

LOS ACTOS NULOS DE PLENO DERECHO EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

1. LA INEFICACIA DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

Dos son las causas de ineficacia de los actos administrativos. Una, que tiene carácter general: la anulabilidad de los que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder. Otra, que tiene carácter especial: la nulidad de pleno derecho que sólo es aplicable a determinados actos administrativos incurridos en infracciones muy graves al ordenamiento jurídico.

El presente estudio tiene, como exclusivo objeto, analizar las normas reguladoras de la declaración de nulidad de pleno derecho de una modalidad de los actos administrativos: los que tienen naturaleza tributaria (en adelante: actos tributarios)¹.

La declaración de nulidad de pleno derecho es una modalidad de los procedimientos especiales de revisión en vía administrativa² regulado por:

- Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria (en adelante: Ley 58/2003).
- Real Decreto 520/2005, de 13 de Mayo. por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante: RD 520/2005).
- Ley 39/2015, de 1 de Octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante: Ley 39/2015).

¹ Los actos tributarios reúnen las condiciones que, para los actos administrativos, enuncia el art. 34-1 de la Ley 39/2015: "Los actos administrativos que dicten las Administraciones Públicas, bien de oficio o a instancia del interesado, se producirán por el órgano competente ajustándose a los requisitos y el procedimiento establecido".

² El art. 216 de la Ley 58/2003 califica de procedimientos especiales de revisión, además del que nos ocupa, a los cuatro siguientes: declaración de lesividad de actos anulables, revocación, rectificación de errores y devolución de ingresos indebidos.

Esta última, debido a su condición de "disposición general del derecho administrativo", es norma supletoria del ordenamiento tributario (arts. 7-2, 97-b, 178 y 179 Ley 58/2003).

2. LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS NULOS DE PLENO DERECHO

Se consideran nulos de pleno derecho los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los supuestos tipificados en el art. 217-1 de la Ley 58/2003:

1º) *Los actos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional*³

Son susceptibles de recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional, conforme dispone el art. 53-2 de la Constitución, las libertades y derechos reconocidos en el art. 14, en la sección primera del cap. 2º del tít. 1º y la objeción de conciencia regulada en el art. 30, preceptos, todos ellos, de nuestro primer texto legal.

2º) *Los actos dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio*⁴

Para que un acto tributario pueda calificarse como nulo de pleno derecho no basta con haber sido dictado por un órgano incompetente, es preciso, además, que su incompetencia sea manifiesta.

Requisito que la jurisprudencia ha interpretado de acuerdo con tres criterios: a) La incompetencia debe ser tan clara, evidente, notoria, ostensible o patente que puede apreciarse sin necesidad de ninguna interpretación jurídica; b) Los únicos vicios que generan la nulidad de pleno derecho de los actos tributarios son los de incompetencia por razón de la materia y de incompetencia territorial; c) Los actos de la Administración Tributaria que invadan competencias reservadas a otros órganos del Estado.

3º) *Los actos que tengan un contenido imposible*⁵

La imposibilidad se tipifica por la concurrencia de dos requisitos: a) Carácter material o físico, ya que la imposibilidad jurídica supone que el acto tributario es anulable; b) Originaria ya que la imposibilidad sobrevenida se traduciría en la anulabilidad del acto tributario.

³ Supuesto también tipificado en el art. 47-1-a de la Ley 39/2015.

⁴ Supuesto también tipificado en el art. 47-1-b de la Ley 39/2015.

⁵ Supuesto también tipificado en el art. 47-1-c de la Ley 39/2015.

Dentro del conjunto de supuestos en los que la jurisprudencia ha considerado que el contenido de un acto tributario es de imposible ejecución se encuentran: 1º) Los que contengan distintos elementos que se contradigan entre sí, impidiendo unos el efecto que han de producir otros y sin que, por consiguiente, sea posible su ejecución simultánea; 2º) Los que resulten inadecuados, en forma total y originaria, a la realidad física sobre la que recaen; 3º) Los que encierran una contradicción interna en sus términos, es decir una imposibilidad lógica, por oponerse a leyes físicas inexorables o a lo que se considera insuperable racionalmente.

4º) Los actos que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta⁶

La nulidad de pleno derecho requiere la previa existencia de una sentencia judicial firme declarando la existencia de una infracción penal: delito o falta. Sólo partiendo de esta declaración judicial, la Administración Tributaria podrá decidir si lo que los tribunales han calificado como delito, o falta, es un acto tributario nulo de pleno derecho.

5º) Los actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido⁷

Circunstancia que se produce si la Administración Tributaria ha tramitado un procedimiento distinto del que específicamente ha establecido la Ley para ese caso concreto u omitido los trámites esenciales de un procedimiento, sin los cuales ese concreto procedimiento no puede identificarse.

6º) Los actos dictados prescindiendo total y absolutamente de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados⁸

La jurisprudencia acerca de las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados cuya infracción es causa de nulidad de pleno derecho puede resumirse en cinco puntos: a) Las que regulan la convocatoria de los miembros componentes del órgano colegiado; b) Las que determinan la composición del órgano colegiado; c) Las que determinan la forma en que ha de confeccionarse el orden del día, referente a las materias que se han de tratar en cada sesión del órgano colegiado; d) Las que establecen la formación del “quórum” de asistencia y votación; e)

⁶ Supuesto también tipificado en el art. 47-1-d de la Ley 39/2015.

⁷ Supuesto también tipificado en el art. 47-1-e de la Ley 39/2015.

⁸ Supuesto también tipificado en el art. 47-1-e de la Ley 39/2015.

Las que se refieren a la deliberación de los asistentes en relación con cada tema del orden del día y su votación.

7º) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición⁹

Este supuesto afecta exclusivamente a los actos administrativos favorables, o lo que es igual: a aquéllos por los que se adquieren facultades o derechos, con independencia de que sean presuntos o expresos. La referencia a los actos tributarios presuntos, es decir: los que son consecuencia del silencio administrativo, tiene por finalidad evitar que el interesado basándose, exclusivamente, en la inactividad de la Administración Tributaria pueda adquirir un derecho o una facultad sin reunir los requisitos mínimos para su concesión.

La nulidad de pleno derecho no puede afectar a la falta de cualquier requisito, sino exclusivamente a aquéllos que, realmente, son esenciales.

8º) Cualquier otro supuesto que se establezca expresamente en una disposición de rango legal¹⁰

La Ley 58/2003, en su art. 217-1, completa la enumeración de los supuestos de actos nulos de pleno derecho formulando una reserva de ley, que viene añadirse a las enumeradas en su art. 8, en virtud de la cual solo pueden crearse supuestos de nulidad de pleno derecho por una disposición de rango legal.

3. REQUISITOS DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO PARA DECLARAR LA NULIDAD DE PLENO DERECHO

Son los siguientes:

3.1. Competencia

La distribución de competencias entre los órganos de la AT se establece de conformidad con el esquema siguiente:

a) Iniciación

El procedimiento podrá iniciarse de oficio por acuerdo del órgano que dictó el acto administrativo o de su superior jerárquico (art. 4-1 RD 520/2005).

b) Tramitación

⁹ Supuesto también tipificado en el art. 47-1-f de la Ley 39/2015.

¹⁰ Supuesto también tipificado en el art. 47-1-g de la Ley 39/2015.

El órgano competente para tramitar será el que establezca la norma de organización específica (art. 5-1 RD 520/2005)¹¹.

c) Resolución

En el ámbito de competencias del Estado, la competencia para resolver corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda¹², que podrá delegarla (art. 217-5 Ley 58/2003 y art. 6-3 RD 520/2005).

3.2. Capacidad de obrar

Por imperativo de lo dispuesto en el art. 214-1 de la Ley 58/2003, se aplican las reglas establecidas en su art. 44.

3.3. Legitimación

Tanto el art. 217 de la Ley 58/2003, como el art. 4-1 del RD 520/2005, consideran legitimado para iniciar el procedimiento que nos ocupa al “interesado”, pero no definen este concepto.

Por ello, podemos aplicar, como norma supletoria, lo dispuesto en el art. 4 de la Ley 39/2015 sobre los interesados en el procedimiento administrativo.

3.4. Representación

Por imperativo de lo dispuesto en el ap. 1º del art. 214 de la Ley 58/2003, se aplican las reglas establecidas en los arts. 45, 46 y 47 de la misma.

La praxis fiscal aconseja:

1º. En el procedimiento que nos ocupa, como en cualquier otro de revisión en vía administrativa, no es preceptiva la intervención de abogado.

2º. El abogado puede intervenir como representante del interesado.

3º. La representación se acredita incorporando el correspondiente documento como anexo del primer escrito que presente el interesado. Documento que, normalmente, es una escritura pública, aunque, para evitar gastos, puede aportarse un documento privado con las firmas legalizadas notarialmente.

¹¹ Sobre este punto aclara la Exposición de Motivos del RD 520/2005 que: “Con el fin de evitar en el texto del reglamento las menciones a órganos concretos y facilitar el desarrollo de la facultad de organización de las distintas Administraciones tributarias, no se realiza una atribución de competencias exhaustiva en relación con la tramitación, por lo que queda parcialmente supeditada a lo que se establezca en normas de organización de rango inferior”.

¹² En la actualidad: Ministerio de Hacienda y de la Función Pública.

La omisión de este trámite no tiene ninguna trascendencia, es un defecto que puede subsanarse en la forma prevista en el art. 2-2 del RD 520/2005.

4º. En la página Web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria¹³ pueden encontrarse varios modelos de concesión de poderes de representación para intervenir en los distintos procedimientos tributarios.

Como en ellos solo figuran las cláusulas que pueden interesar a la Administración, es aconsejable redactar personalmente el documento para introducir aquellas otras que, realmente, sean adecuadas para la mejor defensa de los derechos del interesado.

3.5. Duración

Un año desde que se presente la solicitud por el interesado, en el supuesto de iniciación a instancia de parte, o desde que se notifique al interesado el acuerdo de iniciación del procedimiento, en el supuesto de iniciación de oficio (art. 217-6 Ley 58/2003).

4. TRAMITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO PARA DECLARAR LA NULIDAD DE PLENO DERECHO

Agrupando los trámites y las actuaciones procesales del procedimiento que nos ocupa de acuerdo con las categorías establecidas en el cap. 1º del Título II del RD 520/2005: "Procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho", pueden diferenciarse tres fases.

4.1. Iniciación

El procedimiento puede iniciarse por una cualquiera de las dos formas enumeradas por el art. 217-2 de la Ley 58/2003 y el art. 4 del RD 520/2005:

a) Iniciación de oficio

Comienza mediante acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico (art. 217-2 Ley 58/2003 y art. 4-1 RD 520/2005) que debe notificarse al interesado cumpliendo los requisitos establecidos en los arts. 109 a 112, ambos inclusive, de la Ley 58/2003 (art. 214-1 Ley 58/2003).

¹³ www.aeat.com

Este acuerdo es un acto administrativo de mero trámite y, por tanto, no susceptible de impugnación autónoma.

b) Iniciación a instancia de parte

Comienza mediante la presentación de la solicitud del interesado dirigida al órgano que dictó el acto administrativo cuya revisión se pretende (art. 4-1 RD 520/2005).

La praxis fiscal aconseja:

1º. Las menciones que, como mínimo, deben constar en la solicitud se detallan en el art. 2 del RD 520/2005.

2º. Es conveniente acompañar, como anexo de la solicitud, una copia del acto tributario cuya nulidad de pleno derecho se solicita, al objeto de facilitar su identificación por parte de la Administración Tributaria y subsanar posibles errores al describirlo en la solicitud.

3º. Si nos atenemos a la escueta fórmula del art. 2-1-c del RD 520/2005, la solicitud debe precisar cual es la pretensión del interesado.

No obstante, dado que puede acordarse la inadmisión a trámite de la solicitud que “carezca manifiestamente de fundamento” (art. 217-3 Ley 58/2003), es aconsejable que el interesado, además de manifestar su intención de iniciar el procedimiento, concrete, con una breve referencia a la normativa aplicable, cual es la causa de nulidad de pleno derecho en que incurre el acto impugnado.

4.2. Desarrollo

La Ley 58/2003 y el RD 520/2005 regulan los siguientes trámites:

a) Subsanación de defectos

Si la solicitud de iniciación no reúne los requisitos establecidos, se requerirá al interesado para que en un plazo de diez días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos con indicación de que la falta de atención a dicho requerimiento determinará el archivo de las actuaciones y se tendrá por no presentada la solicitud o el escrito (art. 2-2 RD 520/2005).

El plazo de diez días puede ser ampliado, prudencialmente, hasta cinco días, a petición del interesado o iniciativa del órgano competente, cuando la aportación de los documentos requeridos presente dificultades especiales (art. 68-2 Ley 39/2015).

b) Admisibilidad

El órgano competente para tramitar el procedimiento podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de las solicitudes formuladas por los interesados (art. 215-2-a Ley 58/2003), sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo, cuando concurra una cualquiera de las circunstancias enumeradas en el ap. 3º del art. 217 de la Ley 58/2003: que el acto impugnado no sea firme en vía administrativa; que la solicitud no se base en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho establecidas en el art. 217-1 de la Ley 58/2003; que la solicitud carezca manifiestamente de fundamento; que se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales.

El acto por el que se declare la inadmisibilidad deberá estar motivado con sucinta referencia a hechos y fundamentos de derecho (art. 215 Ley 58/2003) y notificarse al interesado cumpliendo los requisitos, establecidos en los arts. 109 a 112, ambos inclusive, de la Ley 58/2003 (art. 214-1 Ley 58/2003).

Como pone fin a la vía administrativa (art. 217-7 Ley 58/2003), el acuerdo de inadmisibilidad puede impugnarse mediante recurso contencioso-administrativo.

c) Remisión del expediente

El órgano competente para tramitar el procedimiento solicitará al órgano que dictó el acto la remisión de una copia cotejada del expediente administrativo y de un informe sobre los antecedentes del procedimiento que fuesen relevantes para resolver. Asimismo, podrá solicitar cualquier otro dato o antecedente que considere necesario para elaborar la propuesta de resolución (art. 5-2 RD 520/2005).

d) Audiencia al interesado

Una vez que el órgano competente para tramitar haya recibido toda la documentación a que se refiere el art. 5-2 del RD 520/2005, se dará audiencia por un plazo de quince días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo al interesado y a las restantes personas a las que el acto reconoció derechos o cuyos intereses resultaron afectados por el acto, para que puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes (art. 5-3 RD 520/2005).

La praxis fiscal aconseja:

1º) La letra k) del ap. 1º del art. 34 de la Ley 58/2003, reconoce a los obligados tributarios el “derecho a que las actuaciones de la Administración Tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”, una de

cuyas manifestaciones es la posibilidad de solicitar la ampliación de los plazos cumpliendo los requisitos establecidos en el art. 32 de la Ley 39/2015 que es norma supletoria del ordenamiento tributario.

2º) Formalizadas las alegaciones en el trámite de audiencia, el interesado puede presentar más escritos de alegaciones complementarias amparándose en el derecho reconocido, a todos los obligados tributarios, en la letra l del art. 34 de la Ley 58/2003: "Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución".

La norma citada se refiere, en plural, a las alegaciones e impone un límite: para que surtan efecto deben presentarse antes de redactar la propuesta de resolución.

3º) El art. 5-3 del RD 520/2005 se refiere a la prueba documental, al permitir al interesado aportar documentos y justificantes.

Ello no es óbice para que, durante el trámite de audiencia, puedan practicarse otra clase de pruebas ajustándose a las reglas establecidas en los arts. 105 a 108, ambos inclusive, de la Ley 58/2003.

4º) El interesado no tiene obligación de presentar aquellos documentos que obren en poder de la Administración Tributaria. Respecto de los presentados con anterioridad, basta con indicar el día y procedimiento en el que los presentó (art. 34-1-h Ley 58/2003). En cuanto a los restantes, basta con identificarlos de "modo concreto" (art. 105-2 Ley 58/2003). El art. 214-1 de la Ley 58/2003 ratifica todo cuanto llevamos expuesto.

Para facilitar la identificación de tales documentos, es aconsejable aportar, como anexo al escrito de alegaciones, una copia de los mismos y recalcar, en un otro sí digo, que no se aporta el documento original ya que este se encuentra en poder de la Administración.

e) Propuesta de resolución

Concluido el trámite de audiencia, el órgano competente para tramitar el procedimiento formulará la propuesta de resolución al órgano competente para resolver (art. 5-4 RD 520/2005).

f) Dictamen

Recibida la propuesta de resolución, se solicitará el dictamen del Consejo de Estado (art. 6-1 RD 520/2005) ya que la declaración de nulidad requiere un dictamen favorable del citado órgano consultivo (art. 6-2 RD 520/2005).

Este importante documento es posterior a la presentación de alegaciones en trámite de audiencia por lo que no puede figurar en el expediente administrativo que se entrega al interesado.

La praxis fiscal aconseja:

1) Solicitar en un otrosí digo del escrito de alegaciones en trámite de audiencia que, una vez concluido el dictamen, se notifique este documento al interesado.

2) Analizar el dictamen es necesario para defender las pretensiones del interesado, por lo que, si la Administración Tributaria no lo ha notificado y se impugna la resolución mediante un recurso contencioso-administrativo, ese documento debería estar incorporado al expediente que se entrega al interesado para que pueda formalizar la demanda.

Caso contrario, habría que solicitar su incorporación al expediente contencioso-administrativo (art. 55 Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa).

4.3. Terminación

El art. 100-1 de la Ley 58/2003 enumera varias causas de terminación de los procedimientos tributarios: resolución, desistimiento, renuncia al derecho en que se fundamente la solicitud; imposibilidad material de continuarlo por causas sobrevenidas, caducidad, cumplimiento de la obligación que hubiera sido objeto de requerimiento. Es una lista abierta como demuestra la mención final a "cualquier otra causa prevista en el ordenamiento tributario".

Adoptando la resolución como punto de referencia, cabe analizar dos causas:

a) Resolución expresa

La forma normal de terminar el procedimiento que nos ocupa es mediante una resolución expresa del órgano competente.

En el ámbito de competencias del Estado, la competencia para resolver corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda¹⁴, que podrá delegarla (art. 217-5 Ley 58/2003 y art. 6-3 RD 520/2005).

La deficiente regulación en el ordenamiento tributario del contenido de las resoluciones debe suplirse aplicando, como norma supletoria, lo dispuesto en el art. 88 de la Ley 39/2015.

¹⁴ Actualmente: Ministerio de Hacienda y de la Función Pública.

b) Silencio administrativo

La forma especial de terminar el procedimiento es el silencio administrativo durante el plazo máximo para notificar la resolución expresa: un año desde que se presente la solicitud por el interesado, en el supuesto de iniciación a instancia de parte, o desde que se notifique al interesado el acuerdo de iniciación del procedimiento, en el supuesto de iniciación de oficio (art. 217-6 Ley 58/2003).

Transcurrido dicho plazo sin que se hubiera notificado la resolución al interesado se producen los efectos que enumera el ap. 6º del art. 217 de la Ley 58/2003: 1º) Si el procedimiento se hubiese iniciado de oficio: la caducidad del procedimiento, sin perjuicio que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad; 2º) Si el procedimiento se hubiese iniciado a instancia de parte: la desestimación de la solicitud por silencio administrativo y la posibilidad de impugnarla.

5. IMPUGNACIÓN

La resolución expresa, o el silencio administrativo, pondrán fin a la vía administrativa (art. 217-7 Ley 58/2003) por lo que pueden impugnarse mediante recurso contencioso-administrativo (art. 249 Ley 58/2003).

La praxis fiscal aconseja:

1º) Si se quiere acelerar la tramitación de la declaración de nulidad de pleno derecho: considerar desestimada, por silencio administrativo, la pretensión del interesado e interponer recurso contencioso-administrativo.

2º) Si no interesa acelerar la tramitación de la declaración de nulidad de pleno derecho: esperar la resolución que dicte el órgano competente, obligado a ello en virtud de lo dispuesto en el art. 103 de la Ley 58/2003.