

3. DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

LA NULIDAD DE PLENO DERECHO DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS DICTADOS POR LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Por el Dr. CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura

SUMARIO

- I. ÓRGANOS COMPETENTES PARA DECLARAR LA NULIDAD DE PLENO DERECHO DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS
- II. NECESIDAD Y ALCANCE DE LA INTERVENCIÓN DEL CONSEJO DE ESTADO PARA DECLARAR LA NULIDAD DE PLENO DERECHO DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS AUTONÓMICOS
- III. ACTOS A LOS QUE RESULTA APLICABLE LA DECLARACIÓN DE NULIDAD DE PLENO DERECHO EN LA ESFERA AUTONÓMICA
 1. LA NULIDAD DE PLENO DERECHO DE LOS ACTOS DICTADOS POR ÓRGANOS MANIFIESTAMENTE INCOMPETENTES
 2. LA NULIDAD DE PLENO DERECHO DE LOS ACTOS QUE SON CONSTITUTIVOS DE DELITO
 3. ACTOS A LOS QUE RESULTA APLICABLE LA DECLARACIÓN DE NULIDAD DE PLENO DERECHO EN LA ESFERA AUTONÓMICA
 - 3.1. **La nulidad de pleno derecho de los actos dictados por órganos manifiestamente competentes**
 - 3.2. **La nulidad de pleno derecho de los actos que son constitutivos de delito**
 - 3.3. **La nulidad de pleno derecho para los actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados**
 - 3.4. **¿Es aplicable en Derecho Tributario la nulidad de pleno derecho de los actos que lesionen el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional?**
- IV. DEBER DE INDEMNIZACIÓN A LOS CIUDADANOS, A CARGO DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS, CUANDO SE HAYA DECLARADO LA NULIDAD DE PLENO DERECHO DE UN ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
- V. LA PRESCRIPCIÓN DE ACCIONES COMO LÍMITE A LA FACULTAD DE DECLARAR LA NULIDAD DE PLENO DERECHO DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS EN CUALQUIER MOMENTO

I. ÓRGANOS COMPETENTES PARA DECLARAR LA NULIDAD DE PLENO DERECHO DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS.

En el ámbito estatal, el único órgano competente para declarar la nulidad de pleno derecho de los actos administrativos tributarios es el Ministro de Economía y Hacienda, de acuerdo con lo señalado al respecto por el artículo 153.1 de la Ley General Tributaria.

En este mismo sentido pueden traerse a colación, entre otros, los siguientes Acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo Central:

- a) La Resolución de 10 de enero de 1991, en la que se señaló *que sólo el Ministro de Economía y Hacienda era el competente para acordar la revisión de oficio de los actos nulos de pleno derecho del artículo 153 de la Ley General Tributaria, no admitiéndose en esta materia delegación alguna.*
- b) La Resolución de 28 de abril de 1992, en la que se afirmó: *«... siendo el motivo alegado para la revisión que se pretende la alegada nulidad de pleno derecho de las disposiciones referentes a los Derechos Reguladores, que arrastraría también a las liquidaciones de la Aduana de Cartagena por falta de competencia, y estando dispuesto por el artículo 153 de la Ley General Tributaria que la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos dictados por órgano manifiestamente incompetente corresponde al Ministro de Economía y Hacienda, este Tribunal Económico-Administrativo Central entiende que la vía de reclamación económico-administrativa no es la adecuada para pronunciarse sobre la petición presentada, y que deben ser anulados tanto el Acuerdo del Delegado de Hacienda de Cartagena que ha sido causa del presente expediente como el del Tribunal Económico-Administrativo Regional que lo confirmó, y que las presentes actuaciones deben ser remitidas al Ministro de Economía y Hacienda para que adopte la resolución que en Derecho proceda».*
- c) La Resolución de 9 de junio de 1993, en la que se manifestó que examinada la verdadera naturaleza del recurso promovido por el interesado no ofrecía duda que citado recurso no era sino una solicitud de declaración de la nulidad de pleno derecho del acto administrativo al que el mismo se refería, formulada al amparo del artículo 153 de la Ley General Tributaria, *cuya resolución compete al Ministro de Economía y Hacienda, de donde devenía la incompetencia del Tribunal Económico-Administrativo Central para resolverlo*, por lo que, en consecuencia, procedía que el mismo se abstudiese de cualquier pronunciamiento sobre el recurso, disponiendo su remisión a citado Ministro a los efectos resolutorios oportunos.

- d) La Resolución de 10 de noviembre de 1993, en la que se indicó: *«En cuanto a la indefensión alegada por el interesado al no poder recurrir un acto que él considera nulo de pleno derecho ante los Tribunales Económico-Administrativos, tal como se indica en el considerando anterior, del expediente no se deduce que se trate de un acto nulo pudiendo en todo caso, y sin entrar a prejuzgarlo, tratarse de un acto anulable, no existiendo tal indefensión al estar en ambos supuestos, acto nulo de pleno derecho y acto anulable, prevista su revisión en los procedimientos especiales de revisión en los artículos 154 y 154 de la Ley General Tributaria que otorgan la competencia para la misma al Ministro de Hacienda».*
- e) Y la Resolución de 2 de febrero de 1994, en la que se señaló: *«Que, examinado el escrito antes citado, se pone de manifiesto que en el mismo se solicita de la Delegación de Hacienda que, por el órgano competente de ese Departamento, se declare la nulidad de las Actas antes mencionadas, alegando como fundamento de su pretensión que la nulidad solicitada resulta de la aplicación estricta de lo dispuesto en el artículo 47.1.a) y c) de la Ley de Procedimiento Administrativo, al haber sido firmada el Acta por Órgano incompetente y prescindiendo del procedimiento legalmente establecido, no se trata, por lo tanto, de la formulación de un recurso de reposición, sino de una solicitud de la declaración de nulidad de pleno derecho de un acto administrativo de liquidación tributaria a instancias del interesado, cuya resolución, de acuerdo con lo establecido en el artículo 153 de la Ley General Tributaria, está atribuida al Ministro de Economía y Hacienda, previo dictamen del Consejo de Estado, y dado que el acto impugnado fue dictado, en dicho procedimiento especial de revisión, por la Delegación de Hacienda de Murcia, procede declarar su falta de competencia para resolver la cuestión planteada y la nulidad de todas las actuaciones realizadas, revocando, asimismo, el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia por tratarse de una materia cuya competencia está atribuida al Ministro de Economía y Hacienda de acuerdo con el precepto antes citado».*

En la esfera de la Hacienda Local, el artículo 14.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, señala que respecto a los procedimientos especiales de revisión de los actos dictados en materia de gestión tributaria se estará a lo dispuesto en el artículo 110 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local, precepto éste que indica que corresponde al Pleno de la Corporación la declaración de nulidad de pleno derecho, en los casos y de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 153 de la Ley General Tributaria.

En la órbita de la Hacienda autonómica, que es la que interesa ahora a los efectos que se vienen tratando, la declaración de nulidad de pleno derecho corresponde efectuarla, si estamos en presencia de tributos propios, a la Comunidad Autónoma respectiva, según se desprende del artículo 19 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas; y si estamos ante tributos cedidos, el artículo 17.1.b) de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la Cesión

de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, delega en las Comunidades Autónomas la competencia para conocer de este procedimiento.

II. NECESIDAD Y ALCANCE DE LA INTERVENCIÓN DEL CONSEJO DE ESTADO PARA DECLARAR LA NULIDAD DE PLENO DERECHO DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS AUTONÓMICOS

El artículo 153 de la Ley General Tributaria exige el previo dictamen del Consejo de Estado antes de que el Ministro de Economía y Hacienda dicte la correspondiente resolución declarando la nulidad de pleno derecho de un acto administrativo tributario, y lo propio se dice respecto a los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas en el artículo 17.1.b) de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, cuando, tras referirse a la delegación en aquéllas de la competencia para conocer de este procedimiento, se indica que ello deberá realizarse previo dictamen del Consejo de Estado; y en relación a las Corporaciones Locales en el artículo 110 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local –al que se remite el artículo 14.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales–, que preceptúa que corresponde al Pleno de la Corporación Local la declaración de nulidad de pleno derecho, en los casos y de acuerdo con el procedimiento –necesidad, pues, de dictamen previo del Consejo de Estado, que se cursará por conducto del Presidente de la Comunidad Autónoma, según señala en este sentido el artículo 48 de la Ley reguladora de las Bases de Régimen Local, conforme la nueva redacción dada a este precepto con motivo de la Sentencia del Tribunal Constitucional 214/1989, de 21 de diciembre–, establecido en el artículo 153 de la Ley General Tributaria.

Nada se indica, por el contrario, sobre este tema, en materia de tributos propios de las Comunidades Autónomas, en el artículo 19 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, que únicamente atribuye a éstas la competencia para declarar la nulidad de pleno derecho de los actos relativos a este tipo de tributos, pero sin especificar nada acerca de la necesidad o no de intervención previa del Consejo de Estado para ello, lo que ha suscitado numerosos interrogantes al respecto.

Ello no obstante, la respuesta a esta cuestión tiene que ser necesariamente afirmativa, con las matizaciones que luego se expondrán, toda vez que como el artículo 23 de la Ley Orgánica del Consejo de Estado establece que: «El dictamen será preceptivo para las Comunidades en los mismos casos previstos en esta Ley para el Estado, cuando hayan asumido las competencias correspondientes», y el artículo 22.10 de esta misma Ley dispone que es preceptivo el dictamen para la «revisión de oficio de los actos administrativos en los supuestos establecidos por las leyes», la conclusión no podía ser otra, como bien ha señalado Gómez Ferrer Morant¹, que la de que las Comunidades Autónomas debían contar con el dictamen previo del

¹ «La revisión de oficio», *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, ed. Tecnos, Madrid, 1993, pág. 294.

Consejo de Estado para llevar a cabo la revisión de sus actos nulos de pleno derecho en cualquier materia, entre ella, la tributaria.

Esta regulación plantea dos cuestiones fundamentales: una primera, consistente en fijar el alcance y contenido de dicho dictamen, y una segunda, atañente a si la intervención del Consejo de Estado no supone una intromisión en la esfera competencial de las Comunidades Autónomas en aquellos casos en que, como se acaba de señalar, éstas deban solicitar el mismo.

Respecto a la primera, hay que señalar que en ninguno de los preceptos citados, y básicamente en el artículo 153 de la Ley General Tributaria, se recoge expresamente la necesidad de que el dictamen del Consejo de Estado tenga que ser favorable para que el órgano competente pueda declarar la nulidad de pleno derecho de los actos administrativos tributarios que puedan haber incurrido en tal vicio.

Ello ha sido criticado por la mayoría de la doctrina —véanse en este sentido, entre otros autores, Sánchez Serrano², Bayón Marine³, González Pérez⁴, Parada Vázquez⁵ y Martín Queralt y Lozano Serrano⁶—, que ha entendido que de esta suerte se propicia una manifiesta disminución de garantías en la esfera tributaria frente a lo que sucede con relación a los restantes actos administrativos, para los cuales, antes el artículo 109 de la Ley de Procedimiento Administrativo, y ahora el artículo 102.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, exigen el dictamen favorable del Consejo de Estado para poder declarar la nulidad de pleno derecho de los mismos.

Entiendo, por mi parte, que esta última debe ser, en cualquier caso, la solución que se adopte también en el campo tributario, ya que, en definitiva, la no alusión del artículo 153 de la Ley General Tributaria a la necesidad de que referido dictamen sea favorable debe considerarse como una mera omisión involuntaria, no como un olvido intencionadamente buscado de propósito.

Hay que señalar, en todo caso, que el hecho de que susodicho informe sea favorable no implica necesariamente que el órgano que debe resolver tenga forzosa e ineludiblemente que declarar la nulidad de pleno derecho del acto en cuestión.

Así lo indican, por ejemplo, Cobo Olvera⁷ y Gómez-Ferrer Morant⁸, quien ha escrito en este sentido que el dictamen del Consejo de Estado se configura como habilitante, de tal forma que si el mismo no fuese favorable no podrá acordarse la revi-

² «Declaración de nulidad y anulación, de oficio, de actos dictados en materia tributaria», Hacienda Pública Española, núm. 16, 1972 pág. 196.

³ «La llamada revisión de oficio en materia tributaria», Cívitas, R.E.D.F., núm. 1, 1974, pág. 151.

⁴ Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo, ed. Cívitas, Madrid, 1983, pág. 626.

⁵ Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, ed. Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 344 y 345.

⁶ Curso de Derecho Financiero y Tributario, 5.^a ed., ed. Tecnos, Madrid, 1994, pág. 466.

⁷ Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Especial referencia a la Administración Local, ed. Edersa, Madrid, 1994, pág. 519.

⁸ «La revisión de oficio», *ob. cit.*, págs. 298 y 199.

sión; pero el órgano decisor no está obligado a declarar la nulidad por el sólo hecho de que tal dictamen fuere favorable, pues ello equivaldría a confundir la competencia del órgano consultivo con la del órgano decisor, suplantando aquél la de éste.

Respecto a la segunda cuestión planteada: la de si la intervención del Consejo de Estado pudiera considerarse como una intromisión en el ámbito de competencias propias de las Comunidades Autónomas, como un ataque, en suma, al principio de autonomía de que éstas constitucionalmente gozan, hay que indicar que el problema fue resuelto por la Sentencia del Tribunal Constitucional 204/1992, de 26 de noviembre, al enfrentarse con la cuestión de inconstitucionalidad núm. 2414/91, planteada por el T.S.J. de Valencia, en relación con el artículo 23.2 de la Ley Orgánica del Consejo de Estado en el sentido, en mi opinión plenamente acertado y correcto, de que *la preceptiva consulta al Consejo de Estado en relación con determinadas actuaciones administrativas de las Comunidades Autónomas no significa, en modo alguno, insertar un órgano del Estado en el esquema organizativo de éstas, infringiendo así su potestad de autoorganización (artículo 148.1.1 de la Constitución), puesto que el Consejo de Estado es un órgano consultivo con relevancia constitucional «al servicio de la concepción del Estado que la propia Constitución establece», no implicando su actuación merma alguna del principio de autonomía, ni suponiendo tampoco la misma dependencia alguna del Gobierno y de la Administración autonómica respecto del Gobierno y de la Administración del Estado.*

La garantía procedimental que la intervención del Consejo de Estado supone ha de cohonestarse sin embargo –sigue diciéndose en esta Sentencia– con las competencias que las Comunidades Autónomas hayan asumido para regular la organización de sus instituciones de autogobierno, de tal manera que citada garantía debe respetar al propio tiempo las posibilidades de organización propia de las mismas, por lo que, si una Comunidad Autónoma, en virtud de esa potestad de autoorganización, crea un órgano superior semejante al Consejo de Estado, no cabe duda de que puede dotarlo, en relación con las actuaciones del Gobierno y la Administración autonómica, de las mismas facultades que la Ley Orgánica del Consejo de Estado atribuye a tal órgano, excluyendo la intervención de éste la del Consejo de Estado, salvo que la Constitución, los Estatutos de Autonomía o alguna Ley autonómica estableciesen lo contrario para supuestos determinados.

Esta solución ha recibido el refrendo legal en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuyo artículo 102.1 señala que las Administraciones Públicas podrán declarar la nulidad de pleno derecho de los actos que incurran en tal vicio, previo dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano consultivo de la Comunidad Autónoma, si lo hubiere.

III. ACTOS A LOS QUE RESULTA APLICABLE LA DECLARACIÓN DE NULIDAD DE PLENO DERECHO EN LA ESFERA AUTONÓMICA

Las Comunidades Autónomas, con el alcance que se acaba de expresar en el epígrafe anterior, pueden declarar la nulidad de pleno derecho de sus actos

administrativos tributarios en los mismos casos, y por idénticos motivos, que los establecidos en el artículo 153 de la Ley General Tributaria.

Según este precepto, los actos nulos de pleno derecho son los dictados por órganos manifiestamente incompetentes; los que son constitutivos de delito; y los 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.

El artículo 62.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común dice algo parecido; pero ha añadido alguna causa nueva de nulidad de pleno derecho que no figura en el precepto citado de la Ley General Tributaria, ni tampoco aparecía recogida en el artículo 47.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo, tal como, por ejemplo, la de los actos que lesionen el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, causa ésta que ha suscitado numerosas controversias y ha originado bastantes opiniones críticas, como luego tendré ocasión de poner de relieve pormenorizadamente. Veamos ahora cuál es el contenido de cada una de las causas de nulidad apuntadas.

1. LA NULIDAD DE PLENO DERECHO DE LOS ACTOS DICTADOS POR ÓRGANOS MANIFIESTAMENTE INCOMPETENTES.

Como ha señalado Santamaría Pastor⁹, «la incompetencia es, entre los vicios del acto administrativo, el que goza de superior tradición y prestigio, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia y en la legislación», y es que la competencia —entendiendo por tal, como ha escrito Dromi¹⁰, la esfera de atribuciones de los entes y órganos, determinada por el Derecho objetivo o el ordenamiento jurídico positivo— es un elemento esencial del acto administrativo, siendo por ello irrenunciable y teniéndose que ejercer por los órganos administrativos que la tengan atribuida como propia, salvo los casos de delegación o avocación previstos por las leyes, como preceptúa actualmente el artículo 12.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Tan es así que, pese a la presunción de legalidad de los actos administrativos, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de noviembre de 1985 afirmó que *presumir que los actos se dictan por órgano competente precisa prueba cuando, como respecto de la providencia de apremio, ésta es tan sencilla como la aportación de la propia providencia, de tal suerte que si no consta procede la nulidad.*

Para que nos hallemos ante el supuesto recogido en el artículo 153.1.a) de la Ley General Tributaria (nulidad de pleno derecho de los actos dictados por órganos manifiestamente incompetentes) es preciso que la incompetencia del órgano que dicta el acto sea manifiesta, de lo cual se deduce, a *contrario sensu*, que

⁹ La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos, I.E.A., Madrid, 1972, pág. 317.

¹⁰ El acto administrativo, I.E.A.L., Madrid, 1985, pág. 35.

no todos los supuestos de incompetencia darán lugar a la nulidad, sino únicamente aquéllos en los que este vicio se presente de modo manifiesto, ya que en caso contrario el acto sería simplemente anulable, tal y como, por ejemplo, se indicó en dos Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, ambas de fecha 1 de julio de 1992, en las que se indicó que *«no cabe tampoco señalar que la manifiesta incompetencia tiene su causa en la falta de comunicación al interesado de que ha sido incluido en la Unidad Regional de Inspección a los efectos de que por ésta se efectúen las actuaciones de comprobación e investigación tributaria, porque el incumplimiento o el defecto en la notificación de lo dispuesto en el artículo 4.2 de la Orden de 26 de mayo de 1986 sobre la inclusión en una Unidad Regional de Inspección en ningún caso determinaría la incompetencia manifiesta del órgano, que en este caso es el competente, sino que constituiría un defecto de tramitación subsanable que ni produciría indefensión a los interesados ni originaría la nulidad del acto de conformidad con lo dispuesto en los artículos 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo o 153 de la Ley General Tributaria»*.

De acuerdo con esta premisa se ha puesto el acento en el adverbio manifiestamente, identificándolo con lo evidente, notorio, claro, terminante y tajante, sin que se requiera realizar previamente una labor de interpretación jurídica, interpretación ésta frecuentemente utilizada en nuestra jurisprudencia, como se comprueba de la lectura, entre otras, de las Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de abril de 1977, de 13 de febrero de 1978, de 14 de mayo de 1979, de 25 de enero de 1980, de 12 de noviembre de 1980, de 15 de diciembre de 1980, de 28 de enero de 1981, de 25 de octubre de 1982, de 23 de marzo de 1984, de 6 de febrero de 1985, de 11 de marzo de 1985, de 12 de junio de 1985, de 23 de febrero de 1989, y, más recientemente, de 4 de mayo de 1994, en la que se ha indicado: *«En primer lugar tanto el art. 153.1.a) de la Ley General Tributaria como el art. 47.1.a) de la Ley de Procedimiento Administrativo reservan la nulidad de pleno derecho a los actos dictados por órganos manifiestamente incompetentes, y este carácter ostensible, deliberadamente añadido para adjetivar la incompetencia, no es dable apreciarlo en la Administración Aduanera cuando se trata de una operación importadora tan claramente vinculada al complejo ordenamiento arancelario que conforma la Renta de Aduanas»*.

Ello no obstante, es claro que el criterio de la ostensibilidad de la infracción carece de rigor técnico, y es por ello poco seguro, como bien han señalado, entre otros autores, Santamaría Pastor¹¹ y González Pérez¹², si bien este último autor indicó que a pesar de ello es el único criterio establecido en la ley, y rectamente aplicado, permitiría reducir razonablemente los supuestos de nulidad por incompetencia a aquéllos en los que ésta aparezca de modo palpable, de modo que sin especiales esfuerzos hermenéuticos se pudiese comprobar la absoluta falta de conexión entre el acto y el órgano administrativo realmente competente.

Debido a la inseguridad que ofrece el criterio aludido fue propugnada por García de Enterría¹³ otra interpretación alternativa según la cual sólo la incom-

¹¹ La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos, *ob. cit.*, pág. 327.

¹² Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo, *ob. cit.*, pág. 621.

¹³ Apuntes de Derecho Administrativo, 1.º, Madrid, 1970-71, tomo II, págs. 186 y 187.

petencia *ratione materiae* y la *ratione loci* serían nulas de pleno derecho, pero no así la jerárquica o de grado, ya que en este último caso cabría la convalidación por el superior jerárquico en base a lo actualmente dispuesto en el artículo 67.3 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, postura que ha sido asimismo admitida en ocasiones por nuestra jurisprudencia, constituyendo buena muestra de ello, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 1969, de 28 de abril de 1977, de 16 de enero de 1980, de 16 de febrero de 1980, de 15 de junio de 1981, de 2 de julio de 1981, de 18 de octubre de 1983, de 23 de octubre de 1983, de 23 de marzo de 1984, de 12 de junio de 1985, de 1 de octubre de 1986 y de 17 de abril de 1989; así como la Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de septiembre de 1994, en la que se ha afirmado que los únicos vicios de incompetencia que generan la nulidad de pleno derecho de los actos administrativos son los de incompetencia por razón de la materia y de incompetencia territorial, pero no los de incompetencia jerárquica que vician el acto administrativo únicamente de anulabilidad, señalándose en ella, en concreto, lo siguiente:

«*TERCERO.—... Tampoco puede ser admitido el subsidiario argumento de la recurrente, referido éste a que las liquidaciones que le fueron practicadas por Derechos Reguladores incurrieron en vicio de nulidad de pleno derecho al ser la Administración de Aduanas, órgano manifiestamente incompetente pues su competencia le venía atribuida únicamente en el artículo 7 del Real Decreto 2332/1984, Real Decreto que era nulo en su integridad. Y ello, en primer término, porque la recurrente debía haber accionado en vía administrativa al amparo del artículo 153.1.a) de la Ley General Tributaria que ahora se invoca en la demanda, precepto que «confiere a los administrados una auténtica acción de nulidad para excitar la actividad de la Administración tendente a privar de efectos jurídicos al acto viciosamente causado» (Sentencia de 22 octubre 1990 de la Sala Tercera del Tribunal Supremo), vía impugnatoria que no es indiferente, ni mucho menos sustituible por la de los recursos administrativos, puesto que da lugar a la apertura de un procedimiento administrativo específico en el que tiene singular relieve el preceptivo dictamen del Consejo de Estado; y esta vía en ningún momento ha sido intentada por la hoy recurrente, quien en sus peticiones iniciales se limitó a pedir la devolución de cantidades, en su opinión, indebidamente ingresadas en concepto de Derechos Reguladores, pero sin instar en ningún momento en la vía administrativa -ni tan siquiera invocar el artículo 153 de la Ley General Tributaria- el procedimiento de revisión de oficio de los actos nulos de pleno derecho. Pero es que además, como acertadamente sostiene el Abogado del Estado -siendo también reiterada en este extremo la jurisprudencia del Tribunal Supremo- los únicos vicios de incompetencia que generan la nulidad de pleno derecho de los actos administrativos son los de incompetencia por razón de la materia y de incompetencia territorial, pero no los de incompetencia jerárquica que vician al acto administrativo únicamente de anulabilidad. Y así, aunque se admitiera que la única norma de atribución de tal competencia a las Administraciones de Aduanas fuera el invocado artículo 7, no ha de olvidarse que la Disposición Adicional 2.ª.3 del Real Decreto 489/1979, de 20 febrero (con las modificaciones introducidas por Real Decreto 805/1982, de 2 abril y Real Decreto 2321/1983, de 4 agosto), de reorganización de la Administración Territorial de la Hacienda Pública, otorga a las Administraciones de Aduanas e Impuestos*

Especiales el carácter de Dependencia de la respectiva Delegación de Hacienda y, a su vez, el artículo 11.e) del propio Real Decreto atribuye a las Delegaciones de Hacienda la competencia para «la gestión y administración de los tributos del Estado», condición esta última que sin duda tenían los Derechos Reguladores en cuanto exacciones parafiscales. De ello ha de deducirse que, a lo sumo, la incompetencia del órgano que practicó las liquidaciones del caso sería jerárquica y, de consiguiente, no determinante de la pretendida nulidad de pleno derecho».

Citada tesis, sin embargo, tampoco dejó de suscitar críticas, como ha advertido Lozano Serrano¹⁴, puesto que en no pocas ocasiones la competencia jerárquica se establece también en función de la materia, solapándose así con los restantes criterios, como pusieron de relieve asimismo las Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de abril de 1979 y de 24 de febrero de 1989, debiendo señalarse que incluso el mismo García de Enterría mudó su opinión posteriormente¹⁵, al indicar que también la incompetencia jerárquica podía llegar a ser determinante de nulidad de pleno derecho, tesis ésta igualmente admitida en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de mayo de 1993¹⁶, en la que se afirmó que *el acto administrativo, exigible para la utilización del régimen de estimación indirecta para fijar la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, dictado por la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes, era nulo de pleno derecho, por incompetencia del órgano que lo había dictado, al ser el único competente para ello el Delegado de Hacienda.*

Todo ello condujo a Santamaría Pastor¹⁷ a estimar que debía reconducirse la incompetencia productora de la nulidad a la incompetencia grave (véanse en este sentido las Sentencias del Tribunal Supremo de 8 de mayo de 1980 y de 6 de febrero de 1985), a la que tiene relevancia para el interés público o de los administrados, que es, precisamente, la que aparece manifiesta, porque afecta al orden público.

Ello sin embargo, el actual artículo 62.1.b) de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, terciando en esta polémica, señala claramente que la incompetencia productora de nulidad de pleno derecho sólo cabe apreciarla por razón de la materia o del territorio, constituyendo, pues, la incompetencia jerárquica una causa de mera anulabilidad, de donde se desprende que el legislador ha acogido la tesis inicialmente mantenida por García de Enterría, y a la que ya se hizo mención en líneas precedentes.

Esta decantación legislativa todavía no ha sido plenamente asumida en la esfera tributaria, puesto que, por ejemplo, en la reciente Sentencia del T.S.J. del País Vasco de 20 de septiembre de 1994 no se ha admitido, al señalarse en ella:

¹⁴ Cuestiones tributarias prácticas, ed. La Ley, 2.ª ed, Madrid, 1990, pág. 767.

¹⁵ Curso de Derecho Administrativo, I, ed. Civitas, Madrid, 1990, 5.ª ed., pág. 608.

¹⁶ Objeto de crítica en el comentario jurisprudencial «Nulidad de pleno derecho por incompetencia jerárquica del órgano que dictó el acto administrativo previo declarativo de la procedencia del régimen de estimación indirecta», Jurisprudencia Tributaria, 1993-II, pág. 985 y sigs.

¹⁷ La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos, *ob. cit.*, pág. 332.

«SEGUNDO.—De cuantas cuestiones suscitan las partes intervinientes en este pleito, ha de atenderse en primer lugar aquella que se refiere a la posible afectación de los actos recurridos del vicio de nulidad radical, previsto en el artículo 47.1.a) de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Denuncia la parte demandante la imposibilidad de constatar cuál fuera el órgano o autoridad administrativa de la que dimana el acto probatorio de la liquidación combatida, y la sospecha de que pudiera incluso haberse prescindido del órgano competente para dictar el acto de que se trata y, aún, del propio trámite aprobatorio de la liquidación.

Ciertamente las alegaciones de la entidad recurrente acabadas de transcribir parecían, en un primer momento, configurarse como objeciones al acto meramente formales y fácilmente superables por la Administración demandada, mediante una convincente explicación de la irregularidad; sin embargo, la ausencia en el expediente administrativo del documento justificativo del acto aprobatorio de la liquidación, firmado por el órgano o autoridad de la Entidad Local con competencia para tal función, la no aportación a los autos de dicho documento, y, fundamentalmente, las contundentes afirmaciones que se contienen en el escrito de contestación a la demanda, frontalmente opuestas a las previsiones normativas que se infieren de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local, de 2 abril 1985 — artículos 21.1.a) y m), y 22—, del Texto Refundido de las Disposiciones vigentes en materia de Régimen Local, de 2 de abril 1986 — artículos 23 y 24—, y del Real Decreto 2568/1986, de 28 noviembre, por el que se aprobó el Reglamento de Organización Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales — artículos 41 y 50—, llevan a la conclusión propuesta por la actora, toda vez que, por virtud de las normas citadas, la competencia para aprobar liquidaciones tributarias la ostenta el Alcalde u órgano o autoridad en quien delegue, mediante acto formal dictado al efecto — artículos 21.3 (L.R.B.R.L.), 23.2 (T.R.R.L.), y 43 (R.O.F.)—; y habiendo de admitirse la no intervención de la Alcaldía, declarada por la propia Administración Local demandada, en la aprobación de la liquidación que se examina, ésta adolece del vicio de nulidad radical afectante a los actos dictados por órganos manifiestamente incompetentes, pues la Secretaría, la Intervención, la Tesorería y la Recaudación, no son órganos de las Entidades Locales, sino funciones públicas necesarias de las mismas para el desenvolvimiento de la actividad administrativa local — artículo 92.3 L.R.B.R.L.— cuya responsabilidad, vendrá atribuida al personal habilitado al efecto. Y la circunstancia de que, por razones prácticas y de economía procedimental, sean los agentes liquidadores quienes materialmente confeccionen las liquidaciones tributarias, no justifica que se omita trámite tan esencial como es la aprobación de las mismas por el órgano competente.

TERCERO.—De todo lo anteriormente expuesto y razonado, ha de seguirse la estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, procediendo declarar la nulidad radical de la liquidación impugnada, sin que haya lugar para otros pronunciamientos respecto de las demás cuestiones planteadas sobre concurrencia de diversas causas de anulabilidad, y ello sin perjuicio de la posibilidad de que, en su caso, la Administración gire una nueva liquidación, si se hallase en plazo, por el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en relación con la edificación de noventa y cinco viviendas, locales comerciales y garaje-aparcamiento, en la Travesía Antonio Alzaga del Barrio Cotillo, de Santurtzi».

Debe indicarse, en cualquier caso, que la solución auspiciada por el artículo 62.1.b) de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del

Procedimiento Administrativo Común ha sido, sin embargo, objeto de crítica por parte de la doctrina administrativista.

Así, Lavilla Rubira¹⁸, ha señalado en este sentido que esta modificación conduce inexorablemente a excluir del ámbito propio de la nulidad de pleno derecho todos los supuestos de incompetencia jerárquica, incluidos aquellos que por su extrema gravedad serían acreedores al máximo grado de invalidez; añadiendo no obstante este autor que si tal exclusión no parece superable por vía interpretativa, si que es posible, en su opinión, limitar su alcance por el cauce de reputar comprendidos en el artículo 62.1.b) de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común -como hipótesis de incompetencia *ratione materiae*- tanto los casos en los que un órgano administrativo invade ámbitos reservados a otras esferas y poderes del Estado como los supuestos en los que la competencia corresponde a una Administración Pública distinta de aquélla en la que se integra el órgano actuante, habida cuenta de que las relaciones intersubjetivas no son ordinariamente de jerarquía en sentido estricto, sino a lo sumo de supremacía o dirección, y, por ende, las competencias correspondientes han de entenderse delimitadas en virtud de criterios materiales.

En igual sentido se ha pronunciado asimismo Beladiez Rojo¹⁹, cuando afirma que no considera acertado excluir de la nulidad todo vicio de incompetencia jerárquica, ya que en aquellos casos en los que exista una gran diferencia de rango entre el órgano que ha dictado el acto y aquel que según el ordenamiento deba adoptar la resolución, la infracción cometida ha de reputarse como muy grave, puesto que supone permitir el ejercicio del poder público a órganos con una jerarquía muy inferior a la exigida por el Derecho; añadiendo seguidamente que la única forma de salvar la omisión legal es considerar que estos supuestos son en realidad casos de incompetencia material, pues se trata de materias (o, si se quiere, asuntos concretos de una determinada materia) que el legislador ha atribuido expresamente a otro órgano administrativo, con lo cual el órgano que ha dictado el acto carece de competencias para dictar la resolución por tratarse de una materia que es de competencia del superior.

Cabe señalar, por último, que si bien tradicionalmente la jurisprudencia ha venido señalando que la anulación de una norma no conlleva la de los actos firmes dictados a su amparo, a tenor de lo que disponía el artículo 120.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo -precepto éste analizado específicamente, entre otros autores, por Gómez-Ferrer Morant²⁰, por Asís Roig²¹ y por Calonge Velázquez

¹⁸ «Nulidad y anulabilidad de los actos administrativos», Administraciones Públicas y Ciudadanos, ed. Praxis, Barcelona, 1993, págs. 506 y 507.

¹⁹ «La nulidad y la anulabilidad. Su alcance y significación», Revista de Administración Pública, núm. 133, 1994, págs. 173 y 174.

²⁰ «Nulidad de Reglamentos y actos dictados durante su vigencia», Civitas, R.E.D.A., núm. 14, 1977, pág. 393 y sigs.

²¹ «La conservación de actos no firmes dictados en ejecución de una disposición general declarada nula», Civitas, R.E.D.A., núm. 59, 1988, pág. 455 y sigs.

y García de Coca²², y cuyo contenido no se recoge actualmente en la vigente Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común-, no debe tampoco dejarse de poner de relieve que en alguna ocasión nuestros Tribunales han declarado que si bien la nulidad de una disposición no se extiende a los actos firmes dictados a su amparo, si que puede, sin embargo, darse dicha extensión en los casos en que, por ejemplo, la disposición que hubiese sido declarada nula fuese atributiva de competencias.

Así se ha indicado, entre otras, en las Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de julio de 1989 y de 20 de diciembre de 1989, a propósito de lo dispuesto en el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, que atribuía competencias liquidatorias a los órganos de la Inspección de Hacienda, y de su posterior anulación por el propio Tribunal Supremo. En un caso así, se pone de relieve en las Sentencias citadas, *es claro que la desaparición de la norma provoca en el acto dictado a su amparo el vicio de incompetencia manifiesta, que es causa de nulidad en la Ley General Tributaria.*

Lo propio se señaló igualmente en la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 1991, en la que, en su Fundamento de Derecho Tercero, se indicó que *al ser nula una disposición (una Ordenanza fiscal) que atribuía indebidamente competencias a un concreto órgano (el Ayuntamiento), ello permitía la apreciación del vicio de manifiesta incompetencia de los actos dictados al amparo de aquella atribución, puesto que al desaparecer la norma que la preveía era notorio que el órgano carecía de la misma, matizándose, además, que la especificación del artículo 120.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo debía entenderse que sólo tenía plasmación real cuando tales actos concretos no incurriesen a su vez en una nulidad absoluta de las previstas en el artículo 47.1.a) de la Ley de Procedimiento Administrativo, pues en tal caso carecerían totalmente de eficacia, tesis ésta ya sostenida en su momento por Santamaría Pastor²³.*

Se podría oponer a esta avanzada tesis –que abre, como ha escrito Lozano Serrano²⁴, una vía de sumo interés para la revisión de los actos afectados por tales circunstancias, ya que la declaración de nulidad radical no está sometida a plazo de prescripción y puede ser instada por los interesados, que gozan para ello de una verdadera y propia acción de nulidad– la doctrina dimanante de la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero, que acogió en palabras de García de Enterría²⁵ «la doctrina de la llamada por el Tribunal Supremo americano *prospectividad* del fallo frente a la tradición de la *retroactividad* de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una ley», y en donde se señaló que *la declaración de nulidad de una ley tiene tan sólo eficacia pro futuro, de donde cabría deducir que entre las situaciones jurídicas consolidadas que han de considerarse no susceptibles de poder ser revisadas figuran no sólo aquéllas decididas mediante sentencia con fuerza*

²² «Nulidad de pleno derecho y derogación de las normas: reciente doctrina sobre el artículo 120 de la L.P.A. del Tribunal Supremo», Civitas, R.E.D.A., núm. 73, 1992, pág. 89 y sigs.

²³ La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos, *ob. cit.*, pág. 297 y sigs.

²⁴ Cuestiones tributarias prácticas, *ob. cit.*, pág. 768.

²⁵ «Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las leyes inconstitucionales», Civitas, R.E.D.A., núm. 61, 1989, pág. 6.

de cosa juzgada, sino también las establecidas mediante actuaciones administrativas firmes, como por ejemplo las liquidaciones administrativas y las autoliquidaciones.

Entiendo no obstante que la postura mantenida en esta Sentencia del Tribunal Constitucional, y de la que se ha hecho aplicación en numerosos pronunciamientos jurisprudenciales, es muy dudoso que pueda ser jurídicamente defendible en nuestro ordenamiento jurídico.

Así lo han afirmado, entre otros autores, García Novoa²⁶ y Simón Acosta²⁷, quien ha escrito que la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989 –cuya doctrina, por lo demás, se ha reiterado en numerosas ocasiones posteriores– ha pretendido asumir papeles que no le corresponden y ha creado una más que discutible doctrina acerca de los efectos de la inconstitucionalidad de una ley sobre las actuaciones realizadas al amparo de la misma antes de la declaración de inconstitucionalidad; para añadir en términos más generales que en su opinión la jurisprudencia prospectiva no tiene sentido dentro de un ordenamiento en que la Constitución es algo más que un conjunto de principios orientadores de la función legislativa ordinaria (...), sino que es una norma, la primera norma del ordenamiento, y al ser esto así, una norma posterior que tenga contenido contrario a la Constitución no puede coexistir con ella, en términos puramente lógicos: una norma no puede ser y no ser a un tiempo.

En dirección diametralmente opuesta a la que se acaba de apuntar se manifiesta, sin embargo, Leguina Villa²⁸, quien al referirse al conflictivo tema de la responsabilidad del Estado legislador –tema éste recientemente tratado desde la óptica tributaria por Merino Jara²⁹ y por Checa González y Merino Jara³⁰– escribe que los fallos de inconstitucionalidad pueden tener eficacia retroactiva o *ex tunc*, pero que normalmente los mismos sólo tienen eficacia prospectiva o *ex nunc*, lo cual, según él, es perfectamente legal y legítimo puesto que los efectos de la nulidad de una ley inconstitucional no vienen definidos por la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional «*que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso (Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, F.J. 11)*».

2. LA NULIDAD DE PLENO DERECHO DE LOS ACTOS QUE SON CONSTITUTIVOS DE DELITO.

Esta causa de nulidad, establecida en el artículo 153.1.b) de la Ley General Tributaria, ha suscitado escaso eco en la doctrina, lo que es producto de su difícil

²⁶ La devolución de ingresos tributarios indebidos, I.E.F., Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 139.

²⁷ Cuestiones tributarias prácticas, *ob. cit.*, pág. 5 y sigs.

²⁸ «La responsabilidad patrimonial de la Administración, de sus autoridades y del personal a su servicio», La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, *ob. cit.*, págs. 414 y 415.

²⁹ «La ausencia de desarrollo de los planes de ahorro popular: hipotéticas consecuencias», Jurisprudencia Tributaria, 1993-II, págs. 1060 y sigs.

³⁰ «Los principios de capacidad económica y de reserva de ley y el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos. Comentarios a la STC 221/1992, de 11 de diciembre», Crónica Tributaria, núm. 67, 1993, pág. 139 y sigs.

aplicación práctica, hasta el punto de que en el Derecho Tributario, fuera de los supuestos clásicos en que un acto administrativo está viciado de delito, permanece en el rincón de las hipótesis de escuela y tiene poco alcance mayor que el dogmático, como ha escrito Bayón Marine³¹.

El principal problema que plantea este supuesto de nulidad es el atinente a la competencia para calificar de delictiva la conducta que vicia el acto, existiendo al respecto dos soluciones alternativas como apuntó en su momento Santamaría Pastor³²: o bien que sea la propia Administración quien pueda efectuar la calificación del acto como constitutivo de delito, a los solos efectos de la declaración de nulidad del mismo, o bien que dicha declaración de nulidad no pueda llevarse a cabo hasta tanto no haya recaído sentencia condenatoria pronunciada por los Tribunales ordinarios.

Entiendo que la solución correcta, como ya indiqué en otra ocasión³³, pasa por la necesaria exigencia de la previa sentencia dictada en un proceso penal ante la Jurisdicción ordinaria, momento a partir del cual podrá la Administración declarar la nulidad de pleno derecho en el correspondiente procedimiento de revisión de oficio.

Así lo han señalado también, entre otros autores, González Pérez³⁴ y García de Enterría y Fernández Rodríguez³⁵, participando también de esta opinión Santamaría Pastor³⁶, quien señaló que «en principio, y como regla general, debe imponerse la tesis de la prejudicialidad, conclusión que apoyan tanto el sentido general de la legislación como la estructura política del Estado de Derecho» aunque este autor indicó también³⁷ que este principio admite excepciones demandadas por la misma realidad, las cuales tienen lugar en los supuestos de extinción definitiva de la responsabilidad criminal y de la correlativa acción penal, casos en los cuales el acto podrá perfectamente ser declarado nulo, a pesar de la desaparición de aquella responsabilidad, lo que parece obvio respecto de los supuestos de fallecimiento del inculcado, cumplimiento de la condena, amnistía, indulto y perdón del ofendido, y también en relación con los de prescripción del delito y de la pena, dado el carácter imprescriptible de la acción de nulidad que refleja y recoge actualmente el artículo 102 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

En parecidos términos se ha pronunciado asimismo más recientemente Parada Vázquez³⁸, quien tras indicar que la tesis de la reserva a la jurisdicción penal de

³¹ «La llamada revisión de oficio en materia tributaria», *ob. cit.*, pág. 133.

³² La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos, pág. 357.

³³ La revisión de los actos tributarios en vía administrativa, ed. Lex Nova, Valladolid, 1988, pág. 34.

³⁴ En El procedimiento administrativo, Publicaciones Abella, Madrid, 1964, pág. 325, y en Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo, *ob. cit.*, pág. 623.

³⁵ Curso de Derecho Administrativo, I, *ob. cit.*, pág. 601.

³⁶ La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos, *ob. cit.*, pág. 358.

³⁷ *Ob. ult. cit.*, pág. 360.

³⁸ Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, *ob. cit.*, págs. 261 y 262.

la calificación del acto como constitutivo de delito o viciado por un delito tiene un apoyo explícito en el artículo 4 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en el artículo 1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en el artículo 118,4 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y en el artículo 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, señala, sin embargo, que de *lege ferenda* debiera admitirse la competencia de los Tribunales contencioso-administrativos para una calificación prejudicial objetiva del presunto delito como acción típica y antijurídica a los solos efectos de anulación del acto, pero sin por ello prejuzgar condena, ni suponer imputación a persona alguna, ni condicionar la actuación de los Tribunales penales, a los que en definitiva correspondería completar en su caso esa calificación objetiva con los elementos de la imputabilidad y culpabilidad para la imposición de las penas, añadiendo a continuación que únicamente si se admite esa competencia prejudicial en el orden contencioso-administrativo podrán realmente anularse aquellos actos que, siendo constitutivos de delito, no se pueda llegar a una sentencia de condena bien por falta de los elementos subjetivos del delito, culpabilidad o imputabilidad, bien porque se haya extinguido la acción penal como en los supuestos de muerte del reo, amnistía o prescripción del delito o de la pena.

Debe tenerse en cuenta, en todo caso, que el artículo 62.1.c) de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común ya no habla, como sucedía bajo la vigencia de la Ley de Procedimiento Administrativo de actos constitutivos de delito, sino de actos que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta, con lo cual la polémica que se había anteriormente suscitado en torno a si las consecuencias establecidas en el artículo 47.1.b) de la Ley de Procedimiento Administrativo resultaban aplicables tan sólo cuando estuviésemos en presencia de delito, o también en caso de falta, ha resultado despejada de *lege data* en el sentido de que actualmente esta causa de nulidad incluye tanto el delito en sentido estricto, como la falta penal.

3. LA NULIDAD DE PLENO DERECHO PARA LOS ACTOS DICTADOS PRESCINDIENDO TOTAL Y ABSOLUTAMENTE DEL PROCEDIMIENTO LEGALMENTE ESTABLECIDO O DE LAS NORMAS QUE CONTIENEN LAS REGLAS ESENCIALES PARA LA FORMACIÓN DE LA VOLUNTAD DE LOS ÓRGANOS COLEGIADOS.

De acuerdo con el artículo 153.1.c) de la Ley General Tributaria son nulos de pleno derecho los actos 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.

La utilización de las palabras total y absolutamente respecto de los actos dictados prescindiendo del procedimiento legalmente –adverbio éste que, como bien señala Lavilla Rubira³⁹, ha de considerarse comprensivo en la actualidad de los

³⁹ «Nulidad y anulabilidad de los actos administrativos», ob. cit. , pág. 497.

procedimientos previstos por el Derecho comunitario, tesis ésta también mantenida por Fernández Torres⁴⁰— establecido para ello ha hecho pensar a la doctrina que nos encontraríamos en esta situación de nulidad siempre que se diese la ausencia de todo trámite, habiendo escrito al respecto González Pérez⁴¹ que para invocar este motivo de nulidad sería imprescindible, no la infracción de alguno de los trámites, por esenciales que fuesen, sino la falta total de procedimiento, que se hubiese prescindido absolutamente del previsto en la ley para dictar el acto, posición asimismo mantenida en buen número de Sentencias del Tribunal Supremo, pudiendo citarse en este sentido, entre otras, las de 17 de octubre de 1977, de 14 de noviembre de 1977, de 22 de marzo de 1979, de 31 de marzo de 1979, de 4 de junio de 1980, de 21 de octubre de 1980, de 18 de octubre de 1982, de 4 de enero de 1983, de 26 de junio de 1983, de 22 de mayo de 1984, de 26 de abril de 1985, de 6 de diciembre de 1985, de 26 de diciembre de 1985 y de 13 de octubre de 1988; así como la Sentencia del T.S.J. de Navarra de 9 de diciembre de 1992.

Esta interpretación es, sin embargo, excesivamente literalista, ya que, como señaló Santamaría Pastor⁴², «*de facto*, es casi impensable el dictar un acto administrativo sin cumplir trámite alguno de procedimiento», expresándose también en parecidos términos García de Enterría y Fernández Rodríguez⁴³ cuando indican que: «Este olvido total y absoluto del procedimiento establecido no hay que identificarlo, sin embargo, con la ausencia de todo procedimiento. Ello significaría reducir a la nada el tipo legal, ya que, aunque sólo sea por exigencias derivadas de la organización siempre hay unas ciertas formas, un cierto *iter* procedimental, por rudimentario que sea, en el actuar de los órganos administrativos», y Cobo Olvera⁴⁴.

Debido a ello es por lo que se han ensayado nuevos criterios, nuevas maneras de entender el precepto en cuestión, habiéndose afirmado al respecto que la expresión legal hay que referirla exclusivamente a la omisión de los trámites esenciales o fundamentales integrantes de un procedimiento determinado (véanse en este sentido, por ejemplo, las Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de enero de 1979, de 8 de mayo de 1985, de 13 de octubre de 1988, y de 25 de octubre de 1988, y las Sentencias del T.S.J. de Canarias, Santa Cruz de Tenerife, de 17 de junio de 1993 —en la que *se indicó*, confirmando el cambio jurisprudencial apuntado, *la inexistencia de acto liquidatorio referido al Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos al no aparecer el mismo con el intervenido y conforme de la Intervención, ni firmado por el Alcalde, por lo que, en consecuencia, el mismo incumplía el trámite esencial de garantía autorizante, debiendo por ello ser considerado como nulo de*

⁴⁰ «Revisión de oficio de los actos dictados con infracción del Derecho comunitario», Revista de Administración Pública, núm. 125, 1991, pág. 304 y sigs.

⁴¹ El procedimiento administrativo, *ob. cit.*, pág. 374.

⁴² La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos, pág. 368.

⁴³ Curso de Derecho Administrativo, I, pág. 602.

⁴⁴ Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, *ob. cit.*, pág. 389.

pleno derecho– y del T.S.J. de Valencia de 7 de julio de 1994, en la que se señaló que era *motivo determinante de la nulidad de pleno derecho de la liquidación practicada el haber desatendido la reiterada petición de tasación pericial contradictoria solicitada, puesto que ello representaba el haber prescindido de un trámite esencial del procedimiento establecido al efecto, colocando con ello al contribuyente en una clara situación de indefensión e inseguridad jurídica, constituyendo tal infracción procedimental un vicio de nulidad del artículo 47.1.c) de la Ley de Procedimiento Administrativo, procediendo por esto anular la actuación administrativa llevada a cabo desde que debió practicar y no lo hizo la pericial contradictoria postulada por la contribuyente*), o bien a aquellos casos en los que la Administración, aun observando un procedimiento, no hubiese seguido, sin embargo, el concreto y específico previsto legalmente para el supuesto en cuestión, y ello aunque los resultados alcanzados a través del *iter* procedimental utilizado y el que se hubiese obtenido de haberse empleado el correcto fuesen idénticos (véanse, v. gr., las Sentencias del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 1982, de 18 de octubre de 1983 y de 30 de octubre de 1984).

Esta idea ha sido también sustentada, entre otros autores, por Santamaría Pastor⁴⁵ y por mi mismo en un anterior trabajo⁴⁶.

En relación con la declaración de nulidad de pleno derecho para los actos dictados con infracción de las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados –causa ésta de nulidad que se justifica, en palabras de Parada Vázquez⁴⁷, por la gran importancia que en la organización administrativa tienen los órganos colegiados, sobre todo en la esfera local–, García de Enterría y Fernández Rodríguez⁴⁸ han señalado que este supuesto no es sino una especificación del tipo reseñado anteriormente, cuyo concreto alcance ayuda a interpretar, puesto que aquí se observa una directa alusión a la esencialidad de las reglas, en contraposición al silencio que se mantenía en este sentido para el supuesto precedente.

No es necesaria, además, la omisión o infracción de todas y cada una de las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados, ya que basta que dichas circunstancias se produzcan con respecto tan sólo a alguna de ellas para que nos encontremos inmersos en un supuesto de nulidad de pleno derecho, ya que, como bien ha señalado Santamaría Pastor⁴⁹ «la esencialidad hace referencia al orden público procedimental de estos órganos, y el orden público no es susceptible de modulación cuantitativa en sus consecuencias».

En punto a qué se deba entender por reglas esenciales a los efectos que se vienen comentando, la solución no puede darse *a priori*, sino que será preciso un análisis individualizado, caso por caso, si bien la expresión utilizada por el legis-

⁴⁵ La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos, *ob. cit.*, pág. 369 y sigs.

⁴⁶ La revisión de los actos tributarios en vía administrativa, *ob. cit.*, págs. 35 y 36.

⁴⁷ Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, *ob. cit.*, pág. 263.

⁴⁸ Curso de Derecho Administrativo, I, *ob. cit.*, pág. 603.

⁴⁹ La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos, *ob. cit.*, págs. 376 y 377.

lador de que las mismas se refieren a la formación de la voluntad de los órganos colegiados facilita la tarea, por cuanto que acota los casos que se puedan dar al estudio de la normativa propia del régimen de sesiones y adopción de acuerdos, y en este mismo sentido se ha decantado la interpretación jurisprudencial, que ha indicado, por ejemplo, *que constituyen reglas esenciales cuya inobservancia provoca la nulidad el orden del día y el quorum de asistencia y votación* (Sentencias del Tribunal Supremo de 14 de febrero de 1969, de 16 de mayo de 1977 y de 18 de febrero de 1983), y la *composición del órgano* (Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 1971).

Mas dubitativo se ha mostrado el Tribunal Supremo respecto a la *falta de convocatoria*, ya que si en su Sentencia de 25 de enero de 1961 señaló que ello podía dar origen a nulidad, posteriormente, en su Sentencia de 27 de marzo de 1967 indicó que la misma no siempre era tan relevante.

4. ¿ES APLICABLE EN DERECHO TRIBUTARIO LA NULIDAD DE PLENO DERECHO DE LOS ACTOS QUE LESIONEN EL CONTENIDO ESENCIAL DE LOS DERECHOS Y LIBERTADES SUSCEPTIBLES DE AMPARO CONSTITUCIONAL?

Esta causa de nulidad de pleno derecho ha sido añadida por el artículo 62.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, no figurando la misma, como ya antes se señaló, en el artículo 153 de la Ley General Tributaria, habiendo suscitado la misma numerosos y abundantes pareceres críticos.

Así, por ejemplo, Chinchilla Marín⁵⁰ ha escrito que puede decirse que lesiona un derecho fundamental el acto administrativo –en sentido genérico– que impide el pleno ejercicio de los derechos o libertades fundamentales, bastando, pues, que el acto impida ejercer el derecho fundamental en su plenitud, plenitud que, según ha interpretado el Tribunal Constitucional, abarca no sólo el contenido esencial del derecho fundamental, sino asimismo su contenido no esencial o accidental, puesto que el quebrantamiento de un derecho fundamental no es fraccionable: o se vulnera o no se vulnera, independientemente de que las facultades afectadas por la vulneración formen parte del contenido esencial o del contenido adicional de aquél, añadiendo seguidamente que cabrá discutir si hay o no vulneración del derecho fundamental, es decir, si se ha impedido o no el ejercicio pleno del mismo, pero cuando se trate de una verdadera lesión lo será tanto si afecta a su contenido esencial, como si sólo afecta a su contenido adicional, por lo que, en consecuencia, cuando esto suceda el acto en cuestión debe declararse radicalmente nulo, sin distinguir entre nulidad y anulabilidad, de todo lo cual concluye afirmando que ello pone de manifiesto el desacierto de haber limitado este motivo de nulidad radical a la lesión del contenido esencial de los derechos fundamentales, puesto que, aparte de ser un término de difícil interpretación, que deja

⁵⁰ «Nulidad y anulabilidad», La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, *ob. cit.*, pág. 198.

abierta la puerta a una enorme casuística, con los riesgos que ello entraña para la seguridad jurídica y para el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley, es una disposición distorsionante respecto de la naturaleza subsidiaria del recurso de amparo constitucional, siendo ello así porque de la regulación que efectúa la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común cabe deducir que para obtener el amparo pleno frente a la lesión del contenido adicional de un derecho fundamental por un acto administrativo habrá que acudir necesariamente ante el Tribunal Constitucional, que no distinga, a estos efectos, entre contenido esencial y adicional, ni entre nulidad y anulabilidad, con el consiguiente menoscabo de la naturaleza excepcional y subsidiaria que tiene el recurso de amparo.

En parecidos términos se han pronunciado igualmente Lavilla Rubira⁵¹ –quien ha escrito en este sentido que si la noción de contenido esencial asumida por el artículo 62.1.a) de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común parece indudable, también lo es que su aplicación concreta estará revestida durante mucho tiempo de una cierta dificultad, y, por ende, de inseguridad; indicando este autor al respecto que si el Tribunal Constitucional (por ejemplo, en su Sentencia 75/1992, de 14 de mayo) declaró que en el recurso de amparo no sólo son protegibles las facultades integrantes del contenido esencial del derecho fundamental de que se trate, sino asimismo las que formen parte del denominado contenido adicional, no se aprecia razón alguna, fuera del deseo de evitar que la *vis expansiva* propia de los derechos reconocidos en los artículos 14 y 23.2 de la Constitución pudiera ampliar en exceso el ámbito de aplicación de la técnica de la nulidad de pleno derecho, para no haber acogido en este caso mencionado criterio–, y Beladiez Rojo⁵², quien ha señalado que no es lógico que el legislador exija para que el acto se considere nulo de pleno derecho que la lesión afecte al «contenido esencial».

Dejando aparte estas cuestiones, la duda que inmediatamente surge es la de si esta nueva causa de nulidad de pleno derecho, no recogida en el artículo 153 de la Ley General Tributaria, es o no aplicable al Derecho Tributario.

En sentido afirmativo, con cuya opinión estoy plenamente de acuerdo, se ha manifestado Martín Queralt⁵³, quien ha escrito que esta causa, pese a lo señalado en la polémica Disposición Adicional 5.^a de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, es total y plenamente aplicable en materia tributaria, puesto que no hay duda que pueden existir actuaciones de la Administración Tributaria que evidentemente lesionen dicho contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

⁵¹ «Nulidad y anulabilidad de los actos administrativos», Administraciones Públicas y Ciudadanos, *ob. cit.*, págs. 503 y 504.

⁵² «La nulidad y la anulabilidad. Su alcance y significación», *ob. cit.*, pág. 172.

⁵³ «La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», Tribuna Fiscal, núm. 32, 1993, pág. 42.

Piénsese, por ejemplo, señala este autor, en un acto de la Administración Tributaria que lesione el derecho a la tutela judicial efectiva –inadmitiendo, v. gr., vías de recurso–. Aunque el artículo 63.2 de la propia Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común tipifica como supuesto de anulabilidad la actuación administrativa que genere indefensión, debe entenderse que cuando esta indefensión vulnere el contenido esencial del artículo 24.1 de la Constitución la reacción del ordenamiento no debe ser la propia de los supuestos de anulabilidad, sino la nulidad de pleno derecho, porque como ha reconocido el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 42/1989, de 16 de febrero (F.J. 5.^o), el artículo 24.1, aunque se refiere sólo a actuaciones judiciales, puede amparar también la reacción frente a actuaciones administrativas igualmente generadoras de indefensión.

Así lo ha reconocido también, pese a no admitirla en el asunto concreto sometido a enjuiciamiento, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de julio de 1994, en la que se ha indicado:

«A través de largas y complejas alegaciones la parte actora parece pretender que se llegue a la conclusión de la nulidad del acta de Inspección por razón de que concurrió una actuación de coacción por parte del Inspector que motivó el que dicha parte no se atreviera a firmar en disconformidad las bases imponibles y los hechos, prestando conformidad a los mismos por menos importe,, y disconformidad a las sanciones e intereses de demora, ante el elevado importe que supondría firmar en disconformidad unas actas no válidas que se hicieron constar en unos borradores, nulidad de pleno derecho que solicita al amparo del art. 62.1.a) y c) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, mas no puede ser acogida tal pretensión por cuanto que, de un lado, excluye cualquier supuesta coacción el hecho indiscutido de que la actora prestó su conformidad en cuanto a los hechos y a las bases imponibles y manifestó su disconformidad en lo relativo a sanciones e intereses de demora, lo que permite deducir que actuó libremente y no a consecuencia de una coacción que, por ser delictiva, requeriría una prueba suficiente de que concurrió un impedimento a otro con violencia para hacer lo que la Ley no prohíbe, o un compelimiento a efectuar lo que no quiera, conforme al artículo 496 del Código Penal, prueba que no se produce y hechos que no cabe deducir de las alegaciones de la actora, faltando, por tanto, cualquier atisbo, por mínimo que sea, de que se lesionó el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional y de que el acto administrativo tuviera un contenido imposible, que son los supuestos del artículo 62.1.a) y c) de la Ley 30/1992, de referencia, al margen de que, en cualquier caso, ello afectaría, a lo sumo, no al acto realmente impugnado, sino a lo que sólo fue un borrador que no se tradujo en acto administrativo alguno».

IV. DEBER DE INDEMNIZACIÓN A LOS CIUDADANOS, A CARGO DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS, CUANDO SE HAYA DECLARADO LA NULIDAD DE PLENO DERECHO DE UN ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

Nada establece respecto a esta cuestión el artículo 153 de la Ley General Tributaria. Si lo hace, sin embargo, el artículo 102.3 de la Ley de Régimen Jurídico de las

Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que indica que las Administraciones Públicas, al declarar la nulidad de un acto, *podrán* establecer en la misma resolución por la que se declare tal nulidad las indemnizaciones que proceda reconocer a los interesados, si se diesen las circunstancias previstas en los artículos 139.2 y 141.1 de la propia Ley, esto es, que el daño alegado fuese efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas; y que los daños ocasionados no sean de los que el particular tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la Ley, requisitos éstos sobre las que ya existe una abundante producción jurisprudencial. Así, a título de mero ejemplo:

- a) Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de enero de 1990, en la que se indicó que *para que prospere la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas es preciso que exista la efectiva realidad de un daño evaluable económicamente e individualizado en relación a una persona o grupo de personas.*
- b) Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 1990, en la que se afirmó que *la responsabilidad patrimonial queda configurada mediante la acreditación de la efectiva realidad del daño evaluable económicamente e individualizado en relación a una persona o grupo de personas.*
- c) Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 1990, en la que se puso de manifiesto que *no es suficiente para decretar la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública el menoscabo económico, factor material, sino que se requiere simultáneamente la concurrencia de otro factor cualificativo, consistente en que sea antijurídica y, por lo tanto, el afectado o la víctima no tenga el deber de soportarlo.*
- d) Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 1991, en la que se indicó que *la responsabilidad de la Administración se produce cuando se produzca un resultado que comporte un daño efectivo evaluable económicamente e individualizado.*
- e) Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993, en la que se manifestó que *la responsabilidad patrimonial procede cuando exista un daño efectivo, evaluable económicamente y perfectamente individualizado, que no es consecuencia de fuerza mayor.*
- f) Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 1993, en la que se señaló: *«Ciertamente la jurisprudencia ha elaborado a través de múltiples sentencias una consolidada doctrina en relación con los requisitos que han de concurrir para que prospere una petición de responsabilidad patrimonial de la Administración Pública, requisitos que ahora han sido recogidos por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común ... Tales requisitos son, entre otros, la existencia de un daño que ha de ser efectivo, evaluable económicamente, individualizado con relación a una persona o grupo de personas, y que no tenga que ser soportado en virtud de un deber jurídico impuesto por la Ley ...».*

En definitiva, como ha escrito Leguina Villa⁵⁴, refundiendo la doctrina jurisprudencialmente sentada a lo largo del tiempo, por daño *efectivo* hay que entender daño cierto ya producido, no simplemente posible, contingente o futuro, lo que no excluye que, en algún supuesto, deba indemnizarse también el daño que habrá de ocurrir en el porvenir, pero cuya producción sea indudable y necesaria por la anticipada certeza de su acaecimiento en el tiempo, y sin perjuicio de que, en cualquier caso, pueda ser también reclamada la indemnización del daño eventual cuando se haga efectiva su incidencia en el patrimonio del particular; el carácter *evaluable* del daño concurre cuando se ha producido un auténtico quebranto patrimonial, no sólo cuando han existido simples molestias o perjuicios subjetivos sin trascendencia económica subjetiva; la *individualización* del daño en una persona o grupo de personas excluye del ámbito de la responsabilidad las cargas e incomodidades generales que, por exigencias de los intereses públicos, la Administración puede hacer gravitar sobre los particulares al organizar los servicios públicos; y con el requisito de que los daños ocasionados no sean de los que el particular tenga el deber jurídico de soportar, se está aludiendo por el legislador a la nota de *antijuricidad*, que es un elemento objetivo del daño, no una cualificación subjetiva (la ilegalidad, la culpabilidad) de la actividad administrativa dañosa.

Esta regulación respecto a la posibilidad de que las Administraciones Públicas que hubieren declarado la nulidad de pleno derecho de un acto puedan referirse en la misma resolución a la indemnización que, en su caso, proceda no se contenía en la Ley de Procedimiento Administrativo, y es en sí misma correcta, como ha señalado Gómez-Ferrer Morant⁵⁵ -aunque este autor no deja de poner de relieve algunos problemas que en la práctica la misma puede generar- en cuanto supone aplicar un principio de economía procedimental que evita que el administrado, a quien favorecía el acto administrativo que se anula, deba dirigirse con posterioridad a la Administración para que ésta declare su responsabilidad y abone las indemnizaciones procedentes.

El empleo de la palabra «*podrán*» por parte de este artículo 102.3 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común suscita la duda de si la Administración debe en todo caso referirse a las indemnizaciones o si, por el contrario, ello es simplemente una posibilidad.

Del tenor literal del precepto está parece ser la solución aplicable; aunque sin embargo hay que entender, como afirma García-Trevijano Garnica⁵⁶, que si lo solicita el administrado, este pronunciamiento deberá hacerse en cualquier caso, aplicándose a este supuesto la regla general establecida en el artículo 42.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que preceptúa que la Administración está obligada a dictar resolución expresa sobre cuantas solicitudes se formulen por los interesados.

⁵⁴ «La responsabilidad patrimonial de la Administración, de sus autoridades y del personal a su servicio», *ob. cit.*, pág. 399.

⁵⁵ «La revisión de oficio», *ob. cit.*, pág. 299.

⁵⁶ «Revisión de oficio de actos administrativos. Reclamación administrativa previa a las vías civil y laboral», *Administraciones Públicas y Ciudadanos, ob. cit.*, pág. 675.

V. LA PRESCRIPCIÓN DE ACCIONES COMO LÍMITE A LA FACULTAD DE DECLARAR LA NULIDAD DE PLENO DERECHO DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS EN CUALQUIER MOMENTO.

La nulidad de pleno derecho, a la vista de lo dispuesto en los artículos 153 Ley General Tributaria y 102 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, parece que puede ser efectuada en cualquier momento, esto es, sin límite temporal alguno, puesto que en tales preceptos nada se indica al respecto en sentido contrario, con lo que da la impresión de que resulta aplicable, sin más, el clásico aforismo «*quod ab initium vitiosum est tractu tempore conualescere non potest*».

Ello no obstante, tal interpretación debe necesariamente modularse y matizarse, puesto que la anulación de un acto administrativo suscita el conflicto entre dos principios básicos y fundamentales del ordenamiento jurídico: el de legalidad y el de seguridad jurídica, exigiendo el primero que se expulsen del mundo jurídico los actos contrarios a la Ley y al Derecho, en tanto que el segundo, que tiene un valor sustantivo, y que puede ser alegado y opuesto por las partes litigantes y apreciado incluso de oficio, reclama que se ponga un límite que sirva para dar eficacia y consagrar las situaciones existentes.

Pues bien, tal límite es el que aparece reflejado en el vigente artículo 106 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común –cuyo contenido se recogía anteriormente, prácticamente de forma idéntica, en el artículo 112 de la Ley de Procedimiento Administrativo–, que preceptúa que «las facultades de revisión no podrán ser ejercitadas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes», precepto éste que como bien decían García de Enterría y Fernández Rodríguez⁵⁷ a propósito del artículo 112 de la Ley de Procedimiento Administrativo, similar en su contenido, «no es otra cosa que una advertencia en orden a la modulación en ciertos casos de las consecuencias inherentes al ejercicio de las facultades revisoras y una ratificación del carácter restrictivo con que dicho ejercicio debe contemplarse».

Insisten también sobre este extremo autores como Sala Arquer⁵⁸, González Pérez⁵⁹, Checa González⁶⁰, Gómez-Ferrer Morant⁶¹ –quien ha escrito que el principio de la buena fe, que no figuraba en la Ley de Procedimiento Administrativo, conecta con el de la confianza legítima, invocado reiteradamente por el Tribunal

⁵⁷ Curso de Derecho Administrativo, I, *ob. cit.*, pág. 636.

⁵⁸ La revocación de los actos administrativos en el derecho español, IEA, Madrid, 1974, págs. 283 y 284.

⁵⁹ El principio general de la buena fe en el Derecho Administrativo, ed. Civitas, Madrid, 1983, pág. 29.

⁶⁰ En La revisión de los actos tributarios en vía administrativa, *ob. cit.*, págs. 23 y 24, y Las reclamaciones económico-administrativas, ed. Lex Nova, Valladolid, 1994, pág. 128 y sigs.

⁶¹ «La revisión de oficio», *ob. cit.*, pág. 319.

de Justicia de las Comunidades Europeas, y cuya trascendencia había sido ya puesta de manifiesto por la doctrina española al indicar su íntima relación con la regla según la cual nadie puede ir contra sus propios actos, regla que no tiene un carácter absoluto, dado que el ordenamiento contempla supuestos de excepción, pero que pone de manifiesto la necesidad de no amparar conductas contradictorias que infrinjan el deber de la buena fe-, García-Trevijano Garnica⁶² y Cobo Olvera⁶³; y asimismo el Tribunal Supremo en sus Sentencias, entre otras, de 11 de mayo de 1981 y de 7 de junio de 1982.

Más recientemente, y refiriéndose exclusivamente al tema de la prescripción de acciones como límite a las facultades de revisión, se ha manifestado en igual sentido la Audiencia Nacional en sus Sentencias, entre otras, y por citar sólo las más recientes, de 17 de noviembre de 1993 y de 2 de diciembre de 1993.

En la primera se ha indicado que: «..., aunque el artículo 109 de la Ley de Procedimiento Administrativo señala que en cualquier momento la Administración podrá declarar la nulidad de los actos enumerados en el artículo 47 de la propia Ley (en forma análoga para los dictados en vía de gestión tributaria lo establece el artículo 153 de la Ley General Tributaria), el artículo 112 de la Ley de Procedimiento Administrativo fija claramente límites a las facultades de revisión de oficio dado que, al anular un acto administrativo, entran en conflicto dos de los principios básicos del ordenamiento jurídico como son los de legalidad y de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución), exigiendo el segundo que se ponga un límite en que hay que dar eficacia y consagrar la situación existente, principio de seguridad jurídica que tiene un valor sustantivo y puede ser alegado y opuesto por las partes litigantes y apreciado incluso de oficio, sirviendo de motivo para la desestimación de la demanda. Pues bien, el citado artículo 112 al disponer que las facultades de anulación y de revocación no podrán ser ejercitadas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resultase contrario a la equidad, al derecho de los particulares o a las leyes, está dando prevalencia al principio de seguridad jurídica sobre el de legalidad al impedir de forma tajante las facultades de anulación y revocación (no podrán ser ejercitadas, dice el precepto) cuando se haya producido la prescripción, es decir, siempre que hayan transcurrido cinco años (como al presente acontece), por lo que siendo este procedimiento especial de revisión de oficio el ejercicio de una facultad excepcional que exige que su interpretación sea restrictiva, habrá de concluirse que «la prescripción de acciones» es uno de los límites que la seguridad jurídica impone a tales facultades revisoras, lo que, en definitiva ha de conllevar la desestimación del presente recurso».

Y en la segunda de las Sentencias de la Audiencia Nacional citadas, la de 2 de diciembre de 1993, se ha señalado que conforme a la doctrina del Tribunal Supremo (por todas, Sentencia de 7 de mayo de 1992) la prescripción de acciones opera como límite o excepción a la revisión de oficio en virtud de la prevalencia del principio de seguridad jurídica sobre el de legalidad.

⁶² «Revisión de oficio de actos administrativos. Reclamación administrativa previa a las vías civil y laboral», *ob. cit.*, págs. 660 y 661.

⁶³ Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, *ob. cit.*, pág. 541.

En análogo sentido debe traerse a colación la opinión de Falcón y Tella⁶⁴, quien, tras señalar que la potestad revisora de los actos nulos de pleno derecho, en los supuestos del artículo 153 de la Ley General Tributaria, no se ve directamente afectada por la prescripción tributaria, añade, sin embargo, que ésta última, así como otras circunstancias del caso concreto, pueden indirectamente limitar el juego de la potestad revisora.

⁶⁴ La prescripción en materia tributaria, ed. La Ley, Madrid, 1992, pág. 205.