

La declaración de lesividad de resoluciones económico-administrativas firmes en vía administrativa. Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010.

Diego González Ortiz
Universitat Jaume I. Castellón.

Las resoluciones de los órganos económico-administrativos que sean favorables a los obligados tributarios pueden ser declaradas lesivas y, posteriormente, impugnadas en vía contencioso-administrativa a través del recurso de lesividad. No obstante, existen buenas razones para defender, en contra del criterio mantenido por la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010, que no podrán ser objeto de declaración de lesividad las resoluciones firmes que no hayan agotado la vía administrativa, por falta de interposición en plazo del pertinente recurso de alzada.

1. Introducción

El artículo 159 de la Ley 230/1963, de 28 de Diciembre, General Tributaria (en adelante LGT/1963), ubicado en la Sección I del Capítulo VIII del Título III de dicha Ley, en el marco de la regulación de los procedimientos especiales de revisión, disponía que “Fuera de los casos previstos en los artículos 153 al 156, la Administración tributaria no podrá anular sus propios actos declarativos de derecho, y para conseguir su anulación deberá previamente declararlos lesivos para el interés público e impugnarlos en vía contencioso-administrativa, con arreglo a la Ley de dicha jurisdicción”.

Así pues, la LGT/1963, de forma similar a lo dispuesto en el artículo 110 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, y después por el artículo 103 de la Ley 30/1992, en su primera redacción, habilitaba a la Administración tributaria para impugnar en vía contencioso-administrativa los actos administrativos declarativos de derechos, con arreglo a la Ley de dicha jurisdicción, en aquellos casos en los que tales actos no pudieran ser anulados por la propia Administración en aplicación de los artículos 153 al 156, debiendo previamente declararlos lesivos para el interés público.

La regulación de la declaración de lesividad, durante la vigencia de la LGT/1963, suscitó diversas cuestiones interpretativas, algunas de las cuales se mantienen vigentes aun después de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT/2003). De algunas de estas cuestiones se ocupa la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010, resolviendo el recurso de casación 10396/2004, ofreciéndonos así un motivo para reflexionar sobre los presupuestos de aplicación del recurso contencioso de lesividad.

El recurrente obliga a la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo a plantearse la posibilidad de utilizar el recurso de lesividad, durante la vigencia de la LGT/1963, frente a la resolución de un órgano económico-administrativo, el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, por infracción no manifiesta de la legalidad, aún cuando contra la misma hubiera podido interponerse recurso de alzada y hubiera alcanzado firmeza por no recurrirse en plazo.

2. Admisibilidad del recurso de lesividad contra las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos durante la vigencia de la LGT de 1963.

La actual LGT, en su artículo 213.2, párrafo segundo, permite expresamente la declaración de lesividad de las resoluciones de los órganos económico-administrativos. Sin embargo, el artículo 159 de la LGT/1963 no lo contemplaba de forma explícita. Ahora bien, como señaló el profesor Martínez López-Muñiz (2005), y concluye ahora la Sentencia objeto de este comentario, si bien la LGT/1963 no contemplaba expresamente la declaración de lesividad de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, tampoco había ningún precepto que lo impidiera.

En efecto, el artículo 159 de la LGT/1963 se refería, de forma general, a actos declarativos de derechos, sin diferenciar, como sí hacía entonces el artículo 154 al regular la revisión de oficio de actos anulables, entre actos de gestión tributaria y resoluciones de órganos económico-administrativos. Podía fácilmente entenderse, pues, como señala la sentencia comentada, que las resoluciones de los órganos económico-administrativos se integran dentro del concepto amplio de acto que recoge el artículo 43 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que no establece distinción ni exclusión alguna, al igual que acontece respecto del artículo 103 de la Ley 30/1992.

El propio Tribunal Supremo, en su Sentencia de 22 de septiembre de 2001, sentó claramente la posibilidad de actuar la vía de la declaración y recurso de lesividad contra las resoluciones de los Tribunales Económicos Administrativos, con fundamento en lo establecido en los artículos 19.2, 43 y 45.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante, LJCA), en relación con el artículo 103 de la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, modificado por la Ley 4/1999, de 13 de enero, y en el propio 159 de la LGT/1963. Y la misma conclusión podía desprenderse igualmente la Sentencia del Alto Tribunal de 6 de julio de 2002.

Pero es que, además, ya durante la vigencia de la LGT/1963, el artículo 21.4 del Real Decreto 391/1996, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, reconocía la posibilidad de interposición de recurso de lesividad contra las resoluciones de los órganos económico-administrativos regionales y locales, cuando contemplaba la elevación de los votos particulares a conocimiento del TEAC, que debía resolver si procedía proponer al Ministro de Economía y Hacienda la correspondiente declaración de lesividad, a fin de que fuera sometido a revisión en vía contencioso-administrativa.

3. La firmeza como presupuesto del recurso de lesividad contra las resoluciones de los órganos económico-administrativos.

La declaración de lesividad de los actos administrativos declarativos de derecho no estaba condiciona expresamente por la LGT/1963 a la firmeza del acto administrativo. Tampoco el artículo 218 de la LGT/2003 condiciona expresamente la declaración de lesividad a la firmeza del acto administrativo. Ahora bien, tratándose de actos de gestión tributaria favorables a los ciudadanos, puesto que la Administración, a la vista del actual artículo 242 de la LGT –que incluso ha suprimido la legitimación del Interventor General de la Administración del Estado y sus delegados–, carece de competencia para

recurrirlos en vía económico-administrativa, con la única excepción del recurso extraordinario de revisión, parece razonable entender que la declaración de lesividad tendrá generalmente por objeto actos administrativos que hayan adquirido firmeza por falta de impugnación en plazo por parte de los contribuyentes.

En este sentido, el profesor Pérez Royo (2003) opina que sólo pueden ser declarados lesivos los actos administrativos que hayan llegado a adquirir la condición de firmeza. Según este autor, la firmeza determina, en principio, fuera de los supuestos de nulidad absoluta o de simple rectificación de errores, la imposibilidad de revisión, en perjuicio de terceros, aunque el acto haya sido dictado en manera disconforme con el ordenamiento, de manera que la declaración de lesividad daría a la Administración la posibilidad excepcional de proceder a continuación a la impugnación del acto en vía jurisdiccional. Según Pérez Royo, el requisito de la firmeza del acto no aparece en la regulación general de la declaración de lesividad contenida en la Ley 30/1992, ni tampoco aparecía en la LGT original. Sin embargo, opina Pérez Royo que se trata de una precisión lógica y que, debe suyo, debe predicarse también respecto del régimen general.

La situación, en cualquier caso, es diferente respecto de las resoluciones de los órganos económico-administrativos. Estas resoluciones pueden ser recurridas por la Administración ante el Tribunal Económico-Administrativo Central a través de los recursos en vía económico-administrativa, de alzada ordinario en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones, y extraordinario de revisión frente resoluciones firmes. En ambos casos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 241.3 y 244.2 de la LGT/2003, están legitimados para interponer dichos recursos los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en las materias de su competencia, así como los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en materia de su competencia.

Teniendo la Administración, pues, la posibilidad de conseguir la anulación de las resoluciones dictadas en primera instancia por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales, y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía, cuando estimen total o parcialmente la reclamación interpuesta, y estando previsto legalmente el plazo de un mes para su interposición, contando desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones, resulta mucho menos razonable otorgar a la Administración la posibilidad de recurrir por la vía de la declaración de lesividad aquellas resoluciones de los tribunales económico-administrativos regionales y locales que hubieran adquirido firmeza por falta de interposición del recurso de alzada por parte de la Administración interesada dentro del plazo establecido legalmente.

Además, admitir la impugnación por la Administración, a través del recurso de lesividad, de resoluciones estimatorias dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales, que hubieran adquirido firmeza por falta de interposición por la Administración del recurso de alzada ordinario dentro del plazo previsto en el artículo 241.1 de la LGT/2003, equivaldría a vaciar de contenido el recurso extraordinario de revisión. El recurso de lesividad se convertiría así en una vía para conseguir la revisión de la legalidad de actos y resoluciones firmes, incluso en caso

de que dicha firmeza se hubiera alcanzado por falta de diligencia de la Administración rompiéndose así el equilibrio entre legalidad y seguridad jurídica que representa el recurso extraordinario de revisión, que permite al Tribunal Económico-Administrativo Central revisar la legalidad de actos y resoluciones firmes, pero sólo en caso de concurrir alguna de las circunstancias contempladas en el artículo 244.1 de la LGT.

Pues bien, el artículo 213.2 de la nueva LGT, cuando establece que las resoluciones de los órganos económico-administrativos podrán ser declaradas lesivas conforme a lo previsto en el artículo 218 de esta Ley, lo hace después de disponer que 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. Ello ha llevado a entender mayoritariamente que las resoluciones de los órganos económico-administrativos pueden ser declaradas lesivas una vez hayan alcanzado firmeza.

En efecto, el profesor Martínez López-Muñiz (2005), refiriéndose al segundo párrafo del 213.2, considera que “por el contexto, cabría entender que sólo alude a las resoluciones que sean firmes”. Ahora bien, este autor no ve obstáculo claro para que pueda entenderse que el procedimiento de lesividad no necesitaría esperar a la firmeza, pues considera que sólo la cosa juzgada ha de servir de barrera infranqueable a cualquier vía de nueva revisión de lo ya zanjado judicialmente con firmeza. Con lo cual, a juicio de este autor, no habría ningún obstáculo jurídico a la declaración de lesividad y posterior recurso contencioso-administrativo contra resoluciones estimatorias de Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales, que hubieran adquirido firmeza por falta de interposición del recurso de alzada en el plazo previsto legalmente, si bien, en su opinión, se coloca a la Administración en una situación de notable y hasta quizás desmesurada ventaja con respecto a los ciudadanos.

Esta es la conclusión alcanzada por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 25 de febrero de 2010, si bien en aplicación del régimen jurídico anterior a la entrada en vigor de la actual LGT. Así, **según la Sala, “Ningún precepto excluye la posibilidad de que puedan ser objeto de la declaración de lesividad las resoluciones de los Tribunales Económico-administrativos Regionales o Locales firmes, aún cuando contra los mismos hubiera podido interponerse recurso de alzada y hubieran alcanzado firmeza por no recurrirse en plazo”**. Afirmar la Sala que “las resoluciones de estos Tribunales se integran dentro del concepto amplio de acto que se recoge en el artículo 43 de la LJCA, que no establece distinción alguna, al igual que acontece respecto del artículo 103 de la Ley 30/1992”. Así pues, según la Sala, puesto que los mencionados preceptos no excluyen expresamente la recurribilidad de las resoluciones que hubieran adquirido firmeza por falta de interposición del recurso de alzada dentro del plazo, no existiría ningún obstáculo jurídico para ser objeto de recurso de lesividad.

Frente al parecer mayoritario de la Sala disiente, a través de la formulación de voto particular, el magistrado José Antonio Montero Fernández. El magistrado recuerda que, “en el marco de las reclamaciones económico administrativas la Administración viene a situarse en pie de igualdad con los interesados”, lo que implica que la Administración tributaria, en cuanto parte procedimental, carece de privilegio alguno en cuanto al

cómputo e improrrogabilidad de los plazos”. Según el magistrado, “como el recurso de alzada es una modalidad muy peculiar de posible anulación de actos administrativos declarativos de derechos, el rigor exigido en el cumplimiento de los plazos de remisión de las resoluciones estimatorias a estas «partes», del plazo de interposición del recurso de alzada, y de la justificación de la recepción de las mismas, debe ser absoluto”. En definitiva, “El recurso de lesividad es un procedimiento extraordinario y excepcional, que sólo puede utilizarse una vez agotados los cauces normales que se ofrecen para la impugnación de las resoluciones de los TEAR”, por lo que, “interpuesto recurso de alzada y declarado extemporáneo por el TEAC, le estaba vedado deducir recurso de lesividad contra la resolución del TEAR”.

Esta es la opinión mantenida por el profesor Pérez Royo (2003), quien, refiriéndose a la LGT/2003, ha defendido que, aunque “la LGT habla en su nueva redacción de actos firmes y especifica que este concepto se extiende también a las resoluciones, es necesario entender que ha de tratarse de actos que hayan adquirido la condición de firmes por no ser susceptibles de impugnación por la propia Administración: los actos que se hayan convertido en firmes por no haber sido impugnados por el órgano de la Administración legitimado para ello tendrán definitivamente esta consideración y no podrán ser revisados más que a través de las vías de la nulidad de plena derecho, la rectificación de errores o el recurso extraordinario de revisión”. Así, según este autor, frente a las resoluciones susceptibles de alzada que no fueron impugnados por la Administración y que, a falta de esta impugnación, adquirieron la condición de firmes, no cabe la vía de la declaración de lesividad, pues la Administración ya tuvo la oportunidad de revisarlos.

Entendemos que a esta interpretación se puede llegar, no sólo partiendo de la igualdad de las partes procedimentales, Administración y administrados, ante los Tribunales Económico-Administrativos, sino que, a nuestro juicio, encuentra también fundamento en la normativa aplicable. En efecto, nuestra legislación condiciona explícitamente el acceso a la vía contencioso-administrativa, no tanto a la firmeza del acto administrativo, como al agotamiento de la vía administrativa. Así, el artículo 25 de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), limita el objeto del recurso contencioso-administrativo, en relación con los actos expresos y presuntos de la Administración pública, a aquellos que pongan fin a la vía administrativa. Y lo mismo dispone el artículo 249 de la LGT/2003. Ni el artículo 19.2 de la LJCA, al legitimar a la Administración autora de un acto para impugnarlo ante este orden jurisdiccional, ni su artículo 43, al exigir la declaración de lesividad como diligencia preliminar, ni el artículo 45.4, cuando regula el inicio del recurso de lesividad, establecen excepción alguna al requisito fijado con carácter general en el artículo 25 de la LJCA.

No compartimos, pues, la opinión de los profesores González Pérez y González Navarro (2007), quienes consideran que el requisito exigido en los supuestos generales de que el acto agote la vía administrativa no se aplica al proceso de lesividad. Según estos autores, el fundamento del proceso de lesividad se encuentra, precisamente, en permitir a la Administración la impugnación de actos que, por no ser impugnados por los interesados dentro de plazo devienen firmes, y que la Administración no puede revocar por sí. Frente a ello cabe argumentar que, tanto la Ley 30/1992, como la LGT en el ámbito tributario, legitiman a la Administración para interponer el recurso extraordinario de revisión frente a actos y resoluciones firmes, cuya resolución, a su vez, podrá recurrirse en vía contencioso-administrativa. Pero, además, la

Administración está igualmente legitimada para la interposición de recurso de alzada ordinario frente a las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales.

No olvidemos, además, que **como declaró el Tribunal Supremo en Sentencia de 23 de marzo de 1993, la facultad de pretender la anulación de los propios actos ante la Jurisdicción, previa declaración de lesividad, por ser una excepción al principio de que nadie puede ir en contra de sus propios actos, ha de ser interpretada de forma restrictiva.** Así pues, podemos entender que la Administración tributaria podrá declarar lesivos y recurrir en vía contencioso-administrativa los actos de gestión tributaria favorables a los interesados que, por no ser susceptibles de recurso ordinario en vía administrativa por parte de la propia Administración, agotan la vía administrativa. Sin embargo, entendemos que la Administración tributaria no podrá interponer el recurso de lesividad frente a resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales susceptibles que hayan adquirido firmeza por falta de interposición en plazo de recurso ordinario de alzada, al no tratarse de actos que agotan la vía administrativa.

4. Declaración de lesividad por infracciones no manifiestas de la legalidad

La declaración de lesividad es un presupuesto procesal cuyo cumplimiento legitima a una Administración para impugnar sus propios actos en vía contencioso-administrativa, con la pretensión de su anulación total o parcial en perjuicio de los interesados. Es condición necesaria para declarar la lesividad que los actos y resoluciones favorables a los interesados, que dichos actos y resoluciones no puedan ser anulados de oficio por la propia Administración tributaria. En este sentido, conviene observar que la supresión del procedimiento de revisión por infracción manifiesta de la Ley o por aportación de nuevas pruebas, que se encontraba regulado en el artículo 154 de la LGT/1963, ha determinado una ampliación del ámbito de aplicación del recurso de lesividad.

Pues bien, durante la vigencia de la LGT/1963, el artículo 159 no establecía expresamente qué clase de infracciones del ordenamiento jurídico permitían considerar el acto administrativo lesivo para el interés público. Actualmente, el artículo 218.1, párrafo segundo de la LGT/2003, permite declarar lesivos los actos y resoluciones favorables a los interesados que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico. Sin embargo, la omisión de este inciso en la anterior LGT, unido al hecho de que, en aplicación del artículo 154 de la LGT/1963, los actos no favorables a los interesados afectados por vicios de legalidad ordinaria, dictados en vía de gestión tributaria, solamente pudieran ser revisados de oficio cuando se estimase que infringían manifiestamente la Ley o en caso de aportación de nuevas pruebas, podría llevar a pensar en un paralelismo entre el artículo 159 y el artículo 154.

En este sentido, el profesor Checa González (2004), refiriéndose a la nueva LGT, que, como se ha indicado, permite declarar lesivos los actos y resoluciones favorables a los interesados que incurran *en cualquier infracción del ordenamiento jurídico*, sin embargo, entiende que el perjuicio a los intereses públicos “ha de ser, en todo caso, evidente y palmario, no bastando la lesión a un derecho abstracto de la Administración, o a un interés hipotético, sino que en todo caso ha de tratarse de intereses materiales y sustantivos, excluidos los meramente procedimentales, ya que, como se declaró por la STS de 28 de febrero de 1978 (RJ 1978, 1021), a pesar de la amplitud de la fórmula, no

pueden incluirse dentro de la misma intereses que puedan derivarse de la «pureza de procedimiento»”.

Frente a esta posible interpretación, la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010, si bien deja claro que la lesión al interés público que fundamenta la declaración de lesividad no es equivalente a perjuicio económico, sino a lesión jurídica, sin embargo, no responde de una manera demasiado explícita a la cuestión planteada por la parte recurrente, para quien el recurso de lesividad se encuentra reservado para supuestos de lesiones realmente graves del interés general, no tanto fruto de las divergencias u opciones interpretativas todas razonables, como de la flagrante e insalvable contradicción entre acto lesivo y legalidad vigente. En este sentido, la Sala se limita a señalar que el requisito de la lesividad de infracción del ordenamiento jurídico por el acto que se declara lesivo coincide con la propia cuestión de fondo del recurso contencioso-administrativo, además de no tratarse en el tema concreto de una polémica meramente interpretativa.

En nuestra opinión, reducida la declaración de lesividad a mero trámite procedimental, exigido como requisito previo a la interposición por parte de la Administración tributaria de un recurso contencioso-administrativo contra actos y resoluciones favorables a los ciudadanos, no susceptibles de ser revisados de oficio, y que hayan puesto fin a la vía administrativa, no existe ninguna razón para limitar el recurso de lesividad a los casos de infracción manifiesta de la legalidad. Si el recurso de lesividad no es una vía de recurso que permita recurrir actos y resoluciones que hayan adquirido firmeza por falta de interposición del precedente recurso ordinario, eludiendo los estrechos cauces del recurso extraordinario de lesividad, tampoco existe ninguna razón para limitar la legitimación procesal de la Administración para impugnar sus propios actos en vía contencioso-administrativa, impidiéndole recurrir aquellos actos y resoluciones cuya ilegalidad no resulte manifiesta.

BIBLIOGRAFÍA

ALONSO MURILLO, F. (2005), “Los procedimientos de revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria”, en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid.

CHECA GONZÁLEZ, C. (2004), “Procedimientos especiales de revisión” en R. CALVO ORTEGA (DIRECTOR), *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid.

DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E; PÉREZ TORRES, E. (2000), *Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*, Aranzadi, Navarra.

ESCUIN PALOP, V. (2004), *El recurso contencioso-administrativo de lesividad*, Thomson-Civitas, Madrid.

GONZÁLEZ PÉREZ, J.; GONZÁLEZ NAVARRO, F. (2007), *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, II, 4.ª ed., Thomson-Civitas, Madrid.

MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L. (2005), “El recurso contencioso de lesividad en materia tributaria”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 1.

PÉREZ ROYO, F. (2003), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 13ª ed., Thomson-Civitas, Madrid.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ, E. (2007), *Procedimientos especiales de revisión en materia tributaria, con especial estudio de su tramitación en la Administración local*, Instituto Andaluz de Administración Pública, Sevilla.