

La cuestionable constitucionalidad del plazo preclusivo para impugnar actos tributarios presuntos

Javier Gómez Taboada

Abogado tributarista y miembro del Consejo Asesor Institucional de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF)

Resumen

Tradicionalmente en nuestro ordenamiento se ha conceptualizado el silencio negativo como una mera ficción legal que -en aras de la siempre deseable seguridad jurídica- habilita al administrado a perseverar en la defensa de sus pretensiones sin obligarle a que aguarde “sine die” hasta que la Administración (que ya ha incumplido su obligación de resolver en plazo) dicte una resolución expresa. Y precisamente por ello, desde una perspectiva constitucional del derecho a la tutela judicial efectiva, se ha interpretado que el plazo para impugnar las desestimaciones tácitas no puede ser preclusivo; sin embargo lo cierto es que la normativa administrativa y procesal contempla de modo claro la existencia de varios plazos cerrados para recurrir los actos presuntos. Parece obvio que esta situación es una anomalía constitucional que requiere que, mediante el planteamiento de una cuestión previa de inconstitucionalidad, se declare expresamente que esa preclusividad vulnera los postulados constitucionales clarificando así el régimen legal de las vías impugnatorias contra el silencio negativo en el ámbito tributario.

Abstract

Traditionally, our legal system has defined the lack of official response as a fiction created by Law that -in order to achieve the desired legal certainty- allows the administered, as a person subject to the Administration jurisdiction, to move forward in defense of their claims without being forced to wait indefinitely (“sine die”) until the Administration (which has already fulfilled its obligation to solve the procedure on time) enact a pronouncement. So, that is precisely why -from the perspective of the Constitutional Right to get an Effective Judicial Protection-, it has been interpreted that the deadline for appeal the pronouncements implicitly rejected by lack of official response cannot prevent future possibilities to have recourse to law. However, the truth is that the administrative and judicial rules clearly provide several cases in which the deadline is closed for appeal the implicit administrative acts. In this sense, it seems obvious that this situation is a constitutional anomaly that requires -in an explicit form by the mechanism of the “preliminary question of unconstitutionality”- to be declared by the Constitutional Court that no possibility to have recourse to law transgresses the Constitution. Thus, it could clarify the legal regime about the executive actions against lack of official response in the tax area.

Palabras clave

Silencio administrativo; plazo; inconstitucionalidad.

Keywords

Lack of official response, deadline, unconstitutional.

Sumario

I. Introducción

II. Los supuestos controvertidos

a) En el ámbito administrativo

1. Recurso de reposición

2. Reclamación económico-administrativa

i) En única o primera instancia

ii) En el recurso de alzada ordinario

b) En el ámbito contencioso-administrativo

III. La actualidad del debate

IV. La cuestionable constitucionalidad

a) La incidencia del transcurso del tiempo sobre la posición jurídica del contribuyente

b) La regulación tributaria y la supletoriedad de la legislación administrativa general

c) La interpretación del Tribunal Constitucional (y Tribunal Supremo)

V. Conclusiones

I. Introducción

En nuestro complejo y vasto sistema administrativo-tributario (entendido éste en sentido amplio y, por tanto, abarcando su faceta administrativa, económico-administrativa e incluso contenciosa) se dan con cierta frecuencia controversias prácticas que ponen a prueba la deseable interpretación teleológica -o, si se prefiere, progresiva- del ordenamiento aplicable al caso en cuestión.

Casos paradigmáticos de este apasionante reto al que se ven sometidos tanto los profesionales del asesoramiento fiscal como las propias administraciones y la jurisdicción contenciosa serían, entre otros muchos, los debates acerca de la extensión de la suspensión “ex lege” de las sanciones tributarias por su mera impugnación o el alcance de la responsabilidad patrimonial del Estado cuando mediante su actividad legislativa vulnera disposiciones constitucionales o comunitarias. En estos supuestos, y en tantos otros, lo que está en cuestión es una interpretación razonable -y razonada- del cuerpo normativo aplicable al supuesto concreto, siendo así que sería dable entender que la regulación permite interpretaciones restrictivas o extensivas de su alcance, desprendiéndose de ello una aplicación favorable para la administración tributaria o, en su caso, para los contribuyentes. La relevancia de estos supuestos es que en la mayoría -si no en todos- está en juego el respeto a un derecho fundamental que no es otro que la tutela judicial efectiva.

Pero el debate relativo al asunto que aquí nos ocupa se ubica en otra esfera de discusión: diversos preceptos administrativo-tributarios con rango de Ley contemplan taxativamente -y, por tanto, impidiendo cualquier grado de discrecionalidad en su interpretación- que el plazo con el que cuenta el contribuyente para impugnar un acto administrativo presunto desfavorable a sus intereses es un plazo cerrado o preclusivo, siendo así que estas previsiones legales pugnarían frontalmente con las interpretaciones que reiteradamente ha hecho el Tribunal Constitucional (TC) al respecto en una doctrina hoy ya plenamente consolidada a través de las sentencias dictadas con motivo de los numerosos recursos de amparo¹ presentados sobre este extremo. Pero lo cierto es que al no haberse producido aún un pronunciamiento expreso del TC declarando la inconstitucionalidad de la normativa que preceptúa la preclusividad de esos plazos, ésta resulta plenamente aplicable tanto para la administración como para los administrados, así como para todos aquellos órganos jurisdiccionales del orden contencioso-administrativo que, al no apreciar indicio alguno de una eventual inconstitucionalidad, no estiman oportuno el planteamiento de una cuestión previa que sería la que permitiera al TC pronunciarse sobre este particular aspecto procedimental. Y ése es precisamente el objeto de este análisis: la denuncia de esta injusta -desde la perspectiva de la siempre deseable justicia material- situación fáctica que mientras se mantenga el actual statu quo cercena, cuando no impide totalmente, el constitucional derecho a la tutela judicial efectiva así como el principio de legalidad que obliga a que todo nuestro ordenamiento jurídico mantenga un escrupuloso respeto a las disposiciones constitucionales.

1 Cabe recordar que la mera admisión a trámite de los recursos de amparo se ha restringido sensiblemente desde la modificación que la Ley Orgánica 6/2007 hizo de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional pues ahora ya se exige que se acredite la “especial trascendencia constitucional” de la presunta violación del derecho constitucional cuya protección se demanda. Esta circunstancia ha agravado la situación de los justiciables en supuestos como el que aquí nos ocupa pues ven sensiblemente restringidas sus posibilidades efectivas de defensa.

II. Los supuestos controvertidos

La casuística contemplada por la normativa que incide en el punto aquí expuesto es amplia si bien, al objeto de centrarla en sus justos términos, me limitaré a apuntar los supuestos que con una mayor frecuencia se ponen de manifiesto en la cotidianeidad de la actividad profesional. Omitiré aquí, por tanto, la exposición de los casos a los que el mero transcurso del tiempo la norma atribuye la generación de una desestimación tácita², centrándome en el análisis de aquellos en los que, una vez ubicados en el “tempus” propio de un acto administrativo presunto (cuya única finalidad³ sería la de habilitar al contribuyente la apertura de una vía impugnatoria que, en aras de la seguridad jurídica, preserve sus legítimas pretensiones), la regulación de las consiguientes vías impugnatorias contempla, sin ningún género de dudas, la preclusividad del plazo para recurrir esa desestimación tácita.

2 A este respecto debe acudirse necesariamente a lo previsto en el artículo 104 de la Ley 59/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) que estipula los plazos para dictarse resolución en los procedimientos tributarios siendo así que contempla un plazo genéricamente supletorio de 6 meses siempre que la normativa específicamente aplicable no señale otro inferior.

3 Es oportuno señalar que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC), “la desestimación por silencio administrativo tiene los solos -i.e.: los únicos y exclusivos- efectos de permitir a los interesados la interposición del recurso administrativo o contencioso-administrativo que resulte procedente”. Esta delimitación del único efecto generado por el acto desestimatorio presunto parece ratificarse en las previsiones de la Ley 59/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) contenidas en sus artículos 225.4 (“transcurrido el plazo de un mes desde la interposición -del recurso de reposición-, el interesado podrá considerar desestimado el recurso al objeto de interponer la reclamación procedente”) y 240.1 (“transcurrido este plazo -se refiere al año transcurrido desde el inicio de cualquiera de las instancias económico-administrativas-, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente de la finalización del plazo de un año a que se refiere este apartado”), si bien no es menos cierto que la LGT omite toda referencia a los “solos” efectos que significativamente sí hace la LRJPAC. Esto supondría que el contribuyente que decida acogerse a la posibilidad que le ofrece la institución del silencio impugnando la desestimación tácita no estaría actuando contra sus propios actos si, simultáneamente, interpretara que aquel acto presunto negativo no le generaría ninguna obligación de hacer distinta de la voluntaria presentación del oportuno recurso. Sin embargo, no es menos cierto que, a estos efectos, la redacción del artículo 104.3 LGT sería manifiestamente mejorable pues al afirmar que “en los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora” cabría entender que esos “efectos” podrían entrañar algo más amplio que el mero sentido positivo o negativo del silencio, máxime considerando que el segundo párrafo del apartado 1 de la D.A. Quinta LRJPAC reconoce sobre este extremo la especialidad de la materia tributaria frente a las previsiones administrativas de índole general y que la restante normativa identifica el término “efectos” más con las opciones que se le presentan al administrado ante la desestimación que con el sentido positivo o negativo que quepa atribuir a la inactividad administrativa. En consecuencia, y a los oportunos efectos prácticos, si, por ejemplo, se ha presentado una solicitud de aplazamiento/fraccionamiento siendo así que la Agencia Tributaria (AEAT) no la resuelve en los seis meses posteriores, “se podrá entender desestimada la solicitud a los efectos de interponer el recurso correspondiente” (artículo 52.6 R.D. 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación), lo que habilita al contribuyente para decidir sobre su impugnación o no pero no implica que éste deba entender que su solicitud se ha desestimado a todos los posibles “efectos” no teniendo, por tanto, que verse compelido a abonar la deuda cuyo aplazamiento/fraccionamiento ha solicitado pues el plazo de ingreso de ésta se encuentra cautelarmente suspendido hasta que la AEAT se pronuncie de modo expreso sobre la petición planteada. Es por ello que -al margen de que el propio sentido negativo del acto presunto generaría dificultades para su concesión- no parece que tenga lógica alguna la solicitud de suspensión de la ejecución de los actos desestimatorios presuntos pues, en la medida en que éstos serían una mera ficción legal cuyo único objeto es permitir su impugnación por el administrado, no son ejecutivos por lo que no habría efecto alguno susceptible de ser suspendido. Y todo ello sin perjuicio de que, en virtud de las previsiones del artículo 57 LRJPAC, la ejecutividad de sus efectos no se produciría hasta que el acto se dicte efectivamente (i.e.: recaiga resolución expresa) o, en su caso, hasta su notificación, publicación o aprobación superior.

a) En el ámbito administrativo

1. Recurso de reposición

El artículo 223 de la Ley 59/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) señala en su apartado 1, en lo que aquí interesa, que “el plazo para la interposición de este recurso será de un mes contado a partir (...) del día siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo”.

2. Reclamación económico-administrativa

i) En única o primera instancia

Es el apartado 1 del artículo 235 LGT el que regula este extremo apuntando que “la reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar (...) desde el día siguiente al de aquél en que se produzcan los efectos del silencio administrativo”.

ii) En el recurso de alzada ordinario

En este caso el asunto adquiere tintes más vidriosos pues mientras el artículo 241.1. LGT (“Recurso de alzada ordinario”) afirma que “contra las resoluciones dictadas en primera instancia⁴ por los tribunales económico-administrativos regionales y locales podrá interponerse recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones”, lo cierto es que el artículo 240.1. LGT (“Plazo de resolución”) señala que “transcurrido este plazo -se refiere al año transcurrido desde el inicio de cualquiera de sus instancias-, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente de la finalización del plazo de un año a que se refiere este apartado”.

Ergo parece evidente que hay una palmaria incongruencia entre las previsiones del plazo contempladas en el artículo 241.1 que vincula indudablemente la determinación del “dies a quo” a la notificación de la resolución expresa, y lo dispuesto en el previo 240.1 que preceptúa expresamente la existencia de un plazo preclusivo -un mes a contar desde el año, computado de fecha a fecha, de duración de la primera instancia en lo que al recurso de alzada se refiere- también para el supuesto de desestimación presunta.

Es evidente que la previsión del artículo 240.1. LGT no parece que resulte vinculante para la administración en el caso de que sea ésta la que desee promover el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio o, en su caso, para la unificación de doctrina. Esa aparente discriminación entre los administrados y la administración (que, en consecuencia, habrá de estar siempre al plazo que se abre desde la notificación de la resolución expresa contraria a sus pretensiones) se desprendería del hecho de que el artículo 240.1. LGT restringe al “interesado” la facultad de interpretar el carácter desestimatorio de la resolución tácita y el artículo 232 LGT (dentro de la Subsección 3ª “Interesados”) no incluye bajo tal concepto a la propia administración si no sólo a los administrados, sean éstos obligados tributarios, sujetos infractores

4 Esta previsión sería asimismo predicable de los recurso de alzada “per saltum” conforme a las previsiones del artículo 229.1.b) y 4 LGT.

o cualquier otra persona cuyo interés legítimo resulte afectado por el acto o la actuación tributaria. Además, obvio es, esa regulación que priva a la propia administración de la posibilidad de impugnar el acto desestimatorio presunto es congruente con el hecho -palmario- de que el sentido de ese silencio negativo siempre debería ser favorable a los intereses de ésta pues es evidente que el procedimiento económico-administrativo siempre se habrá iniciado a instancias del contribuyente contra las pretensiones de la administración (sean éstas expresas o, a su vez, presuntas).

b) En el ámbito contencioso-administrativo

El plazo para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa se regula específicamente en el artículo 46 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa que, en su apartado 1, dispone: “el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo será de dos meses desde el día siguiente (...) al de la notificación o publicación del acto que ponga fin a la vía administrativa, si fuera expresa. Si no lo fuera, el plazo será de seis meses y se contará, para el solicitante y otros posibles interesados, a partir del día siguiente a aquél en que, de acuerdo con su normativa específica, se produzca el acto presunto”.

Sería en este punto donde, además, cabría engarzar la previsión del ya analizado artículo 240.1. LGT pues dentro de la expresión “recurso procedente” habría de incluirse necesariamente el consiguiente contencioso-administrativo contra la resolución del TEAR (única instancia) o TEAC (alzada) que hubiera puesto fin a la vía administrativa.

Parece, pues, claro y generalmente aceptado que la normativa directamente aplicable contempla expresamente la vigencia de unos plazos cerrados para impugnar las desestimaciones presuntas siendo así que, además, esa preclusividad puede encadenarse de una instancia a otra y de una vía a la siguiente pues nada impediría que, por ejemplo, una desestimación presunta de una solicitud de devolución de ingresos indebidos⁵ fuera impugnada en reposición y que, a su vez, la desestimación tácita de este recurso se recurriera ante un TEA para que, una vez agotado su plazo máximo de resolución (en una o en dos instancias), se impugnara esta nueva desestimación presunta ya en la vía contencioso-administrativa.

III. La actualidad del debate

El asunto aquí objeto de análisis no es meramente empírico o virtual si no que, además de real, es plenamente actual.

5 En virtud de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 19 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, en los procedimientos de devolución de ingresos indebidos “iniciados a instancia de parte, el interesado podrá entender desestimada su solicitud por silencio administrativo transcurrido el plazo máximo de seis meses sin haberse notificado la resolución expresa”. Obsérvese, en relación con lo indicado en la nota al pie nº 3, que en este caso la norma específicamente aplicable no delimita a qué “efectos” cabe entender la desestimación de la solicitud planteada por el contribuyente (se presume que es únicamente para permitir su impugnación evitando así que el interesado aguarde “sine die” una resolución expresa, pero lo cierto es que el precepto no lo aclara) y es que, tal y como antes se apuntó, los efectos pudieran ser algo distinto del mero sentido -positivo o negativo- del silencio.

Como prueba de ello baste referirme a la reciente resolución del TEAC del pasado 26 de mayo de 2010 (nº referencia: 00/3309/2009) que, en su Fundamento de Derecho Segundo, literalmente señala que “en el caso que nos ocupa, las solicitudes de reembolso del coste de aval y de los intereses correspondientes fueron formuladas, tal y como indica la entidad interesada, ante la Dirección General de Carreteras del Ministerio de Fomento durante el mes de diciembre de 2006, por lo que podían entenderse desestimadas por el transcurso de seis meses⁶, y a partir de entonces, comenzó a contar el plazo de un mes para la interposición de las correspondientes reclamaciones económico-administrativas, por lo que habiéndolas interpuesto la entidad interesada el 25 de marzo de 2009, no cabe sino declararlas inadmisibles por extemporáneas”.

Al no haberse
producido aún un
pronunciamiento expreso
del TC declarando la
inconstitucionalidad
de la normativa que
preceptúa la preclusividad
de esos plazos, ésta
resulta plenamente
aplicable tanto para la
administración como para
los administrados

Esta resolución ha sido objeto de fundadas críticas por parte de la doctrina científica⁷ que ha denunciado la “aplicación literal y estricta de los términos del artículo 235 de la LGT/2003” lo que, además, “parece dejar de lado, (...), la existencia de una relevante doctrina del Tribunal Constitucional”. Y es que ahí es, precisamente, donde se ubica el nudo gordiano del debate aquí suscitado: la obvia y ya dilatada vigencia -desde el 1 de julio de 2004, al menos en lo que a la LGT se refiere- de unas disposiciones legales que rezuman suficientes indicios de inconstitucionalidad⁸ como para que tras más de un lustro en vigor se constate la notoria necesidad de que se cuestione su sometimiento a los postulados constitucionales que parecen vulnerar. La gravedad de la situación se torna -si cabe- más dramática aún al constatar que las extemporaneidades apreciadas por los reiterados pronunciamientos administrativos, económico-administrativos y judiciales dejan al contribuyente (no lo olvidemos, administrado y, como tal, ciudadano) en una situación de indefensión ante una administración que precisamente, haciendo dejación de sus funciones, se ha rendido a la inactividad.

6 En virtud del artículo 78.3 del R.D. 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, “transcurrido el plazo para efectuar la notificación sin que ésta se haya producido, el interesado podrá entender desestimada la solicitud a los efectos de interponer contra la resolución presunta el correspondiente recurso o reclamación”. En este caso (vid notas nº 3 y 5) la norma sí aclara los concretos efectos del silencio que se restringen a la posibilidad de impugnar la desestimación presunta.

7 Revista Impuestos nº 23/24, diciembre-2010 (paginas 101 a 103).

8 Todo ello sea dicho sin perjuicio de que los preceptivos Dictámenes emitidos por el Consejo de Estado respecto a estas normas no apreciaron indicio alguno de esa aparentemente obvia inconstitucionalidad. Así se desprende, por ejemplo, del Dictamen de 22 de mayo de 2003 relativo a la LGT que no plantea objeción alguna a las previsiones de los artículos aquí analizados.

IV. La cuestionable constitucionalidad

a) La incidencia del transcurso del tiempo sobre la posición jurídica del contribuyente

Desde mi particular perspectiva son las acertadas e incisivas observaciones de JOAN-FRANCESC PONT CLEMENTE acerca del silencio administrativo las que mejor definen los perfiles de la ficción jurídica de atribuirle efectividad a la mera inacción administrativa: “el silencio suele asociarse a la nada, al vacío o a la incomunicación, *pero en el mundo jurídico existe la necesidad de descubrir el significado del silencio, como cuando se regulan los efectos del silencio administrativo para otorgarle el valor de respuesta negativa (...). El silencio es una opción, no una imposición, y ha de presumirse que la Hacienda Pública se mueve bajo parámetros de eficacia, diligencia y oportunidad, El silencio no es un accidente, sino que se halla en el corazón mismo de los métodos destinados a la gestión de la complejidad desde la proporción entre fines que alcanzar y medios que los sirven*”⁹.

En este sentido también parece que cobran todo el sentido las premisas sobre las que debería girar la mera existencia de la institución del silencio, siendo así que “deberá configurarse como positivo cuando concurren tres requisitos: primero, que no existan terceros interesados, sino que se trate de una relación bilateral entre Administración e interesado; segundo, que el acto no exija una valoración de distintos intereses concurrentes, sino que se trate de una simple constatación reglada; tercero, que se trate de un procedimiento iniciado a instancia de parte”¹⁰. Y es en este punto en el que cabe señalar la diferencia sustancial entre la desestimación y la estimación presunta pues, tal y como afirma la propia Exposición de Motivos de la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la LRJPAC, mientras que “el silencio administrativo positivo producirá un verdadero acto administrativo eficaz, que la Administración pública sólo podrá revisar de acuerdo con los procedimientos de revisión establecidos en la Ley. (...) se concibe el silencio administrativo negativo como ficción legal para permitir al ciudadano interesado acceder al recurso contencioso-administrativo, aunque, en todo caso, la Administración pública tiene la obligación de resolver expresamente, de forma que si da la razón al ciudadano, se evitará el pleito”. Es precisamente esta concepción legal del silencio la que lleva al TC a afirmar -sentencia 14/2006, de 16 de enero- que “el retorno a la concepción del silencio administrativo negativo como una ficción legal que permite a los administrados acceder a la jurisdicción y la reafirmación de la obligación de la Administración de resolver de manera expresa las peticiones ante ella formuladas y los recursos interpuestos contra sus actos, han permitido también que, en la materia aquí cuestionada, la reforma no se haya limitado a la supresión de la referida certificación del acto presunto, a la consideración del silencio positivo y a la de mera ficción legal del negativo, sino que se haya extendido, dentro del epígrafe “obligación de resolver” que lleva el nuevo artículo 42, a la obligación que incumbe “en todo caso” a las Administraciones públicas de informar “a los interesados del plazo máximo normativamente establecido para la resolución y notificación de los procedimientos, así como de los efectos que pueda producir el silencio administrativo”.

9 “Los efectos del tiempo sobre los elementos cuantificadores de la deuda tributaria; las bases negativas y las deducciones de la cuota procedentes de ejercicios prescritos”, ponencia expuesta por Joan-Francesc Pont Clemente el 5 de noviembre de 2009 en el XXVIII Congreso de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) celebrado en Valencia.

10 “El silencio administrativo y su problemática procesal”. María José Alonso Mas y Edilberto Narbón Laínez. Ed. Tirant lo Blanch; Valencia 2009.

La doctrina científica abunda en esta concepción del silencio negativo como *“ficciones legales, pues acto en rigor no existe en estos casos, creadas exclusivamente en beneficio del derecho de defensa de los interesados, a los efectos de que éstos, si lo desean, puedan considerar desestimada su petición, reclamación o recurso y deducir ya, si lo estiman oportuno, el siguiente recurso que sea procedente”*¹¹.

Y es que *“no podemos olvidar que cuando se regula el silencio, en realidad se está tratando de establecer medidas preventivas contra patologías del procedimiento ajenas al correcto funcionamiento de la Administración”* (Exposición de Motivos Ley 4/1999).

b) La regulación tributaria y la supletoriedad de la legislación administrativa general

Es la propia Exposición de Motivos de la LGT la que afirma que ésta *“supone una importante aproximación a las normas generales del procedimiento administrativo, con el consiguiente incremento de la seguridad jurídica en la regulación de los procedimientos tributarios”*, proclama que se concreta, específicamente en lo que aquí interesa, en que *“en cuanto a los plazos de resolución y efectos de su incumplimiento, se incrementa notablemente la seguridad jurídica con una regulación similar a la de la Ley 30/1992 (...), salvo en el cómputo de los plazos donde se tiene en cuenta la especificidad de la materia tributaria”*. Estas afirmaciones -que parecen más voluntaristas que efectivas- tienen su adecuado traslado al artículo 7.2 LGT donde se consagra el *“carácter supletorio (de) las disposiciones generales del derecho administrativo”*.

No obstante lo anterior, y en el específico ámbito aquí objeto de análisis, lo más relevante es lo regulado por la, siempre controvertida y vidriosa, Disposición Adicional Quinta de la LRJPAC que sería la visagra sobre la que pivota la siempre discutida (y discutible) relación entre el derecho administrativo general y la materia tributaria. Y es que esa Disposición Adicional (tal y como quedó redactada por la Ley 4/1999) introduce una salvedad, una especificidad tributaria expresa, en lo que se refiere precisamente al régimen del silencio que está vigente desde el ya algo lejano 14 de marzo de 1999 (fecha de entrada en vigor de la hoy aún vigente redacción) y que no es otra que *“en todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria”*. Esta especialidad de la norma tributaria frente a la administrativa general también se plasma en las previsiones del artículo 104.3 LGT que señala que *“en los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora”*¹². *A estos efectos, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda. En defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de (...) impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio”*.

11 *“De la litigiosidad y justicia tributaria”*. J. M. Lago Montero. Revista Técnica Tributaria nº 69.

12 Esta prevision legal llevó a algún sector de la doctrina (vgr.: Alfonso Sanz Clavijo en *“La deslegalización de las consecuencias jurídicas derivadas del incumplimiento del deber de resolver y notificar en los procedimientos de aplicación de los tributos: la última manifestación del particularismo de lo fiscal”*, Quincena Fiscal Aranzadi nº 14/2009) a entender que habilitaba el vaciamiento por la vía reglamentaria del principio general administrativo que postula el silencio como positivo. No obstante lo anterior, el propio Tribunal Supremo en su sentencia de 4 de marzo de 2009 consagró la legalidad de esa especificidad tributaria mediante normas de rango reglamentario.

Parece claro, pues, que en el ámbito tributario será su normativa específica la que regule los efectos del silencio sin que, a estos concretos efectos, sean invocables las previsiones que al respecto se contengan en la normativa administrativa general¹³.

c) La interpretación del Tribunal Constitucional (y Tribunal Supremo)

Es precisamente en este escenario de especialidad de la materia tributaria frente a la subsidiariedad de la normativa administrativa general donde, siempre desde el análisis de la eventual vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (es decir, siempre en el seno de recursos de amparo y no de pronunciamientos declarativos de lo ajustado a la Constitución de un determinado precepto), hay que ubicar la ya consolidada interpretación que el TC ha dado a la preclusividad del plazo para impugnar las resoluciones desestimatorias presuntas.

Fue la impugnación de la desestimación presunta de un potestativo recurso de reposición previo a la vía económico-administrativa, y su posterior desestimación expresa por el TEAR-Galicia que -mediante su resolución de 13 de mayo de 1996- apreció la extemporaneidad de esa reclamación, posteriormente ratificada por el TSJ-Galicia en su sentencia de 28 de enero de 2000, la que dio lugar al recurso de amparo ante el TC cuya sentencia (188/2003, de 27 de octubre) generó una corriente jurisprudencial que, trayendo origen de la STC 6/1986, de 21 de enero, fue confirmada por, entre otras, las SSTC 220/2003, de 15 de diciembre; 14/2006, de 16 de enero; 39/2006, de 13 de febrero; 188/2006, de 19 de junio; 27/2007, de 12 de febrero; 64/2007 de 27 de marzo; 3/2008, de 21 de enero; y 175/2008, de 22 de diciembre.

Sintetizadamente, la mencionada STC 188/2003 reprocha la interpretación mantenida tanto en la vía económico-administrativa como en la contenciosa respecto a la preclusividad del plazo para impugnar las desestimaciones presuntas con base en las siguientes argumentaciones:

13 Discrepo, por tanto, con aquellas interpretaciones que entienden como directamente aplicables al ámbito tributario las previsiones contenidas sobre este particular en la LRJPAC -y, más en concreto, las derivadas de su artículo 43 en la redacción dada por la Ley 25/2009 que establece un régimen general de silencio positivo para aquellos procedimientos iniciados a instancia del administrado- y que, llevadas a su extremo, sostienen que en tales supuestos conllevarían incluso la imposibilidad de que la administración tributaria comprobara ulteriormente el tributo y ejercicio respecto del que ya hubiera operado un silencio positivo (vgr.: "El silencio administrativo en materia tributaria como opción estratégica", Miguel Caamaño, O Economista nº 69/Colegio de Economistas de La Coruña). Y, lamentablemente, disiento de esa loable y bienintencionada interpretación favorable a los intereses de los contribuyentes porque la administración siempre conservaría intacto su derecho a comprobar con posterioridad lo ajustado a Derecho de ese tributo y ejercicio en cuestión. Por ejemplo, y tomando como referencia el precepto esgrimido en el artículo doctrinal antes citado, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA permite expresamente esa posterior actividad comprobadora pues así lo prevé en su artículo 115. Tres ("Cuando de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional resulte cantidad a devolver, la Administración tributaria procederá a su devolución de oficio, sin perjuicio de la práctica de ulteriores liquidaciones provisionales o definitivas que procedan"). Y no parece que pugne con esa posibilidad de ulterior comprobación el hecho de que judicialmente (vgr.: sentencia del TSJ-País Vasco de 26 de enero de 2009) se haya reconocido la viabilidad del artículo 29.2 de la Ley 29/1998 de la Jurisdicción Contencioso-administrativa como una alternativa válida para instar a la administración a salir de su inactividad y ejecutar la devolución de IVA por el mero transcurso del plazo legalmente previsto para ello, pues una cosa es que se habiliten mecanismos legales para que judicialmente se logre que la administración lleve a término sus obligaciones y otra distinta es que ésta quede privada de su facultad de comprobar a posteriori la juridicidad de lo solicitado por el contribuyente y a lo que, cautelar y provisionalmente, aquella accedió por su mera inactividad (vid "¿Cómo podemos recuperar el IVA cuando la Administración no responde a nuestra solicitud de devolución?", Miguel Caamaño, O Economista nº 71/Colegio de Economistas de La Coruña).

- “(...) ello significaría equiparar, cuando no primar, la inactividad de la Administración frente a los supuestos en que el texto íntegro del acto se notifica y se notifica personalmente al interesado, supuesto en que cabe a éste la absoluta certeza de que no puede esperar ya una resolución de contenido distinto. En todo caso, este mismo efecto se produce desde el momento en que, como ocurre en el presente supuesto, existe una notificación de un acto de ejecución contra el que el interesado ha interpuesto los recursos pertinentes en el plazo establecido por la Ley. Este acto expreso de ejecución implica al mismo tiempo una reiteración del acto resolutorio del que trae causa, que no puede entenderse consentido y, en consecuencia, reabre los plazos legales de impugnación de dicho acto resolutorio”.
- “(...) la doctrina constitucional sobre el silencio administrativo negativo ha sido construida desde la perspectiva de garantizar el derecho fundamental de acceso a la jurisdicción. En este sentido, hemos declarado en reiteradas ocasiones (...), que la Administración no puede verse beneficiada por el incumplimiento de su obligación de resolver expresamente en plazo solicitudes de los ciudadanos, *deber éste que entronca con la cláusula del Estado de Derecho (artículo 1.1 CE), así como con los valores que proclaman los artículos 24.1, 103.1 y 106.1 CE*”.
- “El silencio administrativo de carácter negativo es, entonces, “una ficción legal que responde a la finalidad de que el administrado pueda, *previos los recursos pertinentes, llegar a la vía judicial superando los efectos de inactividad de la Administración*”, de manera que, en estos casos, *no puede calificarse de razonable aquella interpretación de los preceptos legales “que prima la inactividad de la Administración, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de resolver”*”.
- “Si el silencio negativo es una institución creada para evitar los efectos paralizantes de la inactividad administrativa, es evidente que ante una resolución presunta de esta naturaleza el ciudadano no puede estar obligado a recurrir, siempre y en todo caso, so pretexto de convertir

La gravedad de la situación se torna -si cabe- más dramática aún al constatar que las extemporaneidades apreciadas por los reiterados pronunciamientos administrativos, económico-administrativos y judiciales dejan al contribuyente (no lo olvidemos, administrado y, como tal, ciudadano) en una situación de indefensión ante una administración que precisamente, haciendo dejación de sus funciones, se ha rendido a la inactividad

No podemos olvidar
que cuando se
regula el silencio,
en realidad se está
tratando de establecer
medidas preventivas
contra patologías del
procedimiento ajenas al
correcto funcionamiento
de la Administración

su inactividad en consentimiento con el acto presunto, exigiéndosele un deber de diligencia que no le es exigido a la Administración. Deducir de ese comportamiento pasivo -que no olvidemos, viene derivado de la propia actitud de la Administración- un consentimiento con el contenido de un acto administrativo que fue impugnado en tiempo y forma, supone una interpretación absolutamente irrazonable desde el punto de vista del derecho de acceso a la jurisdicción, como contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva previsto en el artículo 24.1 CE, pues no debemos descuidar que la Ley no obliga al ciudadano a recurrir un acto presunto y sí a la Administración a resolver,

de forma expresa, el recurso presentado”.

- “(...) la omisión de un pronunciamiento sobre el fondo, imputable a la Sentencia objeto de esta queja, desvirtúa la finalidad de la institución del silencio administrativo, por cuanto transforma en una posición procesal de ventaja lo que es, en su origen, el incumplimiento de un deber de la Administración, como el de dar respuesta expresa a las solicitudes de los ciudadanos (...), permitiendo de tal modo que, pese a la persistente negativa o resistencia a tal deber por parte del ente público, éste quede inmune al control jurisdiccional plenario que viene exigido por el artículo 106.1 de la Constitución. Se produce, así, la denunciada lesión del derecho del demandante a la *tutela judicial efectiva sin indefensión proclamado por el artículo 24.1 de la Norma suprema, en su más primaria o genuina manifestación, cual es la del acceso a la jurisdicción, señaladamente para articular la defensa del ciudadano frente a los poderes públicos, lo que conduce derechamente a la estimación del amparo*”.

Ciertamente la interpretación mantenida por el TC sobre el asunto aquí objeto de análisis es inapelable por su contundencia. Y, precisamente por ello, es del todo llamativo el silencio sobre este particular de los respectivos Dictámenes (vgr.: el de 22 de mayo de 2003 relativo a la LGT) emitidos por el Consejo de Estado respecto a unos proyectos normativos que incorporaban unas previsiones que, a la fecha en la que se sometían a su consideración, ya era de público conocimiento que contrariaban la posición reiteradamente sostenida por el máximo intérprete de la Constitución.

Llegados a este punto, quizá no quede más remedio que coincidir con el desolador diagnóstico que sobre este particular hace J.M. LAGO MONTERO cuando afirma que “esta perversa interpretación -se refiere a la que defiende la preclusividad del plazo de impugnación del silencio-, *seguida por algunos órganos administrativos y judiciales, ha sido arrumbada por inconstitucional por el TC y el TS en cuantas ocasiones se ha sometido a su conocimiento. Pero persiste entre nosotros porque el legislador, guiado por esas manos negras que introducen párrafos abyectos en los proyectos ministeriales, se ha tragado una vez más unas cláusulas inconstitucionales, poniendo plazos -y puertas al campo- al recurso posible contra actos presuntos, que como decimos no tiene plazo, no puede tenerlo, el plazo está abierto siempre, hasta*

*la resolución expresa que se produzca en su día y que el órgano tiene el deber de emitir en todo caso*¹⁴.

No obstante lo anterior, y en lo que se refiere específicamente a la interpretación dada por el Tribunal Supremo (TS), quizá sería más acertado señalar que ésta ha sido oscilante (cuando no vacilante) pues pese a que en su sentencia de 16 de octubre de 1987 ya se hacía eco de la antes referenciada STC 6/1986, de 21 de enero, señalando que “el TC en su S 21 Ene. 1986 sienta la doctrina de que en estos casos de silencio negativo puede entenderse como máximo que el particular conoce el texto íntegro del acto *-la denegación por silencio- pero no los demás extremos que deben constar en toda notificación, por lo que siendo entonces defectuosa, conforme a lo dispuesto en el artículo 99. 3 y 4 LPA, sólo surtirá efecto a partir de la fecha en que se haga manifestación expresa en tal sentido por el interesado o se interponga el recurso pertinente, (...), llegando a la conclusión de que la inadmisión del recurso por el transcurso del plazo de interposición cuando no rebase aquellos lapsos de tiempo, vendría a vulnerar el principio de tutela judicial efectiva al haberse excluido el contenido normal del recurso que es obtener la resolución final que decide la cuestión*” -interpretación que el TS ratificaría, entre otras, en sus sentencias de 7 de mayo de 1993 y 10 de noviembre de 1999-, lo cierto es que en alguna otra ocasión (vgr.: la sentencia de 2 de octubre de 1997) habría mostrado alguna fisura en esa tesis llegando a afirmar que “(...) ante la falta de resolución expresa de la Administración, en el caso de silencio negativo, el interesado puede optar por tener por denegada su pretensión y ejercitar los recursos pertinentes en los plazos legalmente establecidos, contados desde que se *presume producida la denegación* -consideración que avala expresamente la preclusividad del plazo-, o bien esperar a que la Administración se pronuncie, ya lo haga cumpliendo sus obligaciones y resolviendo expresamente, aunque lo sea con retraso, o simplemente vuelva a confirmar tácitamente aquella primera denegación presunta, intentando ejecutar, incluso de manera simplemente fáctica, al (sic) acuerdo ficticiamente adoptado, abriéndose de nuevo -esa nueva apertura refrenda que ya hubo un plazo previo que parecería haberse cerrado-, en ambos casos, todos los plazos para su impugnación”. Y es precisamente esta voluble interpretación sostenida por el TS la que le lleva a él mismo a confesar en su sentencia de 28 de septiembre de 1999 que “ciertamente, hemos de poner de relieve que el Tribunal Supremo no ha mantenido un criterio sostenido y uniforme respecto a esta cuestión del plazo computable, en el supuesto de silencio administrativo (...)”.

La mencionada STC 188/2003 reprocha la interpretación mantenida tanto en la vía económico-administrativa como en la contenciosa respecto a la preclusividad del plazo para impugnar las desestimaciones

V. Conclusiones

- La siempre controvertida relación entre el régimen administrativo general y la especificidad de la materia tributaria introduce indeseadas dosis de inseguridad jurídica que se muestran con una especial gravedad en lo referente a la regulación de los actos presuntos.

14 J.M. Lago Montero (op. cit).

- La normativa hoy vigente contempla diversos supuestos en los que el plazo para impugnar los actos tributarios presuntos es cerrado, siendo así que éste se computa a partir de la generación del silencio negativo.
- El TC (al igual que el TS, si bien éste con una trayectoria más dubitativa) ha interpretado reiteradamente que la preclusividad del plazo para impugnar actos presuntos vulnera el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, pero esa interpretación siempre la ha hecho con motivo de recursos de amparo y no de cuestiones de inconstitucionalidad.
- Esa circunstancia genera un extraño y anómalo *statu quo* en el que, constando ya públicamente la expresa y reiterada oposición del TC al carácter preclusivo de ese plazo, lo cierto es que las previsiones legales vigentes obligan a la administración a su aplicación, siendo sólo los órganos jurisdiccionales los que serían competentes para plantear la constitucionalidad de esas normas mediante el planteamiento de la oportuna cuestión ante el TC.
- Esta situación perjudica gravemente a los contribuyentes que ven así como, una y otra vez, se desestiman sus recursos al considerarlos extemporáneos, vulnerándose su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. La situación se ha agravado especialmente desde que la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (en la redacción dada por la Ley Orgánica 6/2007, de 24 de mayo) exige, como requisito para la mera admisión a trámite del recurso de amparo, que se acredite la “especial trascendencia constitucional” de la presunta violación del derecho constitucional sometida a su consideración.
- Todo ello genera un riesgo cierto y grave de sufrir situaciones de indefensión, consagrando que la inactividad de la administración (que habría vulnerado su legal obligación de resolver expresamente) le genere a ésta una situación ventajosa frente a la posición de los administrados a los que se les exige un grado de diligencia desorbitante en la defensa de sus legítimas pretensiones.

