

Nuevas posibilidades de impugnación ante nulidades de pleno derecho.

Rafael LLORENS SELLES
Abogado y miembro de la A.E.A.F.

El artículo 140 de la Ley General Tributaria, su redacción anterior a la entrada en vigor de la Ley 10/1985, de 26 de abril, establecía de modo claro e inequívoco cuáles eran las atribuciones propias de la Inspección de los tributos. Con posterioridad, el R.D. 412/1982, de 12 de febrero, sobre el “Régimen de determinadas liquidaciones tributarias” vino a enturbiar la claridad del artículo precitado.

En efecto, del apartado 2 de su artículo 1 se infería que a la inspección tributaria se le asignaban atribuciones no contenidas en la Ley General Tributaria, tales como disponer de facultades liquidatorias:

“2. En las actas que extienda la Inspección de los Tributos se harán constar las circunstancias mencionadas en el artículo 145 de la Ley General Tributaria, expresará, en su caso, las infracciones que aprecie y cuantificará la deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo...”

La infracción de la Ley General Tributaria mediante este Decreto resulta evidente.

estudios

Ante esta situación, un grupo de funcionarios del Ministerio, concretamente la Asociación de Técnicos de Hacienda, afectados por dicha disposición, recurrieron en defensa de lo que entendían suponía un menoscabo de sus atribuciones profesionales. Transcurrió el tiempo y el final llegó (ante infracción tan manifiesta, no podía ser otro): la Sala 5.^a del Tribunal Supremo, en su sentencia de 24 de abril de 1984, declaró nulo de pleno derecho el R.D. 412/1982, de 12 de febrero, así como los artículos 15 y 17 del R.D. 1547/1982 y la Disposición Adicional Primera de este último, por infringir entre otros, el principio de jerarquía normativa. Esta sentencia sorprendió desprevenida a la Administración iniciándose así un rosario de calamidades jurídicas, ingenradas para superar la eventualidad, tales como insertar unos textos, en tinta azul, sobre los impresos de las actas en los cuales se expresaba que cualquier alusión a la inspección debía de entenderse referida al Jefe de Relaciones con los Contribuyentes.

¿Qué supuso la sentencia? En primer lugar, a cuantos contribuyentes mantuvieron un litigio con la Administración por causa de actas de inspección, les bastaba invocar que la liquidación impugnada se había llevado a cabo con arreglo a las normas contenidas en el Decreto objeto de estos comentarios, para así conseguir, de modo automático, su anulación. Hasta la propia Administración lo aplicaba de oficio, aunque se tratase de honrosas excepciones. La brecha fue abierta por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid, por medio del Acuerdo que resolvía la reclamación 12.470/83, siendo este criterio, a su vez, adoptado, y sigue aplicándose en estas fechas, por el Tribunal Central de esta jurisdicción, si bien el grueso de tribunales provinciales eludían su aplicación.

En segundo lugar, se arbitró una solución temporal para remediar semejante desbarajuste: el R.D. 2077/1984, de 31 de octubre. Dicho Decreto se vino a titular "Sobre el régimen de determinadas actuaciones de la inspección de los tributos y de las liquidaciones tributarias derivadas de las mismas". Como se ve, una denominación semejante a la de la disposición cuyo lugar venía a ocupar, si bien algo más pomposa.

Por último, la Ley 10/1985, de 26 de abril, sobre reforma parcial de la Ley General Tributaria introdujo una variación en el contenido de su artículo 140:

"practicar las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación, en la medida que reglamentariamente se determine",

era una de las facultades de que disponía la inspección. Al fin se había logrado, tras el traspié que supuso la sentencia del Tribunal Supremo de

estudios

24 de abril de 1984, el objetivo “soñado” en el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero y que esta sentencia vino a declarar nulo de pleno derecho.

Entre tanto, existía una legión de contribuyentes que se encontraban en una situación enormemente enojosa. Todos aquéllos a quienes se les había incoado actas, por parte de la inspección, durante el período de vigencia del R.D. 412/1982, de 12 de febrero, es decir, desde el 1 de abril de 1982 hasta la entrada en vigor del R.D. 2077/1984, de 31 de octubre (18 de noviembre de 1984) y que habían procedido al pago de las cantidades producto de las liquidaciones inspectoras.

Efectivamente, estos últimos se hallaban en una situación de agravio respecto de aquéllos que recurrieron las liquidaciones de la inspección (bien por auténticas discrepancias, bien por dilatar el pago de las deudas), toda vez que a éstos se les ofrecía con posterioridad el empleo de un arma de la que ellos no habían podido disponer, a pesar de estar sometidos a idénticas normas, y de unos efectos, por cierto, fulminantes. Bastaba con alegar que una liquidación había sido practicada con arreglo a las normas del repetidamente citado Decreto para que se anulase, sin entrar siquiera a enjuiciar el fondo del asunto. (A mayor abundamiento, una vez conocido el texto de la sentencia de 24 de abril de 1984, la gran mayoría de los recursos se instrumentaron en torno a la nulidad del Decreto y consecuentemente de las liquidaciones, sin invocar otras alegaciones).

Y este fue el núcleo de nuestra preocupación: ese sin fin de contribuyentes desairados por la fortuna, y en algunos casos, por tan sólo pocos días. ¿Disponían de alguna acción para poner remedio a su situación? En principio, razones bastante poderosas aconsejaban asumir resignadamente tal situación.

Por una parte, la consideración de actos firmes de que gozan las liquidaciones consentidas por el contribuyente y no recurridas dentro del plazo, y por otra, el principio de seguridad jurídica consagrado por el artículo 9 de nuestra Constitución, que podría conculcarse si se otorgara al contribuyente la posibilidad de reabrir los plazos impugnatorios. Por último, el artículo 120.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo, parece abundar más ello, negando, **aparentemente**, cualquier acción al afectado al establecer que “la estimación de un recurso interpuesto contra una disposición de carácter general implicará la derogación o reforma de dicha disposición, sin perjuicio de que subsistan los actos firmes dictados en aplicación de la misma”. Este precepto parecía poner punto final a la situación, cuando por el contrario, su interpretación vendría a resultar decisiva en favor de la tesis sostenida en sentido contrario.

Tampoco servía la utilización del recurso Extraordinario de Revisión



estudios

(destinado a interponerse contra actos firmes), toda vez que su utilización se limita a las causas enumeradas en el artículo 137 del R.D. 1999/1981, de 20 de agosto, ya que sabido es que el uso de medios de carácter extraordinario debe de hacerse de modo restrictivo.

No restando, por consiguiente, posibilidad legal alguna de hacer valer la tutela judicial efectiva que proclama el artículo 24 de la vigente Constitución, tan sólo quedaba la posibilidad de instar la reapertura de los plazos impugnatorios, con objeto de no dejar indefenso al contribuyente, y basándola, precisamente, en la naturaleza de los actos: nulos de pleno derecho.

Se trataba, pues, de analizar en qué consiste la nulidad de pleno derecho, aunque sea en líneas generales, en qué supuestos se produce, cuáles son sus consecuencias y en qué difiere de la anulabilidad.

La Ley de Procedimiento Administrativo, en sus artículos 47 y 48 establece qué actos son nulos de pleno derecho y cuáles son anulables.

Son nulos de pleno derecho, señala el artículo 47, aquellos actos de la Administración que:

- a) Han sido dictados por órgano manifiestamente incompetente.
- b) Cuyo contenido sea imposible o sean constitutivos de delito.
- c) Han sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados.

También serán nulas de pleno derecho, señala el apartado 2 del mismo artículo, las disposiciones administrativas en los casos previstos en el artículo 28 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado.

En cambio, serán solamente anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluida la desviación de poder.

Una vez examinado en qué casos se produce cada tipo de nulidad, habrá que enunciar cuáles son sus diferencias más notables y las consecuencias que de ello se siguen.

GARRIDO FALLA señala que la única justificación que admite la separación entre nulidad y anulabilidad, radica en las diversas consecuencias jurídicas que tengan una y otra. Estas diferencias son:

- 1.^a La nulidad absoluta puede alegarse en cualquier tiempo. Así, por el particular, aunque el acto administrativo viciado haya

estudios

adquirido la apariencia de formalmente firme, por haber transcurrido los plazos para recurrir contra el mismo sin que ningún recurso haya sido utilizado; y por Administración, desconociendo las situaciones jurídicas creadas al amparo de dicho acto e incluso revocándolo, sin necesidad de recurrir al procedimiento de lesividad, aunque de él se hayan derivado derechos a favor de tercero. Aquí tiene plena aplicación el viejo principio “quod ad initium vitiosum est tractus tempore convalescere non potest”.

- 2.^a Los efectos de la anulación de los actos anulables son “ex nunc”, es decir, se producen a partir del momento en que el organismo competente la dicta. En cambio, la nulidad absoluta produce sus efectos “ex tunc”; es decir, retrotraídos al momento en que se dictó el acto.

Por consiguiente, si como se acaba de afirmar la nulidad de pleno derecho puede invocarse en cualquier tiempo, tan sólo resta dilucidar si los actos administrativos dictados en aplicación de una disposición nula de pleno derecho se ven impregnados o participan de tal nulidad.

Habrá, pues, que analizar las consecuencias de la declaración de nulidad de las disposiciones de carácter general sobre los actos que las aplican.

Es sobradamente conocido que existen disposiciones que deben ser cumplidas por los administrados directamente, sin necesidad de un previo acto de requerimiento o sujeción individual (artículo 39.3 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa), y disposiciones cuyos efectos llegan a los administrados por medio de actos de aplicación individual (artículo 39.4 de la LJCA).

La declaración de nulidad de pleno derecho de las disposiciones que deben ser cumplidas por los administrados sin previo acto de requerimiento o sujeción individual, hará desaparecer “ex tunc” sus consecuencias. La misma declaración, con respecto a la disposición, que necesita de actos de aplicación individual para que sus efectos lleguen a los administrados, plantea el problema de si al desaparecer “ex tunc” la disposición, también desaparecen o no los actos dictados en su aplicación. Lógico parece pensar que una eliminación “in radice” de la disposición tendrá por consecuencia la desaparición de los actos que la apliquen individualmente, pues será el único modo de eliminar de la vida jurídica todos sus efectos. Los actos de aplicación individual de la disposición son el medio por el que los efectos de aquélla llegan a la realidad. Estos perdurarían después de declarada la nulidad radical de la disposición si le sobreviven los actos adoptados para su

estudios

aplicación. Sin embargo, existe un precepto, el 120.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo, que en principio parece enturbiar la cuestión cuando señala que “la estimación de un recurso interpuesto contra una disposición de carácter general implicará la derogación o reforma de dicha disposición, sin perjuicio de que subsistan los actos firmes dictados en aplicación de la misma”.

Algunos han interpretado el precepto citado en el sentido de que declara o dispone la subsistencia de los actos firmes dictados al amparo de una disposición declarada nula de pleno derecho. No creemos que así sea. La interpretación correcta de dicho precepto requiere el análisis previo de algunas cuestiones que suscita la redacción.

En primer lugar, el artículo 120.1 de la Ley de 17 de julio de 1958 emplea el término “derogación” desafortunadamente. Las disposiciones se derogan cuando su autor, por cualquier motivo, las extingue, sustituyéndolas o no por otras. De otro lado, la derogación no adquiere la exteriorización de un previo juicio sobre la legalidad o la oportunidad de la norma derogada. En cambio, por la estimación de un recurso contra la disposición, es condición “sine qua non” un previo juicio exteriorizado sobre su legalidad. La disposición puede ser derogada porque su autor la considere ilegal, inconveniente, mejorable, o por cualquier otra razón, pero ni es necesario expresar el motivo de la derogación, ni éste influye en las consecuencias de la derogación, que son siempre las mismas. En cambio, la estimación de un recurso se debe siempre a que un motivo de ilegalidad sea grave o muy grave (anulabilidad o nulidad de pleno derecho).

En segundo lugar, el artículo 120.1 del referido texto legal se limita a declarar que la resolución que estima un recurso contra una disposición la extingue o la modifica sin que ello implique la desaparición de los actos firmes dictados en aplicación de la misma. No afirma que éstos necesariamente subsistan. Podrán subsistir o no subsistir. La Ley no se pronuncia sobre qué les ocurre a los actos firmes de aplicación de la disposición extinta o modificada. Dice que aquéllos pueden subsistir, pero no manifiesta en qué casos ni por qué. Esto es lo que expresa la fórmula “sin perjuicio” que emplea dicho precepto. Estamos, pues, ante la necesidad de una interpretación lógica del artículo 120 de la Ley de Procedimiento y no ante un criterio legal necesitado, a lo sumo de interpretación literal.

Para descubrir el significado de dicho artículo y aplicarlo correctamente, debe tenerse presente que la estimación del recurso interpuesto contra una disposición con un vicio de anulabilidad extinguirá sus efectos “ex nunc” (lo mismo que su derogación) y la estimación del recurso por padecer aquélla un vicio de nulidad tendrá lógicamente una consecuencia dife-

estudios

rente. La declaración de nulidad de pleno derecho implica, por esencia, la desaparición “ex tunc” de los efectos jurídicos, procedan éstos de una resolución o de una disposición. Si la disposición desapareciera “ab initio”, pero subsistieran los actos individuales dictados para su aplicación, no desaparecerían de la vida jurídica —como ya hemos dicho— todos sus efectos “ex tunc”. Si no llega a esta conclusión, con respecto a las disposiciones no existiría diferencia entre declararlas anulables o nulas de pleno derecho.

La declaración de que una disposición es nula de pleno derecho —salvo en los supuestos de revisión de oficio, que tiene un procedimiento especial— puede hacerse como consecuencia de la estimación de un recurso. No al derogarla. Pero si al derogarla se quiere manifestar que la disposición se extingue, o se la sustituye, porque se la considera contraria en su contenido a las leyes o por cualquier otro vicio que le ocasione la nulidad de pleno derecho, la consecuencia para sus efectos será la propia de la derogación (equivalente a la de la anulabilidad) y no la que deriva de la declaración de nulidad de pleno derecho.

Dicho lo anterior, puede afirmarse que el acto de aplicación de una disposición nula de pleno derecho no es por esto sólo nulo de pleno derecho. Las resoluciones administrativas sólo son nulas por las causas expresamente señaladas por las leyes. Estas no dicen que la nulidad de la disposición se transmite a la resolución que la aplica. Pero de la anterior afirmación, que el acto no es nulo por aplicar una disposición nula, no puede obtenerse la conclusión de que subsisten los actos firmes dictados en aplicación de aquélla. La desaparición de los actos de aplicación puede ser, y es, una consecuencia necesaria de la nulidad “in radice” de la disposición que aplican. El acto de aplicación de la disposición crea o declara consecuencias jurídicas para que el mandato general de aquélla tenga efectividad. La “aplicación” establece un vínculo evidente entre la disposición y la resolución cualquiera cual sea la diferencia o la coincidencia de naturaleza que exista entre una y otra, con independencia de que la resolución aplique sólo las disposiciones o también, indirectamente, un elemento del bloque de la legalidad. La desaparición de la disposición significará también la desaparición de los actos singulares que la aplican. Los efectos de ésta desaparecerán a partir del instante en que desaparece la disposición.

La firmeza de un acto sólo significa que ya no se admiten pruebas contra su presunción de legalidad; la firmeza no proporciona al acto ningún valor jurídico especial, ni siquiera sana sus posibles vicios. La firmeza de los actos de aplicación no puede, pues, ser la causa o el origen de su sub-



estudios

sistencia pese a la declaración de nulidad de la disposición que aplican.

No obstante, la declaración del artículo 120 de la Ley de Procedimiento Administrativo es exacta, pero lo es porque las disposiciones contrarias a las leyes pueden ser nulas de pleno derecho o anulables. Si se estima el recurso interpuesto contra la disposición por estar viciada de nulidad, desaparecerá "ex tunc" ella y los actos dictados para su aplicación, sean éstos firmes o no, pues así lo exige la eficacia "ex tunc" de la declaración de nulidad. Pero si se estima el recurso por ser la disposición anulable —lo que implicaría su derogación o reforma— con efectos "ex tunc", subsistirán los actos firmes dictados en aplicación de aquélla. Subsistirán y no podrán ser impugnados, por ser firmes. Los actos no firmes subsistirán aunque haya sido anulada la disposición, pero, lógicamente, podrán ser impugnados. Esto es así porque el mentado artículo 120.1 se refiere al efecto de derogación y reforma de los recursos estimados contra disposiciones, pero ni dice nada sobre los recursos que declaren nula de pleno derecho a la disposición, ni sobre las consecuencias de esta declaración sobre los actos singulares que aplicaron la disposición de pleno derecho.

Una vez analizado con cierta profundidad el contenido y significado del artículo 120.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo, a modo de resumen, significaremos que los dos pilares fundamentales de estas posiciones se erigen sobre los siguientes postulados:

- 1.º La nulidad de pleno derecho de una norma de carácter general comunica su naturaleza a los actos que en su aplicación se hubiesen dictado.
- 2.º La nulidad de pleno derecho puede invocarse en cualquier tiempo, sin que quepa oponer frente a ello la excepción de extemporaneidad.

Esgrimiendo estos argumentos se puede lograr que no se sientan perjudicados quienes no recurrieron en su día, aceptando los actos administrativos dictados en aplicación de normas anuladas, frente a quienes recurrieron disponiendo así de la posibilidad, posteriormente, de denunciar la nulidad del acto recurrido.

Idéntica preocupación ocupaba al profesor ALBIÑANA, quien en un reciente artículo (julio de 1987) publicado en el diario "ABC", abogaba por lo que él titulaba "La cláusula rebus sic stantibus en lo tributario". Decía:

estudios

“El actual régimen de las sentencias judiciales y de las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central parece que atenta al principio constitucional de igualdad, que tan relevante es y debe ser en el campo tributario, pues en situaciones iguales se llega a soluciones distintas según la época en que éstas últimas fueron acordadas. Ahora bien, si la nueva doctrina fuera de aplicación a todos (contribuyentes y Administración de la Hacienda Pública), es evidente que la seguridad jurídica —otro principio constitucional— amparada en la firmeza de los actos y resoluciones, también sufriría lo mismo cuando la doctrina última es favorable al particular que cuando es favorable a la Hacienda Pública que representa los intereses de la comunidad nacional. ¿Qué hacer?”

A este interrogante le daba tres respuestas, (amparadas por la autorización del artículo 3 del Código Civil permite interpretar las normas según la realidad social de la época en que se apliquen) las dos primeras rechazables a nuestro juicio, y una tercera consistente en aplicar la mencionada “cláusula rebus sic stantibus”, y en su virtud, rehabilitar el plazo para recurrir contra el error de derecho resultante según la doctrina o los pronunciamientos de la nueva sentencia judicial. Evidentemente, las sugerencias del profesor ALBIÑANA coincidían plenamente con nuestros planteamientos, que ya han recibido el correspondiente refrendo judicial, como luego se dirá.

Por otra parte, la razonable objeción que se apuntaba en el mentado artículo, sobre en qué modo se vería resentida la seguridad jurídica, amparada en la firmeza de los actos, ante una reapertura de los plazos impugnatorios queda en cualquier caso garantizada. Nótese que la nulidad de pleno derecho tan sólo puede provenir de las causas enunciadas en el artículo 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo, y en ellas, en nuestra sociedad, la única que puede acaecer con relativa frecuencia es la dimanante de que el acto se dicte por órgano manifiestamente incompetente, toda vez que se nos plantea sumamente difícil que en nuestros días pueda dictarse, por parte de la Administración, un acto bien de contenido imposible, bien que fuese constitutivo de delito o que al dictarlo hubiese prescindido absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

Ante la panorámica descrita la reapertura de los plazos impugnatorios sólo obraría de modo muy esporádico y en supuestos muy concretos, con lo cual, el principio de seguridad jurídica apenas si se vería alterado.



estudios

Así lo entendíamos y así lo hicimos valer ante los tribunales. La Excma. Audiencia Territorial de Valencia, Sala Segunda de lo Contencioso, quien en su sentencia número 49, de 6 de febrero de 1987 del pasado año, hizo suya de modo absoluto la tesis sustentada en este trabajo, al decretar la nulidad del acto impugnado, sentando, en su tercer fundamento de derecho, a modo de conclusiones, las siguientes:

“...

2. Es un acto dictado en aplicación de una norma declarada nula de pleno derecho por el Tribunal Supremo y consiguientemente la liquidación es nula de pleno derecho.
3. La nulidad de pleno derecho puede ser invocada en cualquier momento, careciendo de fundamento la extemporaneidad aducida por la Administración.”

Dicho fallo fue recurrido en apelación por el letrado del Estado ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Una vez comparecidas ambas partes, apelante y apelado, el representante de la Administración desistió de su pretensión, adquiriendo, en consecuencia, firmeza la sentencia apelada, lo que venía a conceder el refrendo definitivo a nuestra tesis.

La relevancia práctica de cuanto antecede, a nadie se le oculta, dado que aún cabría la posibilidad de instar la nulidad de cuantas liquidaciones contuviesen las actas incoadas durante el período de vigencia del R.D. 412/1982, de 12 de febrero, sobre el régimen de determinadas liquidaciones tributarias (1 de abril de 1982 a 18 de noviembre de 1984), y si se hubiesen ingresado las deudas de ellas dimanantes, solicitar su devolución una vez anuladas, mediante sentencia firme, las liquidaciones de las que traen origen.

Esta relevancia práctica se ve acrecentada todavía más, si cabe, ante la expectación que ha levantado la decisión que pueda adoptar el Tribunal Constitucional frente al recurso de inconstitucionalidad deducido por un grupo de senadores, contra determinados artículos de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

La decisión, se dice, está tomada, y parece ser que el recurso ha sido estimado; en consecuencia cuanto se ha dicho respecto de las actas liquidadas con arreglo al procedimiento establecido en el R.D. 412/1982, de 12 de febrero, bien podría extrapolarse y hacerlo valer respecto de aquellas en que se hubiere aplicado cualquier precepto que con posterioridad hubiese devenido anticonstitucional. El camino se encuentra abierto; se trata, tan sólo, de esperar e intentarlo de nuevo.

