

La revocación por la Administración de sus actos relativos al Impuesto de Derechos reales.

SUMARIO : I. IDEAS GENERALES : 1. La actividad administrativa en orden al Impuesto de Derechos reales.—2. La revocación de los actos administrativos.—3. Los actos administrativos relativos al Impuesto.—II. LOS ACTOS DICTADOS POR LOS ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN ACTIVA ORDINARIA : 1. La rectificación de errores.—2. La revisión de los actos.—III. LOS ACTOS DE LOS TRIBUNALES DE LO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO : 1. Naturaleza del procedimiento económico-administrativo.—2. La posibilidad de revocar los actos dictados en dicho procedimiento.—3. La revocación de los actos del Tribunal económico-administrativo provincial.—4. La revocación de los actos del Tribunal económico-administrativo central.

I. IDEAS GENERALES

1. La Administración es actividad de los entes públicos para realizar concretamente los fines de interés general. Según sean los fines a cumplir, se darán varios tipos de actividad administrativa, varias «administraciones» ; una de ellas es la Administración financiera, a través de la cual los entes públicos tratan de obtener aquellos medios de orden pecuniario que les son necesarios para desarrollar otras actividades. La Administración financiera tratará de hacer efectivos los impuestos regulados en las leyes fiscales. Uno de los impuestos estatales es el de Derechos reales ; por consiguiente, existirá una actividad del Estado en orden al mismo, tratando de hacerle efectivo ; para ello, a través de los órganos competentes, tramitará expedientes sobre comprobación de valores, girará liquidaciones, hará declaraciones de exención o de no estar sujeto un acto y acordará evoluciones de cantidades ingresadas indebidamente, asimismo resolverá aquellos recursos interpuestos por el particular contra di-

chos actos. Esta actividad es una actividad administrativa y los actos dictados como consecuencia de ella, administrativos; así los designa en ocasiones —v. gr., el art. 207, apartado 2) del Reglamento— la legislación sobre el Impuesto.

2. Pues bien, el problema aquí planteado es si la revocación de dichos actos sigue un régimen especial o, por el contrario, sigue las reglas generales sobre revocación de actos administrativos, que podemos resumir como sigue (1), haciendo constar que empleamos el concepto de revocación, siguiendo a nuestra jurisprudencia y a la generalidad de la doctrina española (2), en su sentido más amplio, englobando en él todos aquellos supuestos en que se priva de eficacia a un acto administrativo por otro acto posterior, sea por razones de legitimidad o de oportunidad, sea por el mismo órgano que dictó el acto o por el jerárquicamente superior.

a) En principio, la Administración puede revocar todos los actos administrativos, lo que constituye un privilegio de la Administración que atenta contra el principio general de que nadie puede ir válidamente contra sus propios actos, que justifica la doctrina, porque siendo la Administración actividad llamada a satisfacer necesidades de interés general, este interés puede exigir hoy algo contrario de lo que exigió anteriormente.

b) Ahora bien, esta revocabilidad de los actos administrativos no se da con carácter absoluto, sino que existen excepciones al principio. Así la Administración nunca podrá revocar:

a') Sus actos anteriores cuando son declaratorios de derechos.

b') Cuando así lo exprese una disposición de carácter general de rango superior a la que estará sometida la Administración.

(1) En estas líneas nos limitamos a dar las ideas generales sobre la materia. Su justificación y doctrina jurisprudencial sobre cada uno de los extremos señalados, puede verse en mi trabajo «La revocación de los actos administrativos en la jurisprudencia española», en *Revista de Administración Pública*, núm. 1 (1950).

(2) No obstante, hemos de reconocer que dentro de la doctrina española algunos autores han mantenido un criterio restringido más correcto. Por ejemplo, FERNÁNDEZ DE VELASCO, en «El acto administrativo», 1929, página 224, y en «Resumen de Derecho administrativo y Ciencia de la Administración», 2.^a ed., 1930, I, pág. 196, y, recientemente, GARRIDO FALLA, recongiendo la posición de ZANOBINI («Corso di diritto amministrativo», 1. 5.^a ed., 1947, pág. 252), en Notas de jurisprudencia de la *Revista de Derecho Privado*, sept. 1949, pág. 780.

c') Cuando la revocación vaya en contra de una sentencia dictada por Tribunal competente.

c) Sin embargo, aun en el supuesto de que un acto sea declaratorio de derechos, la Administración podrá revocarle en los casos siguientes :

a') Cuando el acto aún no es firme y el particular interpone un recurso contra él ; en este caso, la autoridad que resuelve el recurso puede revocar el acto impugnado aun cuando sea declaratorio de derechos.

b') Cuando la Administración se limite a corregir errores materiales del acto primero.

c') Cuando los actos que se trate de revocar sean manifestamente ilegales.

d') Cuando entre la entidad que dictó el acto y la que le revoca no existe línea de continuidad, por haberse interrumpido la normalidad de la vida jurídica por un hecho de tan extraordinaria excepción como la guerra.

3. Los actos relativos al Impuesto de Derechos reales, pueden ser de varios tipos. Pueden ser dictados por las Oficinas liquidadoras o por otros órganos de la Administración activa ordinaria, o por órganos de la llamada jurisdicción económico-administrativa, al conocer de los recursos interpuestos contra aquellos que, como regla general, podemos decir que son declaratorios de derechos, en el sentido amplio en que suele emplear la palabra «derecho» nuestra doctrina. En efecto, los acuerdos de devolución no ofrece duda que los son, en cuanto que así ha de configurarse las facultades del particular a obtener la devolución de cantidades ; las liquidaciones también, ya que confieren al particular el derecho a no tener que ingresar más que la cantidad liquidada, y los actos en que se decienda la exención o no sujeción el derecho a no tener que ingresar ninguna cantidad por el acto al que se refiere la declaración. Por consiguiente, si aplicáramos las reglas generales tendríamos que llegar a la conclusión de que únicamente podrán revocarse en los casos de excepción que se han señalado. Pero veremos cómo estas reglas no pueden aplicarse a los actos relativos al Impuesto, por existir importantes especialidades

Figure 1. The effect of the number of nodes on the performance of the proposed algorithm.

II. LOS ACTOS DICTADOS POR LA ADMINISTRACIÓN ACTIVA ORDINARIA

1. *La rectificación*.—A En primer lugar, la Administración siempre podrá rectificar sus actos relativos al Impuesto de Derechos reales cuando hayan sido dictados como consecuencia de errores materiales. Así lo reconoce el art 207 del Reglamento, que no hace más que aplicar a esta especie de la Administración el principio ya señalado de que la Administración siempre puede volver sobre sus actos para corregir errores materiales.

B. Son requisitos para que puedan rectificarse dichos actos, según el art. 207, los siguientes:

a) Subjetivos: Deberá hacer la rectificación el Delegado de Hacienda, pues es el órgano competente para ello.

b) Objetivos :

a') Podrán rectificarse los actos administrativos realizados por las Oficinas liquidadoras o por las Abogacías del Estado, como las liquidaciones, ya que lo sean por razón de cuotas del Impuesto, ya por multas e intereses de demora, o los acuerdos relativos a comprobaciones de valores y determinación de la base liquidable (art. 207, apartado 2).

b') Para ello es necesario que los errores estén «manifestamente comprobados» (art. 207, ap. 3).

c) Tiempo: Ha de instruirse el expediente «antes de verificarse el ingreso de las cantidades liquidadas»; así lo dispone el art. 207 del Reglamento del Impuesto en su apartado 3), de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 6 del Reglamento de procedimiento económico-administrativo. Si ya se hubiese ingresado la cantidad, estimámos aplicable lo dispuesto en el párrafo primero de este artículo, según el cual, el particular, dentro del plazo de cinco años, podrá solicitar la rectificación y devoluciones consiguientes.

C. El procedimiento para hacer la rectificación se desenvuelve en los trámites siguientes:

a) Se iniciará a instancia de parte o de oficio por la Oficina liquidadora, ante la que se tramitará la fase de instrucción (artículo 207, ap. 3).

b) La decisión corresponderá al Delegado de Hacienda, previo informe del Abogado del Estado y del Interventor; si éstos se oponen, sólo podrá acordarse la rectificación a virtud de reclamación de los interesados, que se tramitará según dispone el Reglamento de procedimiento económico-administrativo (art. 207, ap. 4).

D. En cuanto a los efectos, hemos de señalar:

a) Que si el error fué en favor de la Administración, el acto rectificando implicará la devolución al particular del exceso.

b) Que si fué en favor del particular, el acto implicará la obligación del particular de ingresar el defecto.

2. *La revisión.*—A Pero aparte de la facultad de rectificar los actos que implicasen errores materiales, la Administración siempre puede volver sobre sus propios actos en materia de Impuesto de Derechos reales, lo que constituye una norma especial respecto del régimen general de revocación de los actos administrativos, cuyo fundamento es difícil establecer, no sólo por ir contra el principio general de que nadie puede ir válidamente contra sus propios actos, sino por contrariar también el principio de la no revocabilidad de los actos declaratorios de derechos (3). No obstante, hemos de señalar que la revisión no es posible por razones de oportunidad, sino por razones de legitimidad, y al particular siempre le cabrá, para garantizar sus derechos, impugnar el acto dictado en el expediente de revisión ante los órganos de la jurisdicción económico-administrativa.

B. Presupuestos de la revisión.

a) Subjetivos: Es competente para revisar un acto:

a') La Abogacía del Estado de la provincia, respecto de:

a'') Los expedientes de comprobación de valores, cuya apro-

(3) Critican esta facultad JIMÉNEZ ARNAU y E. TORRENTE, en «Impuesto de Derechos reales», Madrid, 1948; pág. 346 y sigs.

bación incumbía a las Oficinas liquidadoras de partido en que no exista Subdelegación (art. 141, 2), en relación con el art. 85) (4).

b'')) Las liquidaciones giradas por las Oficinas liquidadoras del partido en que no exista Subdelegación de Hacienda y de las declaraciones de exención acordadas por las mismas (art. 141, 3) (5).

b')) La Dirección General de lo Contencioso en los demás casos (art. 141, 4) (6).

b) Objetivos. Pueden revisarse los siguientes actos (art. 141, 1) :

a')) Los expedientes de comprobación de valores

b')) Las liquidaciones giradas.

c')) Los acuerdos de devolución.

d')) Las declaraciones de exención. Aunque el Reglamento no dice nada expresamente, la doctrina entiende, con unanimidad, que también podrán ser revisadas las declaraciones de no estar sujeto un acto, por razones de analogía y porque carecería de sentido que se exigiera al liquidador la remisión mensual del estado comprensivo de actos exentos y no sujetos, debiendo aplicarse el mismo régimen jurídico a unos y otros (7).

c) De la actividad : Según el art. 141, apartado 6), las liquidaciones y acuerdos de devolución podrán revisarse mientras no prescriba la acción para exigir el Impuesto, según el art. 143 y la de las exenciones declaradas, dentro del plazo de cinco años. Pasados estos plazos los actos no podrán revocarse por la Administración, ni tampoco pedirse su revocación en vía contenciosa, ya que no podrá declararse lesivo por ser el plazo que tiene la Administración para hacer la declaración previa de lesividad más breve que los anteriores (art. 7, párrafo octavo de la Ley de lo Contencioso).

(4) En este aspecto es interesante la observación de RODRÍGUEZ VILLAMIL, en «Legislación del Impuesto de Derechos reales y sobre transmisión de bienes», 2.^a ed., Madrid, 1948, pág. 467 y sigs., sobre la interpretación de este artículo.

(5) Asimismo debe estimarse competente para revisar la declaración de no estar sujeto un acto.

(6) Por tanto, para revisar los acuerdos de devolución, y a fin de que pueda hacerlo, se dará conocimiento, por medio de la Abogacía del Estado a la Dirección, según el apartado 7 del art. 209.

(7) Así, entre otros, JIMÉNEZ ARNÁU, ob. cit., pág. 347, RODRÍGUEZ VILLAMIL, ob. cit., pág. 467 y sigs., y BAS Y RIVAS, «Impuesto de Derechos reales y sobre transmisión de bienes», pág. 232.

C. Procedimiento. Se regula en el apartado 5) del art. 141, pudiendo señalarse los siguientes trámites :

- a) Se inicia por acuerdo del órgano competente de proceder a la revisión.
- b) Se reclamarán documentos y antecedentes que obren en la Oficina liquidadora.
- c) Es preceptiva la audiencia del interesado.
- d) La resolución podrá impugnarse mediante recurso económico-administrativo.

III. LOS ACTOS DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICOS-ADMINISTRATIVOS

I El hecho de que algunos de los órganos que resuelven las reclamaciones económico-administrativas se llamen «Tribunales» y las garantías especiales de este procedimiento administrativo, ha llevado a creer a algunos autores que se trata de un auténtico proceso, y por tanto que a través del mismo se realizaba una función jurisdiccional, si bien la opinión dominante es la contraria, habiéndose discutido vivamente por la doctrina su naturaleza. Dentro de la doctrina española pueden señalarse las posiciones siguientes (8) :

a) La que afirma la naturaleza procesal de este procedimiento. Se alega en favor de esta tesis que en lo económico-administrativo se dan los caracteres típicos de un proceso, en cuanto que se da un órgano dotado de independencia que decide la pretensión que una parte esgrime frente a otra (9).

b) Frente a esta posición, está la que afirma que se trata de un procedimiento administrativo. En este sentido BALLBÉ ha afirmado

(8) También la doctrina extranjera se ha preocupado del problema del proceso tributario, pudiendo citarse interesantes monografías, como : ROTABAS, «La nature juridique du contentieux fiscal», en *Mélanges Maurice Hauriou*, pág. 709; CARNELUTTI, «Introduzione allo studio del diritto processuale tributario», en *Riv. Dir. Proc. civ.*, 1932, I, pág. 105; BERLIRI, «Il processo tributario amministrativo», 1940; ALLORIO, «Diritto processuale tributario», 1942.

(9) En este sentido, GUASP, «Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento civil», 1943, pág. 276; LÓPEZ RONO, «Programa de Derecho administrativo», Barcelona, 1945, pág. 17. Víd. también FENECH, «Derecho procesal tributario», 1949.

que no es judicial la función que ejercen los Tribunales económico-administrativos, porque «esos *Tribunales* se integran en el mismo complejo orgánico en el que se articulan los oficios que dictan los actos que se someten a su conocimiento» (10).

c) Y algún autor ha mantenido una posición intermedia, afirmando que las resoluciones en que termina el procedimiento son, para la Administración, actos jurisdiccionales, pero para la jurisdicción contencioso-administrativa, actos administrativos (11).

2. Pues bien; en el caso de que el acto haya sido dictado por un órgano de la jurisdicción económico-administrativa como consecuencia de haber impuesto el particular un recurso contra el acto impositivo, la Administración no puede revocar dicho acto; a la Administración sólo le cabrá impugnar dicho acto ante el órgano competente económico-administrativo o ante la jurisdicción contenciosa. En los números siguientes examinaremos los distintos supuestos; aquí vamos a ocuparnos únicamente del fundamento. Si partiéramos de que lo económico-administrativo es un verdadero proceso, la razón de ser por la cual la Administración no puede revocar los actos dictados en el mismo sería por la santidad de la cosa juzgada y el debido acatamiento a las sentencias de los Tribunales; la Administración carece de jurisdicción para conocer la cuestión resuelta por los Tribunales. Pero si partimos de que lo económico-administrativo es sólo un procedimiento administrativo, la razón habrá que buscarla en que por

(10) «Naturaleza administrativa ó jurisdiccional de la función que ejercen los Tribunales de lo económico-administrativo», en *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, t. 179, pág. 473. FORCAT RIBERA, en «Curso de administración económica», Madrid, 1943, pág. 474, dice: «La administración es parte en tales contiendas y como la potestad jurisdiccional de la que es aplicación y desarrollo aquel procedimiento la erige en juez, ha de preverse la posibilidad, por remota que sea, de que al choque de intereses antagónicos puedan desviarse en algunos casos sus resoluciones, orientándose en distinta dirección de la que señala la equidad y la justicia.» No obstante, se suele señalar que es un procedimiento administrativo con garantías especiales. Vid., por ejemplo, MARTÍNEZ OROZCO, «Procedimiento económico-administrativo», Madrid, 1914, págs. 40 y 55; y «Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas», Madrid, 1932, pág. 13 y sigs. ALCALÁ DEL OLMO, «Legislación sobre Tribunales y procedimiento económico-administrativo», Madrid, 1946, pág. 15 y sigs., y nuestras «Contestaciones de Derecho procesal», para Notarias (en colaboración con Manuel Peña), Madrid, 1946, pág. 134, y «Contestaciones de Derecho administrativo», para Registros, Madrid, 1948, pág. 96 y sigs.

(11) FÁBREGAS DEL PILAR, «Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas», 1943.

haber pasado la cuestión a un órgano que está situado jerárquicamente por encima del que dictó el acto, éste no puede revocarle, y para explicar que el órgano de la jurisdicción económica no pueda revocarla habrá que acudir al hecho de que aquí surge de nuevo la regla general de que la Administración no puede revocar sus actos declaratorios de derechos. Ahora bien, si la Administración no puede revocar por sí tales actos, siempre puede interponer el recurso correspondiente para impugnar el acto. Es decir, si no puede revocar, sí puede impugnar; para estudiar esta impugnación, vamos a distinguir entre los actos dictados por los Tribunales provinciales y los dictados por el Tribunal Central.

3. *Los actos de los Tribunales provinciales.*—A. La Administración podrá interponer recurso de alzada ante el Tribunal Central. Así lo establece de modo terminante el art. 28 de la Ley reguladora del Impuesto, para lo cual los Abogados del Estado, Secretarios de los Tribunales económico-administrativos provinciales remitirán al Director general de lo Contencioso, antes o al mismo tiempo de notificarlos a los interesados, copia de los fallos que los mencionados Tribunales dicten en sus asuntos relacionados con los impuestos de Derechos reales, sobre el caudal relicto y sobre los bienes de las personas jurídicas, en los cuales se acceda total o parcialmente a la petición de los reclamantes (art. 142, 1), Reglamento del Impuesto).

La persona legitimada para interponer este recurso de alzada es el Director general de lo Contencioso, según el art. 28 de la Ley, y artículo 142, apartado 2) del Reglamento. Esta posición legal ha sido criticada por la doctrina, por entender que también deben considerarse legitimados a los liquidadores contra aquellos actos que anulen sus liquidaciones, basándose en los argumentos siguientes:

a) Frente al que afirma que el liquidador es representante de la Administración y ésta no puede ir contra sus propios actos, se dice que el liquidador representa a la Administración en la primera fase; en la segunda, lo hace el Tribunal provincial, y en la tercera, el Central. Luego si ésto es así, el argumento anterior nos llevaría a afirmar que el Tribunal provincial no podría revocar las decisiones del liquidador. Indudablemente, entre la esfera de atribuciones del liquidador debería estar la de poder impugnar el acto.

b) Además, el liquidador, al recurrir, defendería en primer

lugar y aunque no quisiera, los intereses del Tesoro. Y en segundo término, *per accidens*, sus intereses particulares; no puede, pues, decirse sin agravio de la verdad, que el liquidador no puede ser parte legítima en los recursos (12).

Es, desde luego, cierto que el liquidador siempre tendrá la vía de señalar al Director general de lo Contencioso los argumentos que él crea manejables para impugnar el acto dictado por el Tribunal provincial que sea desfavorable a los intereses del Fisco, a fin de que el Director interponga el recurso de alzada. Esta es la solución correcta desde el punto de vista legal. Ahora bien, es indudable que la persona, dentro de la Administración, que con más interés impugnaría el acto del Tribunal provincial, es el liquidador que ha visto revocado su acto administrativo, por lo que debería reconocérsele la legitimación para interponer dicho recurso.

B. Además, la Administración puede interponer recurso contencioso-administrativo contra el acto dictado por el Tribunal provincial si el fallo hubiese devenido firme (13). Así lo dice el apartado 3) del art. 142 del Reglamento del Impuesto: «Si el fallo se hubiese hecho firme, pero no hubiera transcurrido el plazo señalado para entablar contra el mismo el recurso contencioso-administrativo, la Dirección general del Ramo propondrá la declaración de ser lesivo a los intereses del Estado, al efecto de interponer la oportuna denuncia.»

a) Indudablemente, la Administración puede interponer recur-

(12) HUERTAS, «Deudas no deducibles», en *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, enero 1946, pág. 51 y sigs., al que sigue; BAS Y RIVAS, ob. cit., II, pág. 233, si bien diciendo que dicha facultad de recurrir del liquidador debía estar supeditada a la conformidad de la Dirección.

(13) Empleamos el concepto de firmeza relativizado al recurso económico-administrativo, es decir, cuando no cabía contra el acto recurso económico-administrativo, pues en propio sentido los actos de que vamos a tratar aún no son firmes, al cabrer contra ellos recurso contencioso. Certo sector doctrinal —sobre todo alemán— trató de aplicar el concepto de cosa juzgada formal al acto administrativo. ROYO VILLANOVA, en «El procedimiento administrativo como garantía jurídica», en *Revista de Estudios Políticos*, número 48, dice que «el estudio de cosa juzgada tiene equivalente en los efectos jurídicos del acto administrativo, que, en ciertas ocasiones, son idénticos a los de las sentencias», pero la mayoría de la doctrina cree inaplicable el término cosa juzgada al acto administrativo. Así, FLEINER, «Instituciones de Derecho Administrativo» (trad. ALVAREZ GENDÍN, 1933, página 155 y sigs. y la generalidad de la doctrina anterior); LIEBMAN, en «Eficacia y autoridad de las sentencias» (trad. de SENTIS MELENDO), Buenos Aires, 1945, pág. 161 y sigs.

so contencioso contra dicho acto, ya que respecto del recurso contencioso interpuesto por la Administración no se exigen todos los requisitos del art. 1.^º de la Ley orgánica de la jurisdicción contenciosa, pues si exigieran no podría la Administración interponer recurso contencioso contra la resolución del Tribunal provincial, pues en la mayoría de los casos (14) cabrá recurso de alzada ante el Tribunal central y, por tanto, no causará estado (art. 1.^º, núm. 1.^º, Ley de lo Contencioso). Pero este requisito sólo se exige en el caso del recurso iniciado por el particular o entidad distinta de la que dictó el acto, no cuando lo inicia la propia Administración, en cuanto que el artículo 2.^º de la misma Ley de lo contencioso, en su último párrafo, señala que la Administración podrá someter a revisión en la vía contenciosa las providencias de primera instancia (15). Es decir, en el proceso contencioso de lesividad el requisito de «causar estados» del número 1.^º del artículo 1.^º, ha sido sustituido por el de «firmeza». Como ha dicho una sentencia del Tribunal Supremo de 20 de enero de 1936, la Administración puede impugnar «aún las providencias administrativas de primera instancia consentidas y firmes por no haber sido recurridas oportunamente por quienes pudieron haberlo efectuado, según la aclaratoria ampliación contenida en el párrafo último del artículo 2.^º» (16). Pues bien, el artículo 142, apartado 3) del Reglamento del Impuesto, no hace más que recoger esta doctrina.

b) Admitido que la Administración pueda impugnar en vía contenciosa los actos dictados por los órganos de lo económico-administrativo relativos al Impuesto de Derechos reales, hemos de señalar que el régimen jurídico será el ordinario del proceso contencioso-

(14) El Tribunal provincial económico-administrativo conocerá en única o primera instancia, según la cuantía del asunto y según la regulación de los Tribunales económico-administrativos.

(15) Planteado el problema de si sólo estas providencias de primera instancia eran las impugnables mediante el recurso de lesividad, el Tribunal Supremo sentó la buena doctrina al declarar que la adición hecha al artículo 2.^º de la Ley de lo Contencioso de 1888 por la reforma de 1894, ha de entenderse como una ampliación aclaratoria y no como una restricción al principio general; por tanto, se puede impugnar la de primera instancia y la que causa estado. Así, una sentencia de 2 de diciembre de 1933.

(16) No ha de confundirse el concepto de firmeza y el de ejecutoriedad. Así, una sentencia de 20 de marzo de 1936 dice: «Son distintos el carácter de firmes de los acuerdos administrativos y el de ejecutoriedad, y así una resolución carece de firmeza si ha sido impugnada en tiempo y forma, pero, si no se suspende por los debidos trámites, puede ejecutarse.»

administrativo de lesividad, tanto en lo referente a los presupuestos como al procedimiento y a los efectos. Por ello habrá de acudirse a la regulación del Derecho procesal administrativo. Diremos únicamente, como aclaración al apartado 3) del artículo 142 del Reglamento del Impuesto, que el órgano administrativo competente para hacer la declaración de lesividad no es la Dirección general del Ramo. Como señala el artículo 2.º, párrafo último de la Ley de lo contencioso, la declaración de lesividad deberá hacerse por Orden ministerial (17), por consiguiente, como dispone el artículo 142 del Reglamento; la Dirección general lo único que hará es proponer la declaración de ser lesivo el acto a los intereses del Estado.

4. Los actos del Tribunal económico-administrativo central.— El artículo 142, en su apartado 3), al referirse al recurso contencioso de lesividad, establece tal modo de impugnación únicamente respecto de las resoluciones de los Tribunales provinciales económico-administrativos. Pero no dice nada respecto de los actos dictados por el Tribunal central. Hemos de tener en cuenta que dichos actos causan estado y, por consiguiente, no son susceptibles de impugnación en vía administrativa; de aquí que, si no se admitiera la posibilidad de ser impugnados ante los Tribunales contenciosos, nos encontraríamos con que no podrían ser revocados por ningún medio por la Administración. Ahora bien, no ofrece duda alguna que también pueden impugnarse mediante recurso de lesividad, por establecerlo así el artículo 110 del Reglamento de procedimiento económico-administrativo, aplicable en virtud de lo dispuesto en el artículo 207 del Reglamento del Impuesto. Dicho artículo 110 dispone que «el recurso contencioso-administrativo podrá entablarse por la Ad-

(17) No ha de entenderse lo dicho en el texto en el sentido de creer que entendamos que cuando el Municipio o la provincia inicien el proceso contencioso ha de hacerse la declaración de lesividad mediante Orden ministerial. La declaración de lesividad debe hacerse por la misma persona que dictó el acto lesivo. Así, un A. de 31 de enero de 1896 dice «que sólo puede hacerse por la autoridad que la dictó y no por los Ayuntamientos y Corporaciones respecto de acuerdos dictados por sus superiores jerárquicos». Ahora bien, el problema está en qué órgano de la entidad es el competente para hacer la declaración. Y cuando la entidad es el Estado, como ocurre en materia de Impuesto de Derechos reales, deberá hacerse por Orden ministerial; en este sentido ha de interpretarse nuestra afirmación, no en el de que también es necesaria la Orden ministerial cuando inicie el proceso la Provincia o el Municipio. Precepto análogo al artículo 142, párrafo 3 del Reglamento del Impuesto es el artículo 112 del Reglamento de procedimiento económico-administrativo, al que después nos referiremos.

ministración o por los particulares (18) contra las resoluciones administrativas que reúnan los requisitos determinados en los artículos 1.^º y 2.^º de la Ley de 22 de junio de 1894 con arreglo a lo preceptuado en dicha Ley».

La razón por la que el artículo 142 del Reglamento del Impuesto se refiere únicamente a la impugnación contenciosa de los actos del Tribunal provincial se debe a que dichos actos no reúnen —como vimos— los requisitos del artículo 1.^º de la Ley de lo contencioso, al faltar el requisito de causar estado; no obstante, era innecesaria tal disposición aclaratoria, porque la propia Ley de lo contencioso, en su artículo 2.^º, párrafo último, permite que la Administración interponga el recurso aunque falte tal requisito.

El régimen jurídico de este recurso contencioso de lesividad es el mismo que el ordinario, como señala expresamente el propio artículo 110 del Reglamento de procedimiento económico-administrativo, dando algunas reglas el mismo Reglamento, que se inspiran fielmente en la ley orgánica de la jurisdicción contencioso-administrativa. Interesa destacar el artículo 112 —que no tiene precepto correlativo en la legislación sobre el proceso contencioso— que dispone que cuando algún funcionario tenga conocimiento de la existencia de un acto o resolución administrativa de que se hayan seguido o puedan seguirse perjuicio para los intereses del Estado en el Ramo de la Hacienda pública, deberá procederse por aquéllos, bajo su responsabilidad, a formular la oportuna propuesta, para que por Real orden se haga la declaración de lesivo del acto o resolución. Esta propuesta se dirigirá al Jefe del Centro o dependencia a que corresponda la gestión del ramo, cuando no sea formulada directamente por dichos Jefes, los que dispondrán que se una a la misma el expediente y propondrán al ministro la resolución que proceda, previo dictamen de la Dirección general de lo contencioso.

JESÚS GONZÁLEZ PÉREZ

Profesor Ayudante de la Universidad
de Madrid.

(18) De análoga manera, art. 1.^º de la Ley de lo contencioso Sobre el fundamento de este recurso, vid. GASCÓN HERNÁNDEZ, «La interposición del recurso contencioso-administrativo por la propia Administración», en *Revista de Estudios Políticos*, núm. 7, pág. 125 y sigs.