad de acompañar el expediente administrativo a la demanda que inicia el proceso, tal como han recogido Sentencias de esta Sala como las de 29 de junio de 1981 (RA , 2805) y de 3 de mayo de 1991 (RA , 4261), de todo lo cual resulta que concurre la falta de legitimación del actor, hoy recurrente, con la consiguiente declaración de inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo interpuesto , conforme al apartado b) del art. 82 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción, en lo que atañe a la impugnación, por vía de sustitución procesal del Ayuntamiento, por parte del recurrente, de la denegación presunta sobre la pretensión de que se declarara la lesividad de la actuación de aquél y de que se promoviera luego por el mismo el correspondiente recurso jurisdiccional» .

Por otro lado, el órgano competente para iniciar el procedimiento será definido por la norma específica de organización. El órgano que propone el inicio del procedimiento podrá ser el que dictó el acto o un órgano de la administración cualquiera, distinguiendo entre el órgano que propone y el órgano que acuerda que se inicie el procedimiento. Una vez más el Reglamento pretende tener los menores efectos organizativos, por lo que deja que las distintas Administraciones tributarias a nivel territorial definan cual es el órgano competente. (Garrido Mora, 2008: 1498) (Ruiz Toledano, 2006: 186)

El Reglamento establece en exclusiva la obligación de notificar al interesado el acuerdo de iniciación, ya que será quien se vea perjudicado de la declaración de lesividad. (Sánchez Pedroche, 2006: 280)

4.2.2. Tramitación

El artículo 8 del RGRVA es el encargado de desarrollar la tramitación del procedimiento:

- 1. El órgano competente para tramitar será el que establezca la norma de organización específica.*
- 2. Acordado el inicio del procedimiento, se comunicará esa decisión al órgano proponente, al competente para tramitar y al que dictó el acto objeto del procedimiento, que deberá remitir una copia cotejada del expediente al órgano competente para tramitar en el plazo de 10 días a partir de la recepción de la comunicación y a la que acompañará un informe sobre los antecedentes que fuesen relevantes para resolver.*

Asimismo, se podrá solicitar cualquier otro dato, antecedente o informe que se considere necesario.

3. Recibida la copia del expediente y emitidos, en su caso, los informes, se dará audiencia a los interesados por un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes.

4. Concluido el trámite de audiencia, el órgano competente para tramitar el procedimiento formulará una propuesta de resolución.

5. Formulada la propuesta, el órgano competente para tramitar deberá solicitar un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de que el acto sea declarado lesivo.

Corresponderá a la Abogacía General del Estado-Dirección del Servicio Jurídico del Estado elaborar los informes de los expedientes que se incoen para declarar lesivos a los intereses públicos los actos de la Administración General del Estado, de sus organismos autónomos o de los demás organismos y entidades públicas a los que asista jurídicamente.

6. Una vez recibido el informe jurídico, se remitirá una copia cotejada del expediente completo al órgano competente para resolver. (RGRVA)

Respecto a la tramitación, cabe diferenciar en el artículo 8 del RGRVA cinco fases diferentes:

- 1) La comunicación del inicio y recepción del expediente e informes (apartado 2);
- 2) La audiencia a los interesados (apartado 3);
- 3) La propuesta de resolución (apartado 4);
- 4) La solicitud de informe al órgano con funciones de asesoramiento jurídico (apartado 5); y
- 5) La remisión del expediente al órgano competente para resolver (apartado 6).

En un primer momento, cuando se acuerda iniciar el procedimiento, dicha decisión deberá ser comunicada a los órganos (proponente, competente para la tramitación y del que emana el acto). Es en este momento cuando el órgano competente podrá solicitar información que considere relevante al órgano que dictó el acto, quien a su vez dispondrá de 10 días para entregar un informe sobre los antecedentes relevantes del mismo.

Antes de la Ley 4/1999 de 13 de enero, el legislador no obligaba a realizar una audiencia previa con el interesado, pues se entendía que la misma no era necesaria debido a que no era hasta el procedimiento judicial el momento en que el interesado podía defender sus derechos. Dicho trámite de audiencia debe durar entre los 10 y los 15 días, según el artículo 99.8 de la LGT, realizándose antes de la propuesta de resolución. Izquierdo Pérez y Redondo Cerro defienden: *“que la omisión del trámite de audiencia no determinaría en principio la nulidad de la declaración de lesividad, pues esta resolución es sólo un presupuesto procesal para la interposición posterior de un recurso contencioso-administrativo en el que los interesados pueden utilizar todos los medios de defensa adecuados”*(Izquierdo y Redondo, 2007:278)

Siguiendo con el mismo planteamiento la Sentencia de la Audiencia Nacional, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), (nº de recurso 933/2001) de 30 de junio de 2004 hace referencia a: *“la declaración que se efectúa mediante la declaración de lesividad no constituye una presunción de invalidez ni modifica la situación jurídica derivada del acto declarativo de derechos en favor de quien, en este proceso, ha de ser parte demandada, pues es un acto que no es nada sin el proceso que le sigue (...) De ahí que, conforme a lo expuesto, el trámite de audiencia y su contenido propio (en el sentido del ámbito material sobre el que puede versar la audiencia misma y el examen de datos y antecedentes necesarios) no pueda tener el alcance trascendental que si tendrá la contestación a la demanda, atendida la índole de la declaración de lesividad como paso previo al ejercicio de una acción jurisdiccional”*.

El Reglamento añade otro requisito, “la solicitud de informe al órgano con funciones de asesoramiento jurídico” sobre la procedencia de la declaración de lesividad del acto. La solicitud del informe es de carácter preceptivo, el informe no es vinculante. Aunque el Reglamento no estipula las consecuencias de no llevar a cabo la solicitud, Garrido Mora entiende que supone: *“la nulidad de pleno derecho de la declaración de lesividad; el informe aparece «como trámite esencial del procedimiento y de riguroso cumplimiento a los efectos de evitar las graves consecuencias que en otro caso se producirían respecto del acto de declaración de lesividad sometido a ulterior control jurisdiccional en la medida en que es en este ámbito donde en última instancia se procederá a la anulación del acto.”* (Garrido Mora, 2008)

4.2.3. Resolución

El artículo 9 del RGRVA es el encargado de desarrollar la resolución:

“1. El órgano competente para resolver dictará la resolución que proceda y, en el caso de declararse la lesividad, la remitirá junto con la copia cotejada del expediente administrativo al órgano encargado de la defensa y representación en juicio de la Administración autora del acto a fin de proceder a su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa.

2. En el ámbito de la Administración General del Estado, la competencia para resolver corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda, que podrá delegarla.”

La decisión que tome la Administración deberá de estar motivada incluyendo los argumentos explícitos en los que se basa para impugnar el acto. Siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el interesado no será notificado hasta que se emplace el procedimiento judicial. Por ejemplo la Sentencia del Tribunal Supremo, (Sala 3ª, Sección 1ª), (nº de recurso 696/1993) de 21 de abril de 1994 dispone que : *“ no es necesaria la notificación de la declaración administrativa de lesividad a los interesados, dada la específica naturaleza de presupuesto habilitante para la interposición del recurso contencioso-administrativo posterior, donde ya se han de emplazar a los mismos en su posición procesal de demandados a los efectos de que puedan comparecer y oponerse a la pretensión de anulación del acto formulada por la Administración autora del mismo ”.*

5. La nulidad de pleno derecho: “revisión de actos nulos de pleno derecho” del artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

5.1. Legislación

Aunque de manera somera, ya que la extensión del trabajo no permite entrar más a fondo, quisiera comenzar este punto mencionando el tratamiento de la anterior LGT y la evolución del criterio que ha llevado a la actual redacción de la LGT en lo referente a los procedimientos especiales de revisión de oficio, o lo que es lo mismo la potestad reconocida a la Administración para acordar o promover los actos adoptados por ella.

La LGT de 1963 estableció un sistema de revisión de oficio a imagen y semejanza del Derecho administrativo general, tal y como expone Pérez Torres (2004), en vigencia durante 40 años, habilitando tres procedimientos:

Artículo 153: Declaración de nulidad de pleno derecho de actos que incurrieran en vicios de tal naturaleza, similar al artículo 47 de la Ley 30/1992.

Artículo 154: Anulación de los actos que infringen la ley o se aportaran pruebas acreditativas de elementos del hecho imponible ignorados por la Administración.

Artículo 159: Para anular sus propios actos declarativos de derechos la Administración debía declararlos lesivos para el interés público e impugnarlos en vía contencioso-administrativa.

La norma establecía una nítida distinción entre la revisión de los actos declarativos de derechos y la facultad administrativa para revocar aquéllos que no lo son, cuando en la aplicación del Derecho tributario, no es nada clara la línea que separa los actos declarativos de derechos de aquéllos que no lo son.

Ante esta dificultad se ha primado, en la redacción de la norma, el principio de seguridad jurídica, pivotando la revisión de oficio sobre la gravedad del vicio, en vez de sobre el carácter del acto objeto de revisión, de tal forma que bajo las circunstancias requeridas cualquier acto pudiera ser objeto de un procedimiento de revisión como mejor medio de erradicar actos firmes viciados. Y bajo este enfoque se ha efectuado la redacción de la actual LGT.

El artículo 217 de la LGT 58/2003 establece los supuestos en los que se puede declarar la nulidad de pleno derecho respecto de actos en materia tributaria.:

Artículo 217. Declaración de nulidad de pleno derecho.

1. Podrá 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 los siguientes supuestos:

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.*
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.*
- c) Que tengan un contenido imposible.*
- d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.*

e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.

f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.

g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

2. El procedimiento para declarar la nulidad a que se refiere este artículo podrá iniciarse:

a) Por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico.

b) A instancia del interesado.

3. Se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de las solicitudes formuladas por los interesados, sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo, cuando el acto no sea firme en vía administrativa o la solicitud no se base en alguna de las causas de nulidad del apartado 1 de este artículo o carezca manifiestamente de fundamento, así como en el supuesto de que se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales.

4. En el procedimiento se dará audiencia al interesado y serán oídos aquellos a quienes reconoció derechos el acto o cuyos intereses resultaron afectados por el mismo. La declaración de nulidad requerirá dictamen favorable previo del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, si lo hubiere.

5. En el ámbito de competencias del Estado, la resolución de este procedimiento corresponderá al Ministro de Hacienda.

6. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de un año desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento. El transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá los siguientes efectos:

a) La caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad.

b) La desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado.

7. La resolución expresa o presunta o el acuerdo de inadmisión a trámite de las solicitudes de los interesados pondrán fin a la vía administrativa

5.2. Análisis sustantivo de la declaración de nulidad de pleno derecho

El objeto de la declaración de nulidad de pleno derecho en la esfera tributaria parece limitarse en un primer momento tanto a los actos de aplicación de tributos y de imposición de sanciones como a las resoluciones económico-administrativas firmes en vía administrativa. Debido a la supletoriedad del derecho administrativo en el ámbito tributario, es importante tener en cuenta que la LRJAP-PAC¹², también ejerce la potestad revisora respecto de disposiciones generales viciadas de nulidad. (Martín López, 2010:4) La LRJAP-PAC en el artículo 102³ dispone: *“asimismo, en cualquier momento, las Administraciones públicas de oficio, y previo dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma si lo hubiere, podrán declarar la nulidad de las disposiciones administrativas en los supuestos*

¹ Se hace referencia a esta Ley aunque se encuentre derogada porque en la Ley posterior no se ha realizado modificación alguna sobre los supuestos a tratar. Se hará referencia también al procedimiento de redacción de esta Ley por el mismo motivo.

² Los artículos que regulaban la nulidad de pleno derecho en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, no han sido objeto de modificación en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas vigente actualmente.

³ Artículo 106 de la Ley 39/2015: *“Asimismo, en cualquier momento, las Administraciones Públicas de oficio, y previo dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma si lo hubiere, podrán declarar la nulidad de las disposiciones administrativas en los supuestos previstos en el artículo 47.2”*

previstos en el artículo 62.2⁴⁵ [...] (siendo nulas de pleno derecho) las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales”.

Ramallo Massanet defiende que: *“el hecho de que la previsión del artículo 62.2 de la LRJAP-PAC no haya sido trasladada al artículo 217 de la LGT de 2003 no deja de ser extraño por dos razones. Por un lado, porque la reforma de la LRJPAC de 1992 por la Ley 4/1999 de 13 de Enero, añadió el actual número 2 al art. 102, complementario del art. 62.2, pero éste ya existía desde la aparición de la ley; por otro lado, porque la jurisprudencia (STS 14 de enero 1999 [RJ 1999, 1193]) había admitido ya la aplicación de este art. 62.2 a las disposiciones tributarias”* (Ramallo Massanet, 2007: 357)

La ausencia de previsión legal expresa en lo que refiere a la revisión de las disposiciones generales no implica la inviabilidad jurídica de la revisión. La Sentencia del Tribunal Supremo, (Sala 3ª, Sección 2ª) (nº de recurso 6745/1999) de 20 de Diciembre de 2004, declara que la revisión de oficio que recoge el artículo 102.2 de la LRJAP-PAC resulta de aplicación incluso

⁴ Artículo que regulaba la nulidad de pleno derecho en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, el cual no ha sido objeto de modificación en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas vigente actualmente.

⁵ Artículo 47 de la Ley 39/2015: *Nulidad de pleno derecho. 1. Los actos de las Administraciones Públicas son nulos de pleno derecho en los casos siguientes: a) Los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional. b) Los dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio. c) Los que tengan un contenido imposible. d) Los que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta. e) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados. f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición. g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición con rango de Ley. 2. También serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales*

en determinadas normas forales tributarias, no dejando lugar a duda alguna e incluyendo las disposiciones generales como objeto de revisión de nulidad. La sentencia advierte que dicha revisión solo podrá iniciarse de oficio y nunca a instancia de parte, al contrario de lo que sucede con los actos nulos. Si se declarase la nulidad de una disposición general, esta no sería de aplicación para los actos dictados a su amparo siempre que hayan adquirido firmeza en vía administrativa. (Martín López, 2010:4)

¿Es la atemporalidad de la revisión de los actos nulos de pleno derecho absoluta? El artículo 102.1 de la LRJAP-PAC recoge la imprescriptibilidad de la acción que tienen los “administrados” y la no sujeción a plazo del ejercicio de la potestad revisora siempre que se encuentren ante vicios determinantes de nulidad de pleno derecho. Aún así, la imprescriptibilidad, tiene unos límites según el artículo 106 LRJAP-PAC : *“las facultades de revisión no podrán ser ejercitadas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes”*

La imprescriptibilidad, tampoco se encuentra regulada en el ámbito tributario por lo que debemos plantearnos si la misma es o no de aplicación. El Tribunal Supremo se manifiesta al respecto en la Sentencia del Tribunal Supremo, (Sala 2ª, Sección 3ª) (nº de recurso 776/2001) de 17 de Enero de 2006: *“hay que entender que el art. 106 de la Ley 30/92 resulta aplicable en el ámbito tributario, pues el principio de seguridad jurídica reclama que se ponga un límite que sirve para dar eficacia y consagrar las situaciones existentes (...). Ante la redacción de este precepto parece evidente que la decisión última sobre la procedencia o no de la aplicación del art. 106 dependerá del caso concreto y de los bienes jurídicos en juego, comprendiendo el precepto tanto la prescripción tributaria, como la de los derechos y obligaciones originados en el seno de las relaciones entre la Administración y el ciudadano y los derechos adquiridos en las relaciones entre particulares”*

⁶ En la Ley 39/2015: Artículo 110. Límites de la revisión. *Las facultades de revisión establecidas en este Capítulo, no podrán ser ejercidas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes.*

5.3. Análisis sobre los supuestos de la declaración de nulidad de pleno derecho

Como se ha comentado anteriormente, las causas de nulidad de los actos tributarios se han de diferenciar de las causas de nulidad de las disposiciones generales, aplicando así la supletoriedad del derecho administrativo, en concreto el artículo 47 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Las causas de nulidad especificadas en el artículo 217 de la LGT, y en el artículo 47 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas enumeran las causas de nulidad sin agotar las mismas, dado que dejan opción a otras causas que determine la Ley. (Sierra, 1996: 1) A continuación se analizarán cada uno de los puntos:

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

El amparo constitucional abrió un debate importante, dado que su inclusión en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común implicaba aumentar en gran tamaño el ámbito de aplicación de la nulidad de pleno derecho. Por ello y porque los casos graves en los que se violasen derechos fundamentales constituían un delito y por ende eran nulos, se planteó suprimir el mismo del artículo 62. (Rubira, 1993: 500) Aún así no se pudo suprimir el mismo porque la jurisprudencia ya había tenido en cuenta este supuesto como causa de nulidad de pleno derecho como podemos apreciar en la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 3ª, Sección 1ª) (nº de recurso..) de 26 de Junio de 1992: *“La lista de causas de nulidad de pleno derecho establecida en el artículo 47.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo ha de ser ampliada con la vulneración de los derechos fundamentales dado su sentido nuclearmente esencial en un Estado de Derecho”*.

Se ha de tener en cuenta que no cualquier vulneración de la constitución supondrá una causa de nulidad de pleno derecho, sino que solo los actos que vulneren derechos que sustenten amparo constitucional. Jordano Fraga defiende: *“la expresión «susceptibles de amparo» liga la evolución de la categoría de nulidad a la regulación del amparo, de modo que si en el futuro se modifican los supuestos de amparo se modificarán también los supuestos de nulidad «y no debe olvidarse que la ampliación puede ser vertical (introduciendo nuevos derechos en el ámbito superprotegido) u horizontal (entendiéndose de diverso modo el alcance de los*

derechos situados en el ámbito protegido) y jurisprudencial o legislativa». (Fraga, 1997) (Ayala Muñoz, 2008:1)

Esta causa tiene una gran relevancia, dado que tiene como objetivo la protección de los derechos constitucionales que nuestro ordenamiento jurídico considera de mayor importancia. Aún así los procedimientos de revisión en rara ocasión se inician por esta causa, siendo prácticamente nulos los casos que se invocan sin ir acompañados de otra causa. (Ayala Muñoz, 2008:2)

- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.

Los supuestos de incompetencia que suponen nulidad de pleno derecho quedan reducidos a los casos en los que sea por razón del territorio o de la materia siempre que la misma sea “manifiesta”. Se ha de tener en cuenta que dicha incompetencia puede originarse debido a que ningún órgano tenga atribuida dicha competencia, porque haya sido atribuida a otro órgano de la misma Administración o porque ésta haya sido atribuida a otra entidad, poder público o Administración pública. (Pérez, 1988: 393)

Aunque la Ley hace referencia sólo a la incompetencia por razón del territorio o de la materia, la doctrina defiende que hay casos de incompetencia jerárquica que pueden dar lugar a nulidad de pleno derecho. (Rubira, 1993: 507; Rojo, 1994: 174; Pérez, 1997: 1120) Así, Ayala defiende: “*Ello no sólo en aplicación, cuando proceda, de lo establecido en los apartados c), d) y f) del artículo 62.1 LRJ-PAC, sino también en aplicación del propio apartado b) del artículo 62.1 por cuanto los más graves vicios de incompetencia por razón de jerarquía pueden, también, considerarse vicios de incompetencia por razón de la materia*” (Ayala Muñoz, 2008: 2-3)

Trayter defiende que no siempre que nos encontremos ante un caso de incompetencia jerárquica estaremos ante una causa de nulidad de pleno derecho ya que el acto pueda ser convalidado por un superior jerárquico. Aún así, Trayter considera que cuando haya mucha diferencia jerárquica entre el órgano que dictó el acto y quien tenía competencia para hacerlo, y cuando la Ley especifique notoriamente qué órgano es el encargado de emitir el acto sí se considerará que se está cometiendo una infracción. (Trayter, 1993: 831)

Por otro lado, debemos de atender al carácter manifiesto de la incompetencia, frente al cual encontramos dos tendencias doctrinales. En un primer lugar, la tendencia que considera que la incompetencia debe ser “*notoria, evidente y grave, no bastando una interpretación dudosa*”, siguiendo con la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 3ª, Sección 3ª) (nª de recurso 5898/1991) de 14 de Febrero de 1997, debiendo resultar evidente. En segundo lugar, la tendencia que considera que siempre que estemos ante una incompetencia por razón de la materia o del territorio, ésta será manifiesta. (Trayter, 1993: 836-837)

La Ley parece decantarse por la primera tendencia, es decir, que debemos de encontrarnos ante una incompetencia evidente. Parada Vázquez y Fernández defienden que el criterio de apariencia carece de rigor alguno debido a la subjetividad de este, pues lo que para unos puede no ser evidente puede serle con claridad para otros. (Fernández, 1996) (Parada Vázquez, 1999: 259) Es decir, que el concepto “manifiesto” no debe entenderse como evidente o claro sino como grave, referenciando la peligrosidad que resulte.

c) Que tengan un contenido imposible

Garrido Falla defiende que “*es contenido u objeto del acto administrativo el efecto práctico que con dicho acto se pretende obtener*” (Falla, 1964: 478) Cuando nos referimos al contenido correcto del acto administrativo, nos referimos a su posibilidad, licitud y determinación, al igual que sucede con el objeto del negocio jurídico. La imposibilidad en origen dispone de unas consecuencias muy concretas, como es la nulidad de pleno derecho del acto administrativo.

Según Ayala: “*La imposibilidad puede producirse porque exista una imposibilidad material o física de cumplir el acto, porque el acto adolezca de una imprecisión o ambigüedad que haga que el contenido del acto no sea determinable, porque resulte contradictorio o porque no sea posible su ejecución por haberse ya producido su objeto antes de haber sido dictado*” (Ayala Muñoz, 2008: 4)

d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta

Previamente, solo se consideraba causa de nulidad de pleno derecho la constitución de delito por parte del acto administrativo. Actualmente, la Ley hace referencia a la infracción penal ampliando doblemente el supuesto. Por un lado, se incluyen los actos que deriven de una

infracción penal, no solo los que directamente sean considerados infracción penal. Por otro lado, también se consideran las faltas al referirse a la “infracción”. (Ayala Muñoz, 2008: 5)

Como consecuencia, la nulidad de pleno derecho se producirá también en los casos en los que la infracción penal se lleva a cabo después de haber emitido el acto, como por ejemplo cuando se ordena una detención ilegal. Sobre esto, Beladiez Rojo (1994:176) opina que: “*el acto, aisladamente considerado, puede ser perfectamente conforme a Derecho, pero si se ha cometido un delito o falta para su consecución el acto incurre en nulidad de pleno derecho.*” González Pérez (1997:1126) añade: “*Ahora bien, es necesario que entre la infracción penal y el acto administrativo haya una relación directa*”.

Se plantean dos aspectos importantes. En primer lugar, la necesidad de una Sentencia previa de la autoridad penal judicial competente para poder declarar la nulidad del acto. En segundo lugar, se plantea si la resolución judicial del tribunal penal tiene o no efectos vinculantes sobre los tribunales contencioso-administrativo. (Ayala Muñoz, 2008: 5)

Respecto al primer aspecto, los tribunales penales son quienes tienen potestad de declarar un acto administrativo como infracción penal. Por lo que resulta evidente la necesidad de que se dicte previamente sentencia, o de solicitar una cuestión prejudicial, declarando el acto administrativo falta o delito para poder declarar su nulidad un tribunal contencioso-administrativo. (González Pérez: 1997: 1123)

Respecto al segundo aspecto, García de Enterría (1993) dice que: “*corresponde a los tribunales de lo contencioso-administrativo, como jurisdicción principal, discernir si la Sentencia penal inficiona o no la validez del acto administrativo al que el juez penal se ha referido sólo en vía incidental o prejudicial. Destaca este autor la STC 89/1997 (RTC 1987, 89) en cuanto afirma que una vinculación estricta y crítica del juez con competencia principal a la Sentencia penal previa en la que se ha hecho una valoración prejudicial de la misma materia constituiría un vicio de indefensión, condenado por el artículo 24 de la Constitución*”. (Ayala Muñoz, 2008: 5)

- e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados

El legislador confiere una importancia y protección especiales a los procedimientos de formación de voluntad por órganos colegiados. Así, cuando se infrinja una regla o trámite esencial o cuando se omita por completo el procedimiento legal con el objetivo de dictar un acto administrativo, el mismo será declarado nulo de pleno derecho. El legislador no determina cuales son las reglas esenciales, pero la doctrina coincide en identificar las reglas que “*resultan determinantes de la formación de la voluntad del órgano, las reglas sobre convocatoria, composición, «quorum» y votación*” (Ayala Muñoz, 2008: 6) como esenciales.

Esta causa de nulidad contempla tres supuestos distintos:

- Ausencia total de trámite en un procedimiento o, lo que será más habitual, de alguno de sus trámites esenciales o sustanciales.
- Dictar un trámite mediante procedimiento distinto al establecido por la norma.
- Inexistencia de reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados.

f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición

Antes de nada, es importante destacar que este supuesto solo es de aplicación cuando estemos ante actos favorables que otorguen facultades o derechos. Una vez más, el legislador hace referencia a “requisitos esenciales”, dejando en manos de la esencialidad el procedimiento de nulidad de pleno derecho provocando inseguridad dado que el mismo es un concepto indeterminado. Por otro lado, debemos diferenciar entre los actos presuntos y los actos expresos: (Ayala Muñoz, 2008: 6)

- Actos expresos

El legislador hace referencia a los actos expresos dentro de este supuesto de nulidad de pleno derecho para proteger a la Administración del silencio administrativo positivo de actos presuntos ilegales. Así el legislador evitar que pueda considerarse como válido o anulable un acto que sea favorable al interesado sin reunir los requisitos esenciales debido al silencio administrativo positivo. Mientras que el legislador justifica la existencia de este supuesto frente a los actos presuntos, no hay justificación alguna para la inclusión de los actos expresos, lo cual ha sido criticado por la doctrina. (Ayala Muñoz, 2008: 7)

- Actos presuntos

El legislador también pretende proteger a la Administración del silencio administrativo positivo en lo referente a la nulidad de actos presuntos que no cumplen los requisitos esenciales. Esto se debe a que el silencio administrativo positivo genera un acto que pone fin al procedimiento y el legislador pretende así, defender la legalidad no concediendo silencios administrativos positivos a actos que no cumplan con los requisitos legales. (Ayala Muñoz, 2008: 7)

La Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 2º, Sección 5ª) (nº de recurso 1478/2017) de 2 de Julio de 2018 : *“Dicha sentencia reconoce a la actora la obtención de la licencia por silencio positivo el 27/02/2014 , la resolución del jurado señala Si bien el expropiado solicitó licencia de obras el 29.12.03, adjuntando proyecto básico y pagando el 50% de la tasa correspondiente, no se obtuvo tal licencia, ya que el 16.4 04 se suspendió el otorgamiento de las mismas en el sector, por la tramitación de una modificación del plan especial. Menos se pudo presentar el proyecto de ejecución, pagar el 50% de la tasa restante y obtenerla autorización municipal para iniciar las obras lo que conlleva a juicio de la Sala que la resolución del Jurado no podía actuar de otra manera a la que actuó. No es la expropiación - ocupación temporal de la finca la que impide la construcción de las viviendas sino que "Resulta evidente que toda esta alteración del planeamiento, otorga a mi representada el reconocimiento al derecho a ser indemnizada con arreglo a lo previsto en la legislación urbanística (responsabilidad extracontractual)”*.

g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

Exigencia de que la causa de nulidad se establezca expresamente por vía legal, excluyendo la vía reglamentaria o por acuñación jurisprudencial.

Señala Pérez Torres (2004) que esta necesidad de reconocimiento legal elimina supuestos que han querido consagrarse por vía doctrinal o jurisprudencial. Es frecuente ante una declaración de nulidad de pleno derecho de alguna disposición pretender que arrastre a los actos anteriormente dictados en virtud de la misma. En aras a la seguridad jurídica, aquellas sentencias o actos firmes no se verán afectados.

6. La anulabilidad: “declaración de lesividad de actos anulables” del artículo 218 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria

6.1. Legislación

El artículo 218 de la LGT 58/2003 establece los supuestos en los que se puede declarar la lesividad de un acto anulable llevado a cabo por la administración.

Artículo 218. Declaración de lesividad.

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

2. La declaración de lesividad no podrá adoptarse una vez transcurridos cuatro años desde que se notificó el acto administrativo y exigirá la previa audiencia de cuantos aparezcan como interesados en el procedimiento.

3. Transcurrido el plazo de tres meses desde la iniciación del procedimiento sin que se hubiera declarado la lesividad se producirá la caducidad del mismo.

4. En el ámbito de la Administración General del Estado, la declaración de lesividad corresponderá al Ministro de Hacienda

6.2. Análisis de la declaración de lesividad

6.2.1. Concepto

La doctrina ha definido la declaración de lesividad como: “*un acto administrativo discrecional mediante el cual la Administración declara que un acto suyo anterior generador de derechos en favor de terceros, es lesivo a sus intereses.*” (Aranzadi Experto Fiscal, 2020) de forma que la Administración que dictó el acto, convierte al favorecido por dicho acto en demandado y a su vez se coloca en el lugar del demandante. Mediante la declaración de lesividad, la Administración obtiene legitimación activa para poder así interponer una acción contra sus propios actos declarativos de derechos, por lo que se considera a la misma como un requisito

excepcional. La Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª) de 10 julio 2006 define la declaración de lesividad como un recurso excepcional que se ha de considerar restrictivamente puesto que permite a la Administración anular actos propios declarativos de derechos tras su posterior impugnación jurisdiccional. (Aranzadi Experto Fiscal, 2020) Aún siendo la declaración de lesividad de gran importancia, ésta carece de efectos vinculantes por lo que la decisión final corresponde a los Tribunales.

Como ejemplo la Sentencia de la Audiencia nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª) de 10 julio 2006: *“Al girar la Administración una serie de liquidaciones en base a una disposición normativa que no se encontraba en vigor, las liquidaciones que favorecían a los interesados, en cuanto fijaban una deuda tributaria inferior a la que hubiera correspondido según la normativa aplicable, fueron, consecuentemente lesivas para los intereses públicos, al determinar una disminución en los ingresos del erario público. Por tanto, concurren todos los presupuestos para la declaración de lesividad de las referidas liquidaciones y su impugnación ante la jurisdicción Contencioso-Administrativa”*.

6.2.2. Características

En primer lugar, la declaración es un acto administrativo discrecional, dado que la Administración no se encuentra en ningún momento obligada a iniciar el procedimiento de revisión si no que tiene potestad para decidir si quiere o no iniciar el mismo.

En segundo lugar, debe de existir un acto previo cuya autoría pertenezca a la propia administración. Dicho acto previo es considerado un requisito imprescindible por lo que no será válida la declaración “a priori” dado que la lesividad solo puede provocarla el propio acto. Es importante tener en cuenta que solo tiene legitimación activa la administración que dictó el acto lesivo por lo que un particular u otra administración no podrá iniciar la revisión (Aranzadi Experto Fiscal, 2020). El Tribunal Superior de Justicia Islas Canarias, Las Palmas (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), nº de recurso 515/2010 de 17 septiembre analiza la existencia de lesividad: *“De modo que en el caso de la declaración de lesividad de una cláusula concesional en la que se establece la tasa por ocupación del dominio público portuario que deberá abonar el concesionario aunque se enmarque dentro de una concesión es competencia del Ministerio de Hacienda. Ello con independencia de que las liquidaciones giradas en*

concepto de tasa por ocupación del dominio público portuario no pueden considerarse como un acto favorable en sí mismo, sino que lo sería en todo caso en relación a las liquidaciones que habrían de girarse si se declara la nulidad de la cláusula concesional que fija el cálculo de la tasa por lo que no sería procedente la declaración de lesividad”.

En tercer lugar, es importante resaltar que el acto al que pretenda afectar la declaración de lesividad ha de generar derechos en favor de terceros. Así, los actos que no declaran derechos son revocables por la Administración siguiendo con el artículo 109 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas que indica: *“Las Administraciones Públicas podrán revocar, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, sus actos de gravamen o desfavorables, siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, ni sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.”* (Aranzadi Experto Fiscal, 2020)

En cuarto lugar, es imprescindible que el acto sea lesivo no solo para la propia Administración sino para el interés público. Es de carácter imprescindible dado que dicha lesividad es la que la Administración presenta en el proceso judicial, siendo toda su garantía. En todo momento la lesión debe de actuar contra intereses sustantivos y no procedimentales. (Aranzadi Experto Fiscal, 2020)

En quinto, y último lugar, la pretensión de lesividad ha de estar motivada adecuadamente, de forma que el perjuicio ilegal quede totalmente ilustrado. La esencialidad de la motivación queda reflejada en el artículo 215.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

“1. Las resoluciones de los procedimientos especiales de revisión, recursos y reclamaciones regulados en este título deberán ser motivadas, con sucinta referencia a hechos y fundamentos de derecho.

2. También deberán motivarse los actos dictados en estos procedimientos relativos a las siguientes cuestiones:

a) La inadmisión de escritos de cualquier clase presentados por los interesados.

b) La suspensión de la ejecución de los actos impugnados, la denegación de la suspensión y la inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión.

c) La abstención de oficio para conocer o seguir conociendo del asunto por razón de la materia.

d) La procedencia o improcedencia de la recusación, la denegación del recibimiento a prueba o de cualquier diligencia de ella y la caducidad de la instancia.

e) Las que limiten derechos subjetivos de los interesados en el procedimiento.

f) La suspensión del procedimiento o las causas que impidan la continuación del mismo.”

(Aranzadi Experto Fiscal, 2020)

7. Medidas excepcionales debido al COVID-19

El Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo (RCL 2020, 401) introduce en su artículo 33 la flexibilización de los plazos con los que cuenta el contribuyente debido a que la complicada situación excepcional en la que nos encontramos podría entorpecer el desarrollo de los trámites del procedimiento en plazo. La disposición transitoria 3ª del Real Decreto Ley determina el objeto de dicha flexibilización, aplicándolo a los procedimientos iniciados con anterioridad a la publicación del Real Decreto Ley.

Por otro lado, el Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril (RCL 2020, 3824) modifica las referencias temporales del anterior Real Decreto Ley, por lo que los plazos a cumplir entre el 30 de abril y 20 de mayo de 2020 se realizarán al día 30 de mayo de 2020.

“Son objeto de ampliación los plazos para atender requerimientos, solicitudes de información con trascendencia tributaria y para formular alegaciones ante actos de apertura de dicho trámite o de audiencia dictados, entre otros, en algunos procedimientos especiales de revisión (procedimientos de declaración de nulidad, devolución de ingresos indebidos, rectificación de errores materiales y de revocación).”

Para poder ser de aplicación, los plazos no pueden haber finalizado antes del 19 de marzo de 2020. Es importante tener en cuenta que el periodo de tiempo entre el 18 de marzo y el 30 de mayo no computa respecto a la prescripción y caducidad de los derechos de la Administración o del obligado tributario y de la duración del procedimiento. Estos criterios se extienden también a los obligados tributarios que tienen relación con las Comunidades Autónomas o Entidades Locales.

8. Conclusión

Los procedimientos de revisión tienen como objetivo principal proteger el interés público.

Tras haber realizado un análisis sobre los procedimientos de “revisión de actos nulos de pleno derecho” y de “declaración de lesividad de actos anulables” concluyo lo siguiente:

1. Los procedimientos especiales de revisión se encuentran delimitados por un cerco que contiene supuestos concretos de aplicación, respeto absoluto hacia la eficacia de la cosa juzgada y sometimiento total al control judicial. Dicho cerco tiene como objetivo proteger tanto al obligado tributario como a la Administración de efectos más desfavorables a la vez que protege el interés público, no permitiendo que la Administración anule un acto que le perjudique si no cumple los requisitos sustantivos. A su vez, los procedimientos se llevan a cabo con absoluto respeto hacia los tribunales.
2. Ambos procedimientos se apoyan haciendo uso de la supletoriedad en las leyes administrativas. La LGT de 1963 estableció un sistema de revisión de oficio a imagen y semejanza del Derecho administrativo general. En concreto, actualmente, el procedimiento de nulidad también ejerce la potestad revisora respecto de disposiciones generales viciadas de nulidad. Esto se debe a que el Artículo 106 de la Ley 39/2015 establece previo dictamen favorable del Consejo de Estado la posibilidad de revisar disposiciones generales. El Tribunal Supremo ha sido claro respecto a esta situación declarándola válida y de acuerdo con la Ley. Para poder revisar una disposición general, se requiere un informe favorable por parte del Consejo de estado, o el órgano consultivo que se asemeje en la Comunidad Autónoma.

La imprescriptibilidad de la revisión de actos nulos de pleno derecho también se ve afectada por la ley administrativa, de forma que no se podrá revisar un acto cuando su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes.

El objetivo de este trabajo ha consistido en estudiar los aspectos formales y sustantivos de los procedimientos de “revisión de actos nulos de pleno derecho” y de “declaración de lesividad de actos anulables” para poder así realizar un estudio de los efectos de la nulidad y la anulabilidad respecto a la prescripción de los actos tributarios. Este estudio me permitirá así, poder llevar a cabo la investigación sobre la prescripción en el Trabajo de Fin de Máster conociendo con cierta profundidad tanto los aspectos sustantivos como los formales de los mismos, pudiendo dedicar el mismo por completo al estudio de la prescripción.

Bibliografía

1. Legislación

Real Decreto Ley 520/2005, de 13 de mayo. (RCL 2005, 1069)

Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo (RCL 2020, 401)

Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril (RCL 2020, 3824)

Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria

Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

2. Referencias de internet

Aranzadi Experto Fiscal. (2020). Revisión de actos: Procedimientos especiales de revisión DOC 2003\271. Retrieved May 7, 2020, from <http://experto.aranzadidigital.es/maf/app/document?crumb-action=reset&docpf=8a5686de6a87df010170391737280152&contentType=Comentarios+Prácticos&docguid=Ie5389ed0759d11db872d010000000000&fromFolders=true#>

Wolters Kluwer (Ed.). (n.d.). Revisión de actos en materia tributaria. Retrieved March 21, 2020, from http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEA C1NywrCMBD8m1wK0oIePORS1KMIFvG6TZZ2oU3q7ia2f2-rzmlmmMcrIS8Nzmonjg49jRQ0SoEyoSMYUAqPBWMmoRiMLCGGZbQNJzQRdjSgNMEwyk6W22cMjbQrn5kj1wvK5M-vq-QqQNdr2rgX5-8t-dnuaHal8eDycjbi31Qh0HRCaK7_gYd2guJg2EHMs1_u06qa7bVcP_qD7bnoJvKAAAAWK E

3. Doctrina:

Ayala Muñoz , J. M. (2008). *Grandes Tratados. Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo*. Editorial Aranzadi.

Beladéz Rojo, M. (1994). La nulidad y la anulabilidad: Su alcance y significación. *Revista de administración pública*, (133), 155-188.

Checa González, C., (2006) La Intervención del Consejo de Estado y de los Consejos Consultivos en Materia Tributaria. Responsabilidad Patrimonial de la Administración Tributaria. Procedimientos Especiales de Revisión. Recurso Extraordinario de Revisión , ed. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor.

Echeveste, I. M. B., & Echeveste, J. L. B. (2013). El Real Decreto 520/2005, de 13 de Mayo: comentario de las disposiciones generales, del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho y del procedimiento para la declaración de lesividad de actos anulables. *Quincena fiscal*, (10), 57-73.

Falla, F. G. (1964). *Tratado de derecho administrativo* (Vol. 16). Instituto de estudios politicos.

Fernández, T. R. (1996). *Curso de Derecho Administrativo* . Madrid: Civitas.

García De Enterría, E., Fernández, T. R., & Gordillo, A. (1993). *Curso de derecho administrativo* (Vol. 1). Civitas.

Garrido Mora, M., (2008).Comentarios a la Ley General Tributaria II , ed. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor.

González Pérez, J., & Navarro, F. G. (1997). Comentarios a la Ley de régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común:(Ley 30-1992, de 26 de noviembre). Civitas.

González Pérez, J., & Salinas, P. G. (1988). *Comentarios a la ley de procedimiento administrativo*. Civitas.

Izquierdo Pérez S., y Redondo Cerro, A., (2007) *Manual de Revisión de Actos en Materia Tributaria (Libro Conmemorativo del 125 aniversario de la creación del Cuerpo de Abogados del Estado) -VV AA-*, ed. Ministerio de Justicia y Thomson-Aranzadi, Cizur Menor.

L. Castro-Rial, C., Saucedo Delgado, A., Vizcaíno Calderón, M., (2007) *Manual de Revisión de Actos en Materia Tributaria* ed. Ministerio de Justicia y Thomson-Aranzadi, Cizur Menor.

Martín López, J. (2010). Revisión de actos tributarios nulos y supletoriedad del Derecho administrativo.

Parada Vázquez, R. (1999). *Régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común: (estudio, comentarios y texto de la ley 30/1992, de 26 de noviembre)*. Pons, Marcial.

Pérez Torres, E. (2004). Revisión de actos en vía administrativa: nulidad de pleno derecho y declaración de lesividad. In *Estudios sobre la nueva Ley general tributaria: (Ley 58/2003, de 17 de diciembre): homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras* (pp. 885-916). Instituto de Estudios Fiscales.

Pérez Torres, E., (2008) *Comentarios a la Ley General Tributaria*, ed. Thomson-Aranzadi. Queralt, J. M., Serrano, C. L., López, J. M. T., & Ollero, G. C. (2000). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos

Massanet, J. R. (2004). La revisión de actos tributarios en vía administrativa. *Estudios de derecho judicial*, (57).

Rojo, M. B. (1994). La nulidad y la anulabilidad: Su alcance y significación. *Revista de administración pública*, (133), 155-188.

Rubira, J. J. L. (1993). Nulidad y anulabilidad de los actos administrativos (artículos 62 a 67). In *Administraciones públicas y ciudadanos (estudio sistemático de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común)* (pp. 485-526). Ciss Praxis.

Ruiz Toledano, J. I. (2006). El nuevo régimen de revisión tributaria comentado. *La Ley, 1a ed., febrer de.*

Sánchez Pedroche, A., (2006) Revisión Administrativa en Vía Tributaria , ed. CEF.

Trayter Jiménez, J. M. (1993). Las causas de nulidad de pleno derecho de los actos administrativos en la ley de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común. In *La protección jurídica del ciudadano:(procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional): estudios en homenaje al profesor Jesús González Pérez* (pp. 831-868). Civitas

4. Jurisprudencia:

- Tribunal Constitucional

Sentencia del Tribunal Constitucional, del pleno del Tribunal Constitucional, (nº de recurso 2414/1991), de 26 de noviembre

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 3ª, Sección 1ª) de 26 de Junio de 1992

Sentencia del Tribunal Supremo, (Sala 3ª, Sección 1ª), (nº de recurso 696/1993) de 21 de abril de 1994

Sentencia del Tribunal Supremo, (Sala 3ª, sección 6ª), (nº de recurso 1376/1992) de 14 de Marzo de 1998

Sentencia del Tribunal Supremo, (Sala 3ª, sección 2ª), (nº de recurso 688/1997) de 18 de enero de 1999.

Sentencia del Tribunal Supremo, (Sala 3ª, Sección 6ª) (nº de recurso 2005/1995) de 18 de julio de 2000.

Sentencia del Tribunal Supremo, (Sala 3ª,Sección 2ª) (nº de recurso 6745/1999)de 20 de Diciembre de 2004.

Sentencia del Tribunal Supremo, (Sala 2ª, Sección 3ª) (nº de recurso 776/2001) de 17 de Enero de 2006.

Sentencia del Tribunal Supremo, (Sala 3ª, Sección 2ª), (nº de recurso 1477/2010) de 7 de Diciembre de 2012.

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 2º, Sección 5ª) (nº de recurso 1478/2017) de 2 de Julio de 2018.

- Audiencia Nacional:

Sentencia de la Audiencia Nacional, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), (nº de recurso 933/2001) de 30 de junio de 2004.

Sentencia de la Audiencia nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª) de 10 julio 2006

- Tribunales Superiores de Justicia:

Tribunal Superior de Justicia Islas Canarias, Las Palmas (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), nº de recurso 515/2010 de 17 septiembre de 2010

