

TRIBUTACION

LA IMPUGNABILIDAD DE
LAS AUTOLIQUIDACIONES

N.º 279

TRABAJO EFECTUADO POR:

SALVADOR COLMENAR VALDES

Abogado
Inspector de Finanzas (excedente)

2.º Premio Revista *Estudios Financieros* 1994.**Modalidad: *Tributación.***

Sumario:

- I. Las autoliquidaciones: sus orígenes y situación actual.
- II. Naturaleza.
 1. Teoría del acto administrativo tácito o presunto.
 - 1.1. El acto administrativo presunto por adhesión tácita de la Administración a la recepción de la autoliquidación.
 - 1.2. El acto administrativo presunto en las autoliquidaciones no comprobadas por transcurso del plazo de prescripción.
 2. Teoría de la autoliquidación como liquidación provisional.
 - 2.1. Tesis de la delegación de facultades.
 - 2.2. Tesis de la transferencia de la potestad liquidatoria.
 - 2.3. Tesis de la equiparación.
 3. Teoría del acto en cumplimiento de un deber de colaboración impuesto por la norma tributaria.
- III. Impugnación de las autoliquidaciones.
 1. El tránsito hacia el reconocimiento de la impugnabilidad.
 - 1.1. Primer período: la inimpugnabilidad de las autoliquidaciones.
 - 1.2. Segundo período: la vía de petición.
 - 1.3. Tercer período: el artículo 121 del Reglamento de 20 de agosto de 1981.
 2. La impugnación de las autoliquidaciones en el Real Decreto 1163/1990.
- IV. La Ley de Procedimiento Administrativo Común y la vía genérica del derecho de petición.

TRIBUTACION	LA IMPUGNABILIDAD DE LAS AUTOLIQUIDACIONES	N.º 279
-------------	---	---------

El régimen de las autoliquidaciones ha logrado sacudir en los últimos 20 años nuestro anquilosado y secular procedimiento de gestión de los tributos. Confiado éste de modo casi exclusivo a la actividad de la Administración, que debía extraer de las declaraciones presentadas por los contribuyentes sus correspondientes consecuencias tributarias que luego éstos podían discutir, la generalización del nuevo sistema traslada el nervio central del proceso de gestión a la activa participación de los propios obligados por los diferentes tributos, en el que éstos no sólo han de seguir presentando sus declaraciones como antaño, sino que quedan obligados a aplicar ellos mismos el derecho procedente a los hechos por ellos declarados.

El ordenamiento positivo, que se ocupó con celeridad de resolver los problemas que a la Administración le originaba el tradicional procedimiento de gestión, mediante la generalización del nuevo y trascendental deber de colaboración de los ciudadanos a la actividad administrativa, no se preocupó en cambio de contrapesar las nuevas responsabilidades que con ello éstos asumían, hasta tiempos bien recientes. Durante un largo período, aplicándose el sistema de remedios procesales previstos en la Ley General Tributaria para la que el procedimiento de las autoliquidaciones le resultaba ajeno, aquéllos hubieron de pechar con las secuelas desfavorables de los errores en que hubieran podido incurrir al formular sus autoliquidaciones. Si los errores habían sido meramente de hecho -materiales o aritméticos-, su artículo 156 ofrecía el remedio oportuno. Pero si, por el contrario, de la autoliquidación hubiera resultado un ingreso indebido a consecuencia de los errores de derecho padecidos al realizarla, la corrección de aquélla encontraba dos obstáculos insalvables, la no existencia de un acto administrativo susceptible de impugnación y la doctrina de la interdicción del *venire contra factum proprium*, que en tiempos más recientes el Tribunal Supremo dulcificó por la vía del derecho de petición. La falta de reglamentación del derecho a la devolución de los ingresos indebidos reconocido en el artículo 155 de la Ley General Tributaria y la aplicación por dicha razón de un Reglamento de 29 de julio de 1924, para el que el supuesto de las autoliquidaciones le era absolutamente desconocido, eran circunstancias agregadas a dichas dificultades.

El problema adquirió caracteres acuciantes tras la masificación de declaraciones-liquidaciones que se produce con la Ley 44/1978 a consecuencia de la supresión de los impuestos a cuenta. Ni siquiera con la publicación del paralelo y nuevo orden en el procedimiento económico-administrativo se colmaron las expectativas de solución que había despertado el Real

Decreto Legislativo 2795/1980, pues la regulación del procedimiento para provocar el acto impugnabile en el Reglamento de 20 de agosto de 1981 estableció sin justificación un plazo de caducidad de la acción considerablemente más reducido que el plazo de prescripción del derecho a obtener, si ésta era la consecuencia del error, la devolución del ingreso indebido. Ha habido que recorrer, pues, un camino largo, espinoso y rizado de dificultades, hasta que por fin la impugnabilidad de las autoliquidaciones (1) ha obtenido su pleno reconocimiento por obra del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre.

En las siguientes páginas trataremos de ofrecer una visión histórica, desde la aparición de las autoliquidaciones hasta su presente situación, de los problemas con los que hubieron de enfrentarse los sujetos pasivos de los tributos cuya gestión se halla fundada en la aplicación de este régimen para rectificar los errores en que hubieran podido incurrir.

I. LAS AUTOLIQUIDACIONES: SUS ORIGENES Y SITUACION ACTUAL

Cuando se promulga la Ley General Tributaria, la gestión de los tributos requería completar un proceso cuya culminación suponía haber atravesado cuatro sucesivas etapas: declaración del contribuyente, liquidación provisional de la Administración, comprobación de la declaración y, en su caso, liquidación definitiva. Como regla general, el procedimiento era iniciado por el propio contribuyente mediante la presentación de su declaración tributaria, procediendo a continuación la Administración a practicar una liquidación provisional, en base a los datos declarados, cuyas cuotas resultantes les eran notificadas a los declarantes a fin de que procedieran a su ingreso en el Tesoro Público. Este sistema exigía siempre la liquidación administrativa como única forma de obtener los ingresos tributarios, lo que resultaba entonces posible, como ha explicado MARTIN DELGADO (2), al responder el sistema tributario a una técnica muy simple y excesivamente esquemática, poco preocupada de los problemas de la justicia material, sobre la base de la presentación por un reducido número de contribuyentes de unas declaraciones, muy sencillas, de fácil control.

La Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 no supuso ningún cambio apreciable. Cuando la ley aparece aún no se había realizado la reforma tributaria de 11 de junio de 1964 y, por tanto, las necesidades no habían aún cambiado. A pesar de ello, la nueva ley contiene tres tímidas y únicas referencias al que posteriormente sería el régimen general de las autoliquidaciones en sus artículos 10 k), 79 b) y 109.3, siendo el primero de mayor trascendencia, en cuanto sujeta a la reserva de ley «la obligación a cargo de los particulares de

(1) Siempre mediante el procedimiento indirecto de provocar, con carácter previo, un acto de la Administración, expreso o presunto.

(2) MARTIN DELGADO, J.M.: *Nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-liquidaciones y las declaraciones complementarias*, Hacienda Pública Española núm. 84/1983, pág. 45.

practicar operaciones de liquidación tributaria». No obstante, se ha apuntado (3) que estas referencias legales no tenían presente el concepto de autoliquidación relativo a las modernas declaraciones-liquidaciones (4) sino los supuestos de autoliquidación mediante el empleo de efectos timbrados (5).

(3) MANTERO SAENZ, A. y CUESTA RODRIGUEZ, M.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid 1990, pág. 378.

(4) En las declaraciones-liquidaciones se distinguen dos actos perfectamente discernibles, cada uno con su naturaleza y régimen jurídico propios: una declaración de los elementos y circunstancias del hecho imponible, y la autoliquidación u operaciones de liquidación del tributo efectuadas por el sujeto pasivo declarante. Para SANCHEZ SERRANO, la primera se circunscribe al ámbito de la comprobación, mientras que la segunda -al consistir en la realización por el mismo sujeto declarante de las operaciones lógicas y aritméticas de las que se deriva el importe que ha de ingresar en el Tesoro- pertenece al ámbito de la actividad de liquidación *strictu sensu* (SANCHEZ SERRANO, L.: *La declaración tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1977, pág. 62 y ss.).

La distinción fundamental entre ambos actos se ha encontrado por la doctrina posterior en la fuente de los distintos deberes: la ley en el caso de la autoliquidación; la ley o en virtud de requerimiento administrativo, según el artículo 104 de la Ley General Tributaria, en el caso de la declaración (CLAVIJO HERNANDEZ, F.: *La autoliquidación tributaria*, en *Estudios de Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1987, vol. II, pág. 738; RUIZ GARCIA, J.R.: *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Cívitas, Madrid 1987, pág. 279).

(5) Aunque con ocasión de la reforma de 1958 hubo un tímido intento, luego fracasado, de establecer el régimen de las declaraciones-liquidaciones en el ámbito de la imposición sobre la renta, en el año 1963 en que es aprobada la Ley General Tributaria se pensaba que el único supuesto de determinación de la deuda tributaria por el propio sujeto pasivo era el Timbre del Estado, considerándose por tanto que los orígenes del sistema de autoliquidación eran los propios antecedentes del Impuesto del Timbre: el Arbitrio del Papel Sellado. No tiene, sin embargo, este último -en la Real Pragmática de 15 de diciembre de 1636 que lo crea- carácter recaudatorio sino que nace para cubrir una función de garantía de la legalidad de ciertos documentos y contratos mediante la utilización del papel fabricado y expendido por la Corona, previa adquisición del mismo con el consiguiente ingreso para la Hacienda. Durante los siglos XVIII y XIX comienza a utilizarse el Papel Sellado con carácter recaudatorio -al establecerse el reintegro del sello en cuantía muy superior a su coste de fabricación- para perder totalmente su carácter de reforzamiento de la autenticidad de los documentos cuando, a través de la Real Orden de 1 de octubre de 1851 y del Real Decreto de 12 de septiembre de 1881, se admite el sello o timbre móvil primero (que podía adherirse a todo tipo de papel) y más tarde el pago a metálico. La evolución culmina a comienzos del presente siglo (Ley de 27 de marzo de 1900) cuando el papel sellado deja de ser tributo para transvestirse en simple instrumento de recaudación para los más diversos fines. El efecto timbrado es considerado entonces como el medio más idóneo para el pago de servicios públicos, multas y de ciertos tributos, entre los que se encontraba el Impuesto del Timbre. El procedimiento de gestión a través de efectos timbrados -conforme a las sucesivas leyes del timbre- aparecía caracterizado por encomendar al particular la cuantificación de su deuda tributaria, quedando obligado a su pago mediante la utilización reglada de los efectos previamente adquiridos y el reintegro mediante timbres móviles de la diferencia si el papel impreso no alcanzaba a cubrir el total importe de la deuda. Tras las actuaciones inspectoras -única oportunidad de conocimiento por la Administración del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias- se encontraba ésta en situación de practicar la liquidación definitiva.

Algunos autores han encontrado diferencias de régimen jurídico entre la autoliquidación mediante efectos timbrados y las declaraciones-liquidaciones, ya por considerar a estas últimas simple modalidad de las declaraciones (CORTES DOMINGUEZ, M.: *La declaración tributaria*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública núm. 85/1963, pág. 1.035 y ss.), ya por entender que se trata de un acto accesorio de la declaración a que acompaña (CLAVIJO HERNANDEZ, F.: *La autoliquidación tributaria* antes citada, págs. 740 y 759 y ss.).

En la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, al lado del empleo de efectos timbrados en determinados tributos (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas y ciertas Tasas Fiscales y Exacciones Parafiscales), aparece la primera referencia histórica a la autoliquidación tributaria y relativa al nuevo Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas. Dispuso su artículo 203: «Corresponderá al sujeto pasivo realizar por sí mismo la determinación de la deuda tributaria, a efectos de lo dispuesto en la letra k) del artículo 10 de la Ley General Tributaria, entendiéndose que la así fijada sólo podrá ser modificada mediante la comprobación reglamentaria». El pago del impuesto, exigible por cada operación sujeta, había de realizarse según los casos, o mediante ingreso en efectivo de las cantidades devengadas en el correspondiente período en los plazos y formas que reglamentariamente se señalasen (las «modernas» declaraciones-liquidaciones), o por el empleo de efectos timbrados en el documento en que se formalizase cada operación. Y más tarde, el Reglamento del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, al regular los procedimientos de su exacción, hablará de la autoliquidación mediante declaración-liquidación o mediante efectos timbrados.

Pronto se advirtió la excelencia de un sistema que permitía extrapolar su aplicación a los restantes tributos como medio general de superar, ante el aumento del número de declarantes, la inconfesada incapacidad de la Administración para dotarse de las estructuras necesarias para llevar a cabo las necesarias liquidaciones provisionales y cubrir así sus necesidades recaudatorias. De este modo la Ley 18/1967, de 8 de abril, autorizó al Ministerio de Hacienda a establecer dicho régimen en los Impuestos sobre la Renta y, en uso de esta autorización, el Decreto 988/1968, de 11 de mayo, que aprobó las Normas reglamentarias provisionales del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, dispuso con carácter potestativo la liquidación a cuenta por el propio contribuyente sobre la base de los datos consignados en su declaración. Más tarde, el Decreto-Ley 2/1970, de 5 de febrero, autorizó al Gobierno a extender el régimen obligatorio de liquidaciones tributarias a cargo de los sujetos pasivos a los impuestos que no lo tuvieran aún establecido, y en base a dicha autorización el Decreto 638/1970, de 5 de marzo, extendió dicho régimen a la Contribución Territorial Rústica (Cuota Proporcional), al Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal, al Impuesto Industrial, al

Por el contrario, en los efectos timbrados no existe plasmación documental sino inutilización de sellos o de papel timbrado. Esta diferencia lleva al primero de los autores citados a pensar que en la autoliquidación de efectos timbrados existe verdadera y propia liquidación tributaria.

Sin embargo, la generalidad de los autores niega que exista diferencia: en ambos casos se trata de una operación de liquidación realizada por el contribuyente sujeta a la actividad de control o de comprobación de la Administración Tributaria (por todos, MARTIN DELGADO, J.M.: *Los nuevos... cit.*, pág. 41). Las únicas diferencias advertibles que se encontraban en el régimen sancionador [art. 79 b) de la LGT en su originaria redacción] han desaparecido tras la Ley 10/1985, de 26 de abril (*vid.* PEDRAZA BOCHONS, J.V.: *Régimen jurídico de la autoliquidación tributaria*, tesis doctoral inédita, s/d, Cap. II, pág. 18 y ss.).

Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas -ahora con carácter imperativo- y al Impuesto sobre el Lujo (6). Por fin, el Decreto 1920/1976, de 16 de julio, cerró el círculo al suprimir la práctica de las liquidaciones provisionales en los supuestos de autoliquidación.

La reforma tributaria que se inicia con la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, incorpora al ámbito de la gestión tributaria -al suprimirse en la imposición sobre la renta el filtro de los impuestos a cuenta- un número de declarantes sin parangón alguno en el sistema anterior, lo cual aconsejó extender el régimen de las declaraciones-liquidaciones a todos los impuestos del Estado, incluso en los tradicionales reductos de la liquidación provisional, esto es, en los impuestos aduaneros (7) y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, respecto al cual la autoliquidación es, frente al viejo régimen de la declaración seguido de la liquidación provisional de la Administración, facultativa (art. 34.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre).

En definitiva, hoy puede decirse que, con excepción de ciertos tributos locales (tasas -art. 27 de la Ley 39/1988-, contribuciones especiales locales -art. 34-, Impuesto sobre Bienes Inmuebles -art. 78- e Impuesto sobre Actividades Económicas -art. 92-) y de los tributos estatales en los que la aplicación del sistema de autoliquidación depende del propio sujeto pasivo (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) o de su establecimiento en virtud de la autorización legal establecida (impuestos aduaneros, tasas fiscales estatales y algunos impuestos locales), rige en su plenitud el régimen de declaraciones-liquidaciones, que obliga al sujeto pasivo a realizar tareas antes encomendadas a los órganos gestores, asumiendo con ello una responsabilidad que antes no le correspondía. El sistema clásico de la liquidación provisional a cargo de la Administración Tributaria ha dejado de tener virtualidad, convirtiéndose allí donde permanece en mero anacronismo histórico.

II. NATURALEZA

Como ya se ha advertido, repasar en nuestra doctrina la cuestión de la naturaleza de las autoliquidaciones es tanto como examinar los esfuerzos dirigidos a lograr, ante la inactividad de la Administración, la existencia de un acto administrativo de liquidación susceptible de ser impugnado ante los Tribunales. Las diversas construcciones doctrinales no adquieren su sentido si no son contempladas bajo este prisma.

(6) Una síntesis de estas disposiciones puede encontrarse en DRAKE DRAKE, R.: *Incorporación a los Textos Refundidos de las Leyes de diversos Impuestos del régimen de autoliquidación*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública núm. 87/1970, pág. 33 y ss.

(7) La disposición final tercera de la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, establece el régimen de autoliquidación en todos los impuestos relativos a importaciones y exportaciones, aunque deja su aplicación gradual en manos del Gobierno.

1. Teoría del acto administrativo tácito o presunto.

Esta posición no supone, a diferencia de la siguiente, una radical oposición a la tradicional opinión que atribuye, de modo exclusivo e indelegable, la función liquidatoria a la Administración Pública, ya que no trata de atribuir el carácter de acto administrativo a la propia autoliquidación, sino que deduce presuntamente su existencia de la actividad desplegada por la Administración con ocasión de su recepción o simplemente de su inactividad durante el plazo que legalmente le es señalado para liquidar el tributo.

1.1. El acto administrativo presunto por adhesión tácita de la Administración a la recepción de la autoliquidación.

Esta concepción fue defendida por GUTIERREZ DEL ALAMO en un trabajo ya clásico sobre la materia (8) cuya síntesis, según el propio autor, obedece a las dos siguientes conclusiones:

- a) La expresión «operaciones de liquidación» que emplea el artículo 10 k) de la Ley General Tributaria no supone la existencia de un acto administrativo de liquidación a cargo del particular; las simples operaciones liquidatorias no tienen más trascendencia que la de meros cálculos matemáticos previos que permiten llegar a la cuantificación de las consecuencias económicas de un futuro acto de liquidación; y
- b) El acto declarativo de la Administración se produce en el momento de la aceptación o mera recepción de la declaración autoliquidada, ya que en ese momento tiene lugar una especial adhesión tácita de la Administración a la declaración formulada y a las operaciones liquidatorias realizadas por el sujeto pasivo.

La crítica de GOTA LOSADA (9) a esta teoría conserva plena vigencia: la recepción por la Administración de la autoliquidación del sujeto pasivo no constituye un acto administrativo declarativo de una obligación tributaria de carácter tácito y provisional, sino de un acto administrativo puramente recaudatorio -actividad de «caja»-, de carácter expreso. De modo expreso la Administración admite el ingreso, sin prejuzgar la cuantía de la obligación tributaria, respecto de la cual no existe pronunciamiento alguno, ni tácito ni presunto.

(8) GUTIERREZ DEL ALAMO, J.: *Naturaleza jurídica de la autoliquidación*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública núm. 93/1971, págs. 567 y 568.

(9) GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1972, Tomo IV, pág. 449.

1.2. El acto administrativo presunto en las autoliquidaciones no comprobadas por transcurso del plazo de prescripción.

Esta es la concepción que cabe deducir del pensamiento de SAINZ DE BUJANDA, expuestas sus bases en un primer momento (10) y luego perfilado con mayor precisión (11). Para este autor, la liquidación es una función administrativa que, cualquiera que sea el grado de participación de los sujetos pasivos, compete siempre a la Administración (12). La función liquidadora no es, pues, una simple operación de conocimiento, sino que contiene un ingrediente imperativo ya que la Administración, al declarar la cuantía de la deuda, ejercita al mismo tiempo una pretensión al cobro de la misma. Por ello, en la autoliquidación, incluso si la declaración del particular es ajustada a Derecho, la declaración no se convierte en liquidación por obra exclusiva del sujeto pasivo que la ha practicado, sino merced a una decisión de la Administración. Sin pronunciamiento administrativo, cualquiera que sea la forma en que éste se manifieste, no hay en suma un acto que produzca los efectos jurídicos de la liquidación, sino a lo más un simple acto del particular que propone a la autoridad pública el contenido de esa liquidación (13). Ahora bien, es posible que el acto de liquidación sea presunto como sucede si la Administración recibe una «declaración-liquidación» y guarda silencio respecto a la misma durante un cierto plazo. La Ley General Tributaria aspira a que las liquidaciones definitivas se produzcan siempre de modo expreso, como se deriva de lo establecido en el artículo 124, número 2, que contiene un mandato dirigido a los órganos de gestión tributaria para que, en vez de permanecer silenciosos, se pronuncien expresamente sobre la cuantía de la deuda tributaria. Pero es claro que si los órganos de la Administración no dan cumplimiento al antedicho precepto durante el plazo de prescripción de su acción para hacerlo, establecido en el artículo 64 a) de la Ley General Tributaria, no por ello habrá de estimarse que falta la liquidación tributaria, sino que estaremos en presencia de un acto administrativo presunto, a condición de que se hubiere dado a conocer previamente a la Administración la realización del hecho imponible y el importe en el que el sujeto pasivo cifre su deuda tributaria (14).

Esta posición sirvió para defender la idea -en relación con la posibilidad de impugnación de las autoliquidaciones fundada en errores de derecho en los tiempos en que las normas procedimentales no contemplaban esta posibilidad- de que llegado el momento de

(10) SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO dirigido por el profesor SAINZ DE BUJANDA: *Notas de Derecho Financiero*. Universidad de Madrid 1975, Tomo I, vol. 3.º, págs. 97 a 99, y 333 y 334.

(11) SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense, Madrid 1982.

(12) SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones ... cit.*, pág. 269.

(13) SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones ...*, pág. 286.

(14) SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones ...*, págs. 300 y 301.

prescripción de la facultad de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación [art. 64 a) de la LGT] se abre un plazo de 15 días, ya que, de conformidad con el artículo 120 c) de dicha ley, adquiere el carácter de liquidación definitiva la liquidación que no hubiere sido comprobada dentro del plazo señalado por la ley de cada tributo sin perjuicio de la prescripción. No es ésta la posición de MARTIN DELGADO (15), para quien, tras el Reglamento de Procedimiento de 1981, no existe más acto administrativo expreso o presunto que el que el propio sujeto pasivo provoca, de modo que en estos supuestos de agotamiento del plazo de prescripción sin que se haya producido la comprobación administrativa, no es preciso localizar ningún acto de liquidación. No tiene por qué producirse éste necesariamente, pues para nada se atenta contra el concepto de tributo si la recaudación tributaria se consigue sin necesidad de un acto administrativo que defina y cuantifique la obligación del contribuyente. El ordenamiento posibilita la producción de este acto administrativo proporcionando a la Administración los medios jurídicos para practicar la liquidación, pero otra cosa es que se liquide el impuesto. También el Tribunal Supremo en fecha reciente (16) se ha opuesto a la idea de la existencia de una liquidación definitiva presunta por el mero transcurso del plazo de prescripción. Aunque en supuesto distinto a las autoliquidaciones, en el mismo sentido el Tribunal Económico-Administrativo Central (Resolución de 29-7-1991) había considerado que no cabe impugnar la liquidación definitiva presunta que se produce por el

(15) MARTIN DELGADO, J.M.: *Los nuevos procedimientos ...*, pág. 49 y ss.

(16) Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de junio de 1993:

«Es doctrina reiterada de esta Sala que la autoliquidación por su propia naturaleza no es en sí un acto impugnado por el contribuyente que la formuló, pues tal proceder sería contrario al ir en contra de los actos propios y es por ello que para ser impugnable, con vistas a la devolución de lo indebidamente ingresado, esté necesitado de un impulso de provocación con el fin de crear el acto previo, que no sería ya la autoliquidación, sino el acto administrativo de gestión tributaria que aquélla produce. De modo que si en el procedimiento de gestión la autoliquidación no es comprobada, ni se ha solicitado su rectificación previa por vía del artículo 121 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1999/1981, a la sazón vigente, dentro del plazo de prescripción del derecho a la devolución, fijado en cinco años por el artículo 64 d) de la Ley General Tributaria y que deja a salvo el artículo 120.2 c) de la Ley General Tributaria, la consecuencia obligada es que la pretensión así planteada no puede prosperar, por resultar infranqueable el transcurso del plazo de cinco años previsto en la ley para que prescriba el derecho a la devolución de ingresos indebidos, contados desde el momento en que este ingreso se realizó.

Entender que las autoliquidaciones -simples declaraciones tributarias- pueden equipararse a las liquidaciones provisionales aparte de lo ya expuesto, supone olvidar las radicales diferencias existentes entre unas y otras en orden a que en las primeras se concreta la actuación de un particular que no entraña un compromiso soberano de la Administración, ni constituyen tampoco actos de gestión reclamables directamente en vía económico-administrativa como las liquidaciones provisionales y definitivas [art. 165 a) de la LGT].

Por lo tanto, el que transcurrido el plazo de prescripción contado desde que se efectuó el ingreso otorgue a la autoliquidación carácter de firme, no significa que a partir de ese momento se la pueda considerar como una liquidación susceptible de que el contribuyente la impugne en vía económico-administrativa, sin que pueda acogerse tampoco una petición de devolución a través del artículo 156 de la Ley General Tributaria pues el reconocimiento o no de la exención cuestionada no implica un error de hecho, toda vez que para esclarecer su procedencia sería necesario utilizar técnicas interpretativas de adaptación de unos presupuestos a la norma aplicable».

transcurso del plazo de prescripción sin haberse comprobado la provisional, ya que para presentar reclamación es necesario que se produzca una liquidación expresa y no cabe esperar a la conversión de la provisional en definitiva a que se refiere el artículo 120 c) de la Ley General Tributaria (17).

2. Teoría de la autoliquidación como liquidación provisional.

Este criterio admite tantas construcciones como autores lo han defendido.

2.1. Tesis de la delegación de facultades.

Suele imputarse esta concepción a MARTINEZ LAFUENTE (18), quien -sólo *obiter dictum*- afirma que late en la regulación de este instituto la transferencia de potestades del acreedor del débito al deudor, por lo que cabría pensar que los particulares son titulares de unas facultades delegadas que implican una actuación vicaria de potestades, de forma que las autoliquidaciones signifiquen algo así como «actos realizados en nombre de la Administración». Si esto fuera así -prosigue- no habría inconveniente teórico para conceptuar la autoliquidación como acto administrativo residenciable en vía jurisdiccional (19). En una

- (17) En la materia de nuestro estudio, las autoliquidaciones, sucede además que ni siquiera habrá existido liquidación provisional, hipótesis de la aplicación del artículo 120 c) de la Ley General Tributaria.
- (18) MARTINEZ LAFUENTE, A.: *El enjuiciamiento de los actos y de las normas emanados de la Hacienda Pública a la luz de la Constitución*, en *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1979, pág. 519 y ss.
- (19) MARTINEZ LAFUENTE ha sido uno de los autores que mayor preocupación ha mostrado en buscar perfiles en la naturaleza de la autoliquidación que consientan su posible impugnación en la vía económico-administrativa. Sin embargo, su búsqueda ha sido en cierto modo errática, ofreciendo en un trabajo inmediatamente posterior al que acabamos de citar (*Análisis de la nueva regulación del recurso de reposición previo al económico-administrativo*, Hacienda Pública Española núm. 60/1979, págs. 199 y 200), varios criterios que, siendo claramente diferenciables, se presentan sucesivamente como desarrollo de una concepción única. Los grandes inconvenientes teóricos y prácticos a que llevaría la tesis de la transferencia de poderes le lleva a considerar que la autoliquidación no se halla incluida en la categoría de los actos administrativos, encontrándonos entonces ante el simple cumplimiento de una obligación legal (es decir, de un acto de cumplimiento de un deber de colaboración). De acuerdo con esta segunda idea, señala: «la autoliquidación es en sí misma un acto inocuo». Pero a renglón seguido parece suscribir en todos sus términos la tesis del acto administrativo presunto por la recepción de la autoliquidación: «lo trascendente es su presentación en las Oficinas habilitadas para ello y la recepción del ingreso por parte del Tesoro Público; toda atribución patrimonial debe discurrir por unos cauces jurídicos; los desplazamientos patrimoniales intersubjetivos tienen todos ellos consecuencias jurídicas, de ahí que prediquemos la trascendencia jurídica y, por tanto, la existencia de acto administrativo en el complejo proceso consistente en autoliquidar el tributo y entregarlo al Fisco; es entonces cuando podemos afirmar que la liquidación hecha por el contribuyente es imputable a la Administración y existe un acto administrativo susceptible de impugnación». En un trabajo posterior (*La nueva legalidad en la vía económico-administrativa*, Crónica Tributaria núm. 36/1981, págs. 88 y 89), al tratar de la influencia de la doctrina de los actos propios sobre la

línea similar -y también como mera hipótesis de trabajo para lograr justificar la impugnabilidad de la autoliquidación- BENITEZ DE LUGO (20) sugiere la configuración de la autoliquidación como acto administrativo por delegación realizado por el contribuyente, aunque advierte que esta solución es poco ortodoxa.

No parece fácil, sin embargo, que, aun como mera hipótesis de trabajo, esta teoría pueda servir siquiera de base a otras construcciones. El simple establecimiento de un deber legal que el sujeto pasivo ha de cumplir no permite pensar, ni existe norma que lo autorice, que envuelve una delegación conferida implícitamente por la norma tributaria que lo impone. Como afirma GOTA LOSADA (21), no puede concebirse al sujeto pasivo como «vicario» de la Administración porque no realiza función pública alguna, al contrario es un administrado que se limita a cumplir las obligaciones tributarias de que se trata. En puridad de conceptos, la autoliquidación no es una liquidación tributaria, sino un cálculo privado de un pago a cuenta de una obligación tributaria todavía no determinada. En parecido sentido se ha manifestado también CLAVIJO HERNANDEZ (22), cuando señala que los contribuyentes, al autoliquidar el impuesto, no realizan ninguna función pública tributaria que es, por otra parte, lo que caracterizaría a una actuación vicaria de la Administración Tributaria, sino, muy al contrario, cumplen un deber tributario, que es distinto y accesorio del de declarar. En puridad de conceptos -añade-, este acto no objetiva ninguna función pública tributaria, sino una «actuación» de un particular legítimamente interesado en el procedimiento de liquidación.

2.2. Tesis de la transferencia de la potestad liquidatoria.

De acuerdo con MORENO TORRES (23), en la autoliquidación no existe ni representación ni hay supuesto de delegación de facultades, sino que el carácter de acto administrativo de la autoliquidación proviene de la crisis del concepto tradicional de acto administrativo. Esta

impugnabilidad de las autoliquidaciones, vuelve a su vieja idea del trasvase de funciones liquidatorias desde la Administración al sujeto pasivo: «La teoría tradicional muy probablemente nos diría que el respeto a los actos propios supondría que siempre debería el contribuyente soportar las consecuencias de su error, pero la doctrina de los actos propios, aparte de ser una doctrina surgida en el ámbito del Derecho privado, no se compadece con la obligación de ejercitar funciones que en principio y en teoría son competencia de la Administración».

- (20) BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, F.: *El recurso de reposición previo al económico-administrativo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1980, pág. 60.
- (21) GOTA LOSADA, A.: *Tratado ... cit.*, págs. 448 y 449.
- (22) CLAVIJO HERNANDEZ, F.: *La autoliquidación tributaria*, en *Estudios de Derecho y Hacienda*, Instituto de Estudios Fiscales, vol. II, Madrid 1987, pág. 748.
- (23) MORENO TORRES, J.: *Memoria para la oposición de ingreso en el Cuerpo de Inspección de los Servicios del Ministerio de Hacienda*, según la exposición que de la misma hace MARTIN DELGADO, J.M. en *Los nuevos procedimientos tributarios ... antes cit.*, pág. 48 y ss.

razón impone que las autoliquidaciones hayan de configurarse como «actos del administrado sometidos al Derecho Tributario y por los que en virtud de una transferencia de funciones públicas, se practican liquidaciones tributarias, con las características y efectos de las liquidaciones provisionales, en el sentido... de liquidaciones de igual naturaleza y propósito que el acto final de imposición, aunque lógicamente desprovistas del carácter definitivo que se reconoce a este último». En apoyo de su tesis, cita el Decreto 1920/1976, de 20 de julio, que, al prescindir de la liquidación provisional, afirma en su preámbulo que «viene a reconocer el carácter de liquidación provisional a la que practican los propios sujetos pasivos, sin mengua por tanto de su estatuto jurídico», así como las propias normas del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, cuyo artículo 42 se refiere a las autoliquidaciones como «acto de gestión tributaria», si bien luego las califica de «actuaciones» para distinguirlas de los actos administrativos propiamente dichos, último tributo a una concepción formalista que empieza a tambalearse en nuestro Derecho positivo. De igual modo trae en sustento de su tesis el Dictamen número 32/1979 de la Dirección General de lo Contencioso del Estado cuando señala: «La primera y básica conclusión de la que es necesario partir es la del carácter de liquidaciones provisionales y no definitivas que cabe predicar de las autoliquidaciones en el sistema tributario español».

La principal crítica a esta teoría la formula MARTIN DELGADO (24), que descubre en la teoría expuesta una petición de principio que condiciona sus conclusiones: es imposible hallar una solución satisfactoria al margen de la concepción tradicional del acto administrativo. Pues, aunque la exposición de la tesis sostiene en principio que el pronunciamiento administrativo sólo es inexcusable en las liquidaciones definitivas, luego se construye una teoría de la autoliquidación como acto administrativo buscando su apoyo positivo en la posibilidad de impugnación de la autoliquidación en la vía económico-administrativa, siendo así por el contrario que de acuerdo con la norma invocada los sujetos pasivos que pretendan impugnar la autoliquidación tienen que instar previamente el acto administrativo de confirmación o rectificación de aquella.

La posición del Tribunal Supremo frente a las dos tesis anteriores, delegación de facultades o de transferencia de la función liquidatoria (Ss. de 27-2-1975, 16-6-1977, 25-6-1978, 1-10-1984, entre otras), es -como más tarde veremos- absoluta y radical: la autoliquidación no es acto administrativo justamente porque estos actos «entrañan una declaración soberana de la Administración que en modo alguno puede transferirse al contribuyente».

(24) MARTIN DELGADO, J.M.: *Los nuevos ... cit.*, pág. 49.

2.3. Tesis de la equiparación.

Según esta doctrina, mantenida por BOLLO AROCENA (25), en los casos en que las leyes imponen a los sujetos pasivos el deber de presentar una declaración-liquidación, la actividad llevada a cabo por los sujetos afectados es equiparable, al menos desde el punto de vista material, con la desplegada por la Administración al practicar una liquidación y por ello aquella actividad se concreta asimismo en una verdadera y propia liquidación tributaria en sentido estricto, de donde se desprende que la actividad liquidatoria no corresponde por esencia a la Administración. Conforme establece el artículo 109.3.º de la Ley General Tributaria, las liquidaciones practicadas por los particulares pueden ser rectificadas, integradas o modificadas por la Administración, del mismo modo que las practicadas por esta última sin el carácter de definitivas. En consecuencia, y dado que de la formulación legal contenida en el artículo 120 de la Ley General Tributaria se deriva que, por contraposición a las definitivas, son liquidaciones provisionales las giradas sin mediación de una previa actividad comprobadora, la liquidación hecha por los particulares es una auténtica liquidación provisional.

No obstante, y desde la perspectiva de la impugnabilidad directa de las autoliquidaciones, la tesis de BOLLO AROCENA no aporta novedad alguna pues no está en el ánimo de la autora subsumir las declaraciones-liquidaciones en la categoría de los actos administrativos (26) y de ahí que la equiparación entre autoliquidaciones y liquidaciones provisionales practicadas por la Administración no pueda ser absoluta ya que las primeras carecen *per se* del elemento formal que el Reglamento de 1981 exige con carácter previo a su impugnación en la vía económico-administrativa (27): «Para que las declaraciones-liquidaciones puedan asimilarse, sin limitación de perspectiva, a las liquidaciones provisionales practicadas por la Administración financiera, es necesario para que ello ocurra que en aquéllas concorra un requisito formal del que originariamente carecen, esto es, la intervención de un pronunciamiento administrativo», que puede provenir de una notificación de requerimiento de ingreso, del acuerdo expreso o tácito de la Administración respecto al contenido de la declaración-liquidación, o del acto administrativo de liquidación girado a instancia del sujeto pasivo (28).

(25) BOLLO AROCENA, C.: *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid 1983, pág. 64 y ss.

(26) BOLLO AROCENA, C.: *Op. cit.*, pág. 61, nota 24.

(27) BOLLO AROCENA, C.: *Op. cit.*, pág. 104 y ss.

(28) BOLLO AROCENA, C.: *Op. cit.*, pág. 107.

3. Teoría del acto en cumplimiento de un deber de colaboración impuesto por la norma tributaria.

Esta tesis niega a las autoliquidaciones practicadas por los sujetos pasivos el carácter de acto administrativo y, por ello, la naturaleza de una verdadera y propia liquidación tributaria. A modo de síntesis, uno de sus valedores, ESEVERRI (29), señala: «La autoliquidación tributaria no puede entenderse como auténtica liquidación habida cuenta de que no existe un pronunciamiento de los órganos competentes de la Administración. La expresión en consecuencia sólo tiene un valor fonológico pero no técnico jurídico Por ello, la declaración efectuada por el sujeto pasivo y la consiguiente liquidación de la deuda tributaria por el mismo practicada se encuadran mejor en el ámbito de los deberes de colaboración del contribuyente con la Administración, a través de los cuales la gestión de los tributos se va desarrollando de una manera más participada».

Se trata sin duda de la posición más acorde con los criterios tradicionales en nuestro ordenamiento positivo, jurisprudencia y doctrina y con la letra y el espíritu del artículo 10 k) de la Ley General Tributaria, que no violenta los principios clásicos del Derecho Administrativo, y que por todo ello es obligado compartir. Es por ello la que responde al sentir generalizado de la doctrina (30).

No obstante, esta tesis, que resulta la más sencilla de seguir, antes del reconocimiento del cauce procedimental adecuado por el Reglamento de 1981 no daba cumplida respuesta a la aspiración de la justicia en defender la impugnabilidad de las autoliquidaciones por causa de

(29) ESEVERRI MARTINEZ, E.: *Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias*, Cívitas REDF núm. 37/1983, págs. 104 y 105.

(30) Así, entre otros: ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: *Comportamientos dilatorios de la gestión de los tributos*, Hacienda Pública Española núm. 16/1972, pág. 126, y también *Derecho Financiero y Tributario*, Escuela de Inspección Financiera, Madrid 1979, pág. 537 y ss.; CLAVIJO HERNANDEZ, F.: *La autoliquidación tributaria antes cit.*, pág. 754 y ss.; CHECA GONZALEZ, C.: *La revisión de los actos tributarios en vía administrativa*, Lex Nova, Valladolid 1988, pág. 157 y ss., y también *Las reclamaciones económico-administrativas (Análisis normativo, jurisprudencial y doctrinal)*, Lex Nova, Valladolid 1993, pág. 189; ESEVERRI MARTINEZ, E.: *Sobre la naturaleza ... cit.*, pág. 104 y ss., y también *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa*, Cívitas, Madrid 1983, págs. 44 y 45; MARTIN DELGADO, J.M.: *Los nuevos procedimientos ... cit.*, pág. 49 y ss.; MAZORRA MANRIQUE, S.: *La exigibilidad de los tributos*, Cívitas REDF núm. 30/1981, pág. 250 y ss.; PEDRAZA BOCHONS, J.V.: *Régimen jurídico de la autoliquidación tributaria*, tesis doctoral inédita, Madrid s/d, págs. 81 (del Cap. II) y 140 y ss.; PEREZ DE AYALA, J.L. y GONZALEZ GARCIA, E.: *Curso de Derecho Tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid 1984, Tomo II, pág. 83 y ss.; RUIZ GARCIA, J.R.: *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Cívitas, Madrid 1987, pág. 292 y ss.

error de derecho, evitándose de este modo el enriquecimiento injusto que la inactividad de la Administración llevaría consigo en favor de ella misma (31). Por ello, forzoso es rendir tributo a los autores que, con la mira puesta en la consecución de los ideales de la justicia material, antes que en la formal, ensayaron construcciones teóricas que ahora se nos antojan artificiosas.

III. IMPUGNACION DE LAS AUTOLIQUIDACIONES

El principal problema que desde sus comienzos ha planteado el régimen de las autoliquidaciones ha sido el relativo a su posible impugnación dirigido a la corrección de los errores de derecho cometidos en las mismas y a lograr, en caso de que así procediese, la devolución de los ingresos indebidos a que aquéllos hubieran dado lugar, dada en este último caso la vetusta reglamentación que, por falta de desarrollo reglamentario de la Ley General Tributaria, regulaba la institución, y por la imposibilidad manifiesta de subsumir estos supuestos en los casos tasados del artículo 6.º del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 29 de julio de 1924, que fue reformado por Decreto de 20 de agosto de 1934 (32).

(31) «Si la "autoliquidación" no es objeto de comprobación en un plazo más o menos breve, el contribuyente se verá sensiblemente perjudicado frente a una autoliquidación, voluntariamente practicada y cuyo posible error no lo puede impugnar o rectificar en tanto que la Administración no decida su comprobación. Y en ello pueden pasar varios meses, incluso años, produciendo un enriquecimiento injusto para la Administración en el supuesto de que existiese error en la autoliquidación» (BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, F.: *El recurso de reposición ...*, pág. 58).

(32) El artículo 6.º contemplaba los supuestos de duplicidad de pago y notorio error de hecho, sometidos al plazo de cinco años, y el artículo 118 hacía referencia a los de error de derecho declarado por resolución o sentencia firme, sin establecer plazo específico. La conclusión que unánimemente ha extraído la doctrina y la jurisprudencia de estos preceptos ha sido la distinción, en cuanto a medios y consecuencias procesales, de los errores de hecho y los errores de derecho: en tanto el error de hecho es susceptible de revisión hasta la prescripción de la acción administrativa sin necesidad de cauces formales especiales, el error de derecho requiere una resolución administrativa que determine la resolución del acto que hubiera incurrido en aquél y no podría ser revisado a instancia del interesado cuando hubiere devenido firme por el transcurso de los plazos de interposición del oportuno recurso sin haber sido impugnado. Aunque no es éste el lugar adecuado para exponer los caracteres que se atribuyen a uno y otro concepto, de los que existe abundante literatura, sí quisiéramos dejar aquí constancia de la ampliación del concepto del «error de hecho», tradicionalmente de interpretación muy restrictiva, que ha tenido lugar en los últimos años y de la que se ocupa la Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de julio de 1993:

«Conviene recordar que, como ya dijo esta Sección en Sentencia de 25 de mayo de 1993, la jurisprudencia nos enseña que, admitida la vigencia del artículo 6.º del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 29 de julio de 1924 (así la STS de 10-7-1973 y posteriores), el citado artículo establecía que cuando los contribuyentes se consideren con derecho a la devolución de cantidades ingresadas en la Hacienda Pública, bien por duplicación de pago o notorio error de hecho, imputable a la Administración o al contribuyente, como error material en la declaración tributaria, equivocación aritmética al liquidar o

1. El tránsito hacia el reconocimiento de la impugnabilidad.

Desde los inicios de las autoliquidaciones hasta el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, la cuestión ha atravesado sucesivas etapas históricas en el ordenamiento y la jurisprudencia, desde su no admisión en absoluto hasta el total reconocimiento de la posibilidad de su impugnación -indirecta, sobre la base de instar previamente un acto administrativo- durante el plazo de prescripción del derecho material y de la acción de la Administración para proceder al ejercicio de su función comprobatoria.

1.1. Primer período: la inimpugnabilidad de las autoliquidaciones.

En una primera fase, ante el silencio del ordenamiento jurídico sobre la posibilidad de impugnación directa o indirecta de las autoliquidaciones, la tesis jurisprudencial tradicional no advertía remedio posible si el administrado había incurrido al efectuar su autoliquidación en aplicación indebida de normas o errores de derecho.

señalamiento del tipo que corresponda al concepto liquidado, podrán solicitar del Centro ministerial en que se hayan practicado las liquidaciones o de la Delegación de Hacienda, en su caso, las rectificaciones o devoluciones consiguientes, dentro del plazo de cinco años contados desde la fecha del ingreso que se reputa indebido. De esta manera, como indican entre las últimas, las Sentencias del Tribunal Supremo de 18 y 28 de septiembre de 1992, sólo cabe entender como propios ingresos indebidos los que dimanen de los motivos que en los citados preceptos se especifican, y no los que se derivan de causas que se reconducen a la indebida aplicación o inaplicación de una norma jurídica.

Ciertamente, como señala entre otras la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 1992, el citado precepto ha sido objeto de una interpretación jurisprudencial progresiva a lo largo de sus muchos años, y así como, en una primera etapa, se entendió que el "error de hecho" era únicamente aquel de carácter aritmético, numérico o accidental, más tarde se amplió también a todos aquellos que se manifestaran con independencia de cualquier interpretación o criterio humano e, incluso, a ciertos "errores de procedimiento" y, más modernamente, a determinados "errores informáticos", llegándose en nuestros días a la aceptación del error de hecho como sinónimo de "error en los elementos de hecho", conocido en la doctrina alemana con el término *tatbestand*. Debiendo tenerse en cuenta que la calificación de error de hecho no puede, conforme a la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de noviembre de 1992, reconducirse a un error material, pues aquélla tiene un alcance más amplio, abarcando todos los supuestos de error que recae, como se ha dicho, sobre los elementos de hecho de la relación jurídico-tributaria.

Además, la doctrina jurisprudencial manifestada, por ejemplo, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de septiembre de 1992 y las que en ella se citan, ha establecido que el error material y/o de hecho se caracteriza por ser ostensible, manifiesto e indiscutible, implicando, por sí solo, la evidencia del mismo, sin necesidad de mayores razonamientos, y exteriorizándose *prima facie* por su sola contemplación, frente al carácter de calificación jurídica, seguida de una declaración dada en ella, que ostente el error de derecho».

Los fundamentos de esta doctrina, contenidos en su esencia en las Sentencias del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 1975 (33) y de 16 de junio de 1977 (34), son los siguientes:

(33) Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 1975:

«La recurrente solicita en esta apelación la sustitución de las autoliquidaciones litigiosas por las que resultan procedentes conforme al Impuesto sobre las Rentas del Capital por la asistencia técnica prestada por la empresa extranjera o alternativamente su sustitución por otras ajustadas a los resultados que la prueba pericial en primera instancia, y respecto a la primera petición es forzoso rechazarla, ya que como acertadamente se dice en la sentencia apelada las autoliquidaciones presentadas por la recurrente ante la Administración no son susceptibles de recurso sin alegar error de hecho, hasta que por la propia Administración se lleven a cabo las comprobaciones necesarias, por las siguientes razones:

a) El Texto Refundido del Impuesto sobre las Rentas del Capital de 23 de diciembre de 1967 prevé en su artículo 41.1 c) que el sujeto pasivo sustituto del contribuyente quedará obligado a ingresar en el Tesoro en el acto de presentación de las declaraciones el importe de las cuotas retenidas; el artículo 43 del mismo texto indica que las Administraciones de Tributos examinarán las liquidaciones a cuenta efectuadas por el sujeto pasivo, practicando las rectificaciones que sean procedentes mediante las oportunas liquidaciones complementarias, regulando el artículo 44 siguiente el derecho de la Administración a comprobar las declaraciones de los sujetos pasivos y según añade el artículo 45 después de verificada por la Inspección de Hacienda la comprobación e investigación de cada concepto impositivo, se practicarán por la Administración de los Tributos las respectivas liquidaciones definitivas, de cuya normativa se deduce claramente que aparte las rectificaciones que puedan proceder a la vista de las declaraciones, es a la Inspección de Hacienda a la que corresponde llevar a cabo la comprobación de todos los elementos integrantes del tributo, entre ellos la base, y posteriormente es cuando se ha de llevar a cabo la liquidación definitiva, por lo que siendo clara la competencia de la Administración en cuanto a la facultad comprobadora de las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo, no cabe privar al órgano específicamente competente de esta acción inspectora y pretender que, sin su intervención, pueda tener lugar una reclamación en vía económico-administrativa, eludiendo así la acción de los órganos de gestión, y provocando una revisión en vía económico-administrativa prematura o anticipada; a lo anterior no se opone el carácter de liquidación provisional que pretende atribuir la recurrente a sus declaraciones-liquidaciones, ya que la obligación que establece el citado artículo 41.1 c) del impuesto que nos ocupa le impone de realizar el ingreso de las cuotas retenidas no puede privar a la Administración de ejercer su facultad comprobadora a tenor del artículo 109 de la Ley General Tributaria vigente y preceptos concordantes de la misma como el artículo 121, sin que ello implique indefensión para el contribuyente al que han de ser oportunamente notificados los actos de comprobación inspectora y las liquidaciones definitivas, susceptibles de los recursos en vía económica;

b) La normativa expuesta está desarrollada por la Orden de 3 de marzo de 1965 que regula estas declaraciones-liquidaciones dejando a salvo también la acción comprobadora de la Administración».

(34) Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 1977:

«Sólo merecen tal calificación los actos de la Administración, pero no los de los particulares, ya que éstos, aunque ciertamente desempeñen en ocasiones un papel jurídicamente relevante en el campo del Derecho Administrativo, su proceder no origina actos administrativos, en cuanto éstos entrañan una declaración soberana de la Administración que en modo alguno puede transferirse al contribuyente so pena de provocar considerables contradicciones tanto en el orden estricto de la técnica jurídica como en el de la política fiscal.

La *litis* plantea en primer lugar si la devolución de ingresos indebidos solicitada por la apelada fue extemporánea, como postula la Administración, o no lo fue, como resuelve la sentencia, divergencia que se funda en el diverso modo de computar el plazo en cuanto al día inicial, pues el defensor de la Administración sostiene que debe partirse de la presentación de las declaraciones por la empresa, mientras que la sentencia precisa que tal cómputo no se inicia hasta que tenga lugar el acto de comprobación administrativa, siendo de notar que esta divergencia se produce en una materia en que existe una laguna reglamentaria al no haberse dictado la norma prevista en el artículo 155 de la Ley General Tributaria de 28 noviembre (*sic*) de 1963 que también se refiere a

los distintos casos que habrá de contemplar dicha norma futura, y aunque en general esta laguna viene colmándose con la aplicación del artículo 6.º del Reglamento de 1924 como se reconoce por esta Sala con reiteración, es lo cierto que en el caso de la *litis*, si bien la declaración del contribuyente constituye un acto de colaboración con la Administración que obliga al que lo realiza, como sostiene el defensor de ésta, no es menos cierto que hay que poner en relación dicha colaboración con la propia actividad administrativa, que ejercitada a través de la comprobación e investigación reguladas también en el artículo 109 y siguientes de la citada Ley General Tributaria, vienen a completar el supuesto especial de la *litis*, ya que en otro caso se privaría al contribuyente de la garantía jurídica que para el mismo supone la intervención de la Administración manifestada, entre otros extremos, en la indicación preceptiva de los recursos legales procedentes, con lo que la situación del declarante vendría situada en un plano de inferioridad respecto a las actuaciones iniciadas por la Administración, razones que tenidas en cuenta en la sentencia apelada han de mantenerse».

En esta Sentencia acepta el Alto Tribunal los considerandos de la sentencia apelada (Sentencia de la Audiencia Territorial de Madrid de 13-2-1976) que da por reproducidos. Son a los razonamientos de la sentencia de instancia a los que se refiere la doctrina cuando se cita esta Sentencia del Tribunal Supremo:

«La tesis del acuerdo recurrido sosteniendo que realizadas las liquidaciones e ingresadas las cuotas por la sociedad contribuyente, en ese momento empieza a contarse el plazo de los 15 días que el artículo 94.2 del Reglamento para las Reclamaciones Económico-Administrativas señala para presentar el escrito formulando reclamación económico-administrativa, en el caso de derecho tropieza por de pronto, en el caso del Impuesto sobre el Tráfico de Empresas en que la liquidación se practica por el propio contribuyente, con el inconveniente de que para ello sería preciso considerar esta forma de colaboración con la Administración, en que el contribuyente autoliquida el impuesto, como un propio acto administrativo susceptible de ser recurrido, desnaturalizado el concepto del mismo, toda vez que sólo merecen tal calificación los actos de la Administración, pero no los de los particulares, ya que éstos, aunque ciertamente desempeñen en ocasiones un papel jurídicamente relevante en el campo del Derecho Administrativo, su proceder no origina actos administrativos, en cuanto éstos entrañan una declaración soberana de la Administración que en modo alguno puede transferirse al contribuyente so pena de provocar considerables contradicciones tanto en el orden estricto de técnica jurídica, como en el psicológico y en el de política fiscal, como los que afectan a los principios de la buena fe y doctrina de los actos propios, los relativos a la concepción de un acto administrativo productor de efectos para el administrado y no para la Administración y que inicia el transcurso de un plazo impugnatorio sin la adecuada notificación, y tantas otras de innecesaria enumeración que quedan obviadas sin más que considerar que las autoliquidaciones no alcanzan a esa entidad de actos administrativos, sino que son simples declaraciones, que necesitan de un posterior y auténtico acto administrativo de comprobación para que adquieran firmeza a efectos de impugnar la naturaleza debida o indebida de los ingresos realizados en su cumplimiento.

En mérito del razonamiento precedente, en cierto modo iniciado por el muy completo y ponderado informe de la Inspección Técnica Fiscal del Estado, aunque se niegue al contribuyente la existencia del error de hecho que postula ..., es lo cierto que las consecuencias del error cometido, cualquiera que sea su naturaleza, no pueden ser soportadas por el contribuyente, imposibilitado de accionar en reclamación de su propio error al faltar, como se ha dicho, el acto administrativo, reclamable, sin darle ocasión de recurrir pidiendo al amparo del artículo 155 de la Ley General Tributaria la devolución del ingreso indebido, con apoyo en la exención de que no pudo hacer uso al autoliquidar el impuesto, cuando aquel acto reclamable se produjo, esto es, a la hora de la comprobación reglamentaria cuyo momento es el que debe servir de iniciación del cómputo del plazo para interponer los recursos procedentes, tanto si se trata de error de hecho como de derecho. Otra cosa sería colocar al contribuyente, como los propios servicios de la Administración reconocen, en situación de indefensión y desventaja respecto de ésta, que mediante la actividad comprobadora sí puede subsanar en su beneficio cualquier error de hecho o de derecho cometido por aquél al autoliquidar la deuda tributaria».

- Las autoliquidaciones no son liquidaciones provisionales ni alcanzan la entidad de actos administrativos (35), sino que son «simples declaraciones (*sic*) que precisan de un posterior y auténtico acto administrativo de comprobación para que adquieran firmeza a efectos de impugnar la naturaleza debida o indebida de los ingresos realizados en su cumplimiento».
- Constituye además impedimento para admitir su impugnabilidad la doctrina de los actos propios, pues la equiparación de los actos de los particulares con los actos administrativos recurribles entraña el riesgo de «provocar considerables contradicciones, tanto en el orden estricto de técnica jurídica como en el psicológico y de la política fiscal, tales como los que afectan al principio de buena fe y a la doctrina de los actos propios».
- El reconocimiento de la impugnabilidad de las autoliquidaciones supondría mermar las facultades de comprobación que atribuye el artículo 109 de la Ley General Tributaria a la Administración, ya que «siendo clara la competencia de la Administración en cuanto a la facultad comprobadora de las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo, no cabe privar al órgano específicamente competente de esta acción inspectora y pretender que, sin su intervención, pueda tener lugar una reclamación en vía económico-administrativa, eludiendo así la acción de los órganos de gestión, y provocando una revisión en vía económico-administrativa prematura y anticipada».

1.2. Segundo período: la vía de petición.

La posición adoptada por el Tribunal Supremo había conducido a una situación ciertamente injusta para los administrados, a quienes a través de los deberes de colaboración se les exigía, no sólo el cumplimiento, sino la aplicación de los tributos, en una materia de tal complejidad que hace necesarios unos conocimientos muy especializados, haciéndoles responsables de sus posibles errores. El Tribunal, sobre la experiencia de la gestión de los tributos conforme al sistema anterior al nuevo régimen de autoliquidaciones, había erróneamente supuesto que la actividad administrativa, antes o después, se produciría (36). Pero justamente el

(35) En este sentido, una antigua Resolución del Tribunal (Económico-Administrativo) Central de 14 de enero de 1955 había señalado:

«No todos los actos de gestión pueden ser considerados propiamente como verdaderos actos administrativos, pues mientras no se dicte, emanada de autoridad u oficina competente, una declaración definidora del derecho o de la obligación a cargo del contribuyente interesado, no se podrá entender existente el verdadero acto administrativo susceptible de reclamación en vía gubernativa ante esta jurisdicción económico-administrativa».

(36) «... sin que ello implique indefensión para el contribuyente al que han de ser notificados oportunamente los actos de comprobación inspectora y las liquidaciones definitivas susceptibles de los recursos en vía económica».

régimen de autoliquidaciones había nacido para dirigir selectivamente la actividad de la Administración a la comprobación de un reducido número de autoliquidaciones en relación con la totalidad de las recibidas, atemperando de este modo su carga de trabajo a los medios personales y materiales de que disponía. La tesis tradicional -teóricamente correcta- vedaba el acceso a toda posibilidad de corregir los errores cometidos ante la inactividad de la Administración. Para evitar tan injusta situación es el propio Tribunal Supremo quien, rectificando su postura anterior, encuentra el cauce procesal adecuado para lograr la rectificación de las autoliquidaciones que contuvieran errores de derecho mediante la incitación por los interesados de un acto administrativo, expreso o presunto, mediante la vía de petición establecida en el artículo 94 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 y en el artículo 38 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa; cauce, por otro lado, que había denegado expresamente la doctrina económico-administrativa (37).

(37) Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de febrero de 1967:

«Interpuesta esta reclamación por el interesado en asunto sobre exención fiscal tramitado por un Centro directivo, se deriva de la misma una cuestión procesal, y por tanto, de previo pronunciamiento, que consiste en decidir si, por referirse a la presunta denegación, por silencio administrativo, de la exención solicitada de la Dirección General de Impuestos Indirectos, previa denuncia de la mora por el interesado, es o no admisible esta reclamación.

La denuncia de la mora por el interesado ante la Administración y la consiguiente interposición de esta reclamación, por presunta denegación a la solicitud de exención, se funda en la aplicación en materia fiscal del artículo 94 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958, modificada por Ley de 2 de diciembre de 1963, sin tener en cuenta que dicha ley estableció en su artículo primero, número 2, "que las normas contenidas en los Títulos IV y VI, salvo el Capítulo I de éste y en el Capítulo II del Título I (entre las que se incluye el art. 94 indicado), sólo serán aplicables en defecto de otras especiales que continúan en vigor, de acuerdo con lo preceptuado en la disposición final primera, número tres" y ordenó, en esta disposición final primera, que el Gobierno señalaría en el plazo de tres meses cuáles eran los procedimientos especiales que, por razón de su materia, continuarían vigentes, hallándose dictado, en cumplimiento de este precepto, el Decreto de 10 de octubre de 1958, en el que se enumeran los procedimientos administrativos especiales a estos efectos en su artículo primero, figurando, entre ellos, en el número noveno, "los procedimientos de liquidación, inspección, investigación y gestión de los diferentes impuestos y contribuciones", disponiendo en su artículo segundo que por los distintos Ministerios se elevarían a la Presidencia del Gobierno, en el plazo de un año, las propuestas de adaptación de dichos procedimientos especiales, en cuanto fuera posible, a la Ley de Procedimiento Administrativo.

La Ley de Procedimiento Administrativo citada preceptúa también en su disposición final tercera que por la Presidencia del Gobierno y el Ministerio de Hacienda se redactaría y propondría a la aprobación del Consejo de Ministros un nuevo Reglamento de las Reclamaciones Económico-Administrativas ajustado a las prescripciones de dicha ley, sin perjuicio de las especialidades que exigiera la peculiaridad de la materia, nuevo Reglamento que fue aprobado por Decreto de 26 de noviembre de 1959.

De todo lo anterior se deriva la no vigencia, en los ramos de la gestión y reclamación de los impuestos, del artículo 94 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958, modificada por la de 2 de diciembre de 1963, debiéndose juzgar la validez de la aplicación de la mora en este expediente y la viabilidad de esta reclamación por las disposiciones en vigor que regulan el procedimiento administrativo en materia fiscal y por el nuevo Reglamento de Procedimiento aprobado, en cumplimiento de la disposición final tercera citada, por el indicado Decreto de 26 de noviembre de 1959.

Si bien no se publicaron las normas especiales de procedimiento en materia tributaria dentro del plazo señalado por el artículo segundo del Decreto de 10 de octubre de 1958, las mismas están contenidas fundamentalmente en el Capítulo III del Título Tercero de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, no estableciéndose en sus preceptos el derecho a denunciar la mora y ejercitar los recursos correspondientes, por falta de contesta-

La nueva doctrina se inicia con la Sentencia de 24 de junio de 1978 (38), se confirma en las de 21 de marzo de 1979 (39) y 12 de junio de 1979 (40) entre otras, y se recoge por el Tribunal Económico-Administrativo Central (41), según la cual los administrados pueden acudir a la vía de petición ante el órgano administrativo competente para rectificar los errores de derecho realizados en sus autoliquidaciones, acudiendo ante su silencio o su pronunciamiento expreso a los recursos ordinarios.

ción a la misma en el plazo de tres meses, y sí sólo en sus artículos 105 y 106, el derecho a reclamar en queja en todo momento contra los defectos de tramitación y, en especial, los que supongan paralización de procedimiento, infracción de los plazos señalados u omisión de trámites que puedan subsanarse antes de la resolución definitiva del asunto.

Asimismo, del examen del artículo 44 del Reglamento de Procedimiento de 26 de noviembre de 1959 y del artículo 165 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, se deriva que ninguno de estos procedimientos establece el silencio administrativo subsiguiente a la denuncia de la mora en la tramitación, como acto tácito reclamable en vía económico-administrativa, y al contrario, dichos preceptos presuponen que la reclamación económico-administrativa se interponga contra actos administrativos «expresos», salvo en el caso de denegación del recurso de reposición por silencio administrativo, como establecen los artículos 160 y 161 de la misma ley, siendo incluso motivo de anulabilidad, de modo especial, el no contener los actos o resoluciones pronunciamiento sobre cualquier cuestión esencial planteada por los interesados, según el artículo 61 b) del Reglamento Procesal, de todo lo cual hay que concluir la improcedencia de la presente reclamación por no ser aplicable en materia tributaria la denuncia de la mora, a efectos de interposición de las reclamaciones o recursos procedentes en el caso de que no se resuelva una solicitud hecha a la Administración dentro de los tres meses siguientes a dicha denuncia.

(38) Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 1978:

«Puesta ya de manifiesto la improcedencia para habilitar el plazo de cinco años para cuestionar sobre errores de derechos, como también de admitir su planteamiento ante los Delegados de Hacienda, y la correlativa procedencia de la vía económico-administrativa, la dificultad para determinar la fecha inicial del cómputo del plazo de interposición de la reclamación en estos casos de autoliquidaciones se deriva de la falta de notificación, porque incluso para poder contar el plazo a partir de la fecha en que el sujeto pasivo efectúe el ingreso de la deuda tributaria, el artículo 125 de la Ley General Tributaria que lo autoriza hace precisa una previa notificación defectuosa, dificultad que, como apreció la Sentencia de esta Sala de 16 de junio de 1977, parte de considerar esta forma de colaboración con la Administración, en la que el contribuyente autoliquida el impuesto como un propio acto administrativo susceptible de ser recurrido, desnaturalizando el concepto del mismo, toda vez que sólo merecen tal calificación los actos de la Administración, pero no los de los particulares, aunque ciertamente desempeñen en ocasiones un papel jurídicamente relevante en el campo del Derecho Administrativo, su proceder no origina actos administrativos, en cuanto que éstos entrañan una declaración soberana de la Administración que en modo alguno puede transferirse al contribuyente so pena de provocar considerables contradicciones tanto en el orden estricto de la técnica jurídica como en el de la política fiscal, tales como las que afectan a los principios de la buena fe y doctrina de los actos propios, los relativos a la concepción de un acto productor de efectos sólo para el administrado y no para la Administración, que inicia el transcurso de un acto impugnatorio sin la adecuada notificación y tantas otras de innecesaria enumeración que quedan obviamente sin más que considerar que las autoliquidaciones no alcanzan esa entidad de actos administrativos, sino que son simples declaraciones tributarias que necesitan de un posterior y auténtico acto administrativo de comprobación para que adquieran firmeza a efectos de impugnar la naturaleza debida o indebida de los ingresos realizados en su cumplimiento, y con el mismo criterio la Sala, en Sentencia de 27 de febrero de 1975, tenía afirmado que las autoliquidaciones presentadas ante la Administración no son susceptibles de recurso hasta que por la propia Administración se lleven a cabo las comprobaciones que corresponden a la facultad que le atribuyen los artículos 109 y 121 de la Ley General Tributaria, de la que no se la puede privar como ocurriría sin su

intervención y eludiendo la acción de los órganos específicamente competentes pudiera tener una revisión en vía económico-administrativa prematura o anticipada, sin que ello implique indefensión para el contribuyente al que han de ser notificados oportunamente los actos de comprobación inspectora y las liquidaciones definitivas susceptibles de los recursos en vía económica».

(39) Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de marzo de 1979:

«Las Sentencias de esta Sala de 17 de mayo, 2 y 9 de noviembre de 1971 y 24 de junio de 1978 -dictada esta última en recurso extraordinario de apelación en interés de la ley- han establecido los siguientes puntos de doctrina:

1.º Que el error consistente en haberse desconocido o no aplicado una exacción o una bonificación tributaria no es de hecho, sino de "derecho", de "concepto" o de "fondo", -ya que su reconocimiento exige una labor de subsunción en el marco de la norma jurídica- ni incide por ende en supuesto alguno de nulidad absoluta, y sí por el contrario de mera anulabilidad del acto que puede convalidarse por el transcurso del tiempo; y

2.º Que el reconocimiento de la exención o de la "bonificación" y la devolución del ingreso indebido debe consecuentemente obtenerse mediante los recursos potestativos de reposición y económico-administrativo en los plazos respectivamente fijados por los Reglamentos de 29 de julio de 1924 -art. 5.º- y 26 de noviembre de 1959 -art. 94.2.3.º-, cuyos plazos deben contarse:

a) A partir del pago de la notificación de la liquidación.

b) A partir del pago de la misma si la notificación fuese defectuosa.

c) O a partir del acto de denegación expreso o presunto si se ha utilizado el cauce de la vía de petición -arts. 94 de la LPA y 38 de la rectora de esta jurisdicción-, en el que se podrán utilizar por el contribuyente incluso "peticiones fundadas en los propios errores cometidos en sus autoliquidaciones" si tratándose de esta última no hubiera existido actividad comprobadora».

(40) Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 1979:

«Que en el presente caso, y expuestos ya los antecedentes de que se hace mérito, debe sin embargo reconocerse que la reclamación económico-administrativa no era admisible, si se tiene en cuenta que esta Sala, en materia de autoliquidaciones -Ss. de 27-2-1975, 16-6-1977 y 24-6-1978, esta última dictada en recurso extraordinario de apelación en interés de la ley- ha fijado los siguientes puntos de doctrina:

A) Que esta forma de colaboración con la Administración, en que el contribuyente autoliquida el impuesto, no origina actos administrativos, puesto que éstos entrañan una declaración soberana de la Administración, que en modo alguno puede transferirse al contribuyente so pena de provocar considerables contradicciones tanto en el orden estricto de la técnica jurídica como en el de la política fiscal, tales como las que afectan a los principios de la buena fe y doctrina de los actos propios, los relativos a la concepción de un acto productor de efectos sólo para el administrado y no para la Administración, que inicia el transcurso de un acto impugnatorio sin la adecuada notificación y tantas otras de innecesaria enumeración que quedan obviamente sin más que considerar que las autoliquidaciones no alcanzan esa entidad de actos administrativos, sino que son simples declaraciones tributarias que necesitan de un posterior y auténtico acto administrativo de comprobación para que adquieran firmeza a efectos impugnatorios.

B) Que, por consiguiente, las autoliquidaciones presentadas ante la Administración no son susceptibles de recurso hasta que por la propia Administración se lleven a cabo las comprobaciones que corresponden a la "facultad" que le atribuyen los artículos 109 y 121 de la Ley General Tributaria, de la que no se la puede privar como ocurriría si eludiendo la acción de los órganos de gestión especialmente cooperantes pudiera tener lugar una revisión en vía económico-administrativa "prematura o anticipada", sin que ello implique indefensión para el contribuyente al que han de ser notificados oportunamente los actos de comprobación inspectora y las liquidaciones definitivas susceptibles de los recursos en vía económica.

C) Que de otra parte no puede desconocerse al contribuyente la posibilidad de ejercitar "su iniciativa", a partir del momento mismo de presentación de su autoliquidación y sin necesidad de notificación alguna en tanto que la Administración no lleve a cabo su actividad comprobadora, dirigiéndose a tal fin a la autoridad u organismo a quien compete el estudio de la cuestión:

En la misma dirección, una Sentencia posterior del Tribunal Supremo, de fecha 1 de octubre de 1984, declara: «En las reclamaciones de errores de derecho a rectificar en las autoliquidaciones no es aplicable el plazo de cinco años, del artículo 64 a) de la Ley General Tributaria, sino justamente el pertinente para el recurso potestativo de reposición y para las reclamaciones económico-administrativas, admitidas por los artículos 160 y 163 de la misma ley, que fijan, respectivamente, el Reglamento de 29 de julio de 1924, en su artículo 5.º, y el Reglamento de 26 de noviembre de 1959, debiendo computarse estos plazos desde la fecha de la notificación de los actos administrativos de comprobación, o de la petición del interesado o desde su denegación presunta conforme a la normativa general en vigor».

1. Ya sea con arreglo a los artículos 156 de la Ley General Tributaria y 6.º del Reglamento de 29 julio 1924, para el supuesto específico de "errores de hecho", materiales o aritméticos.

2. O bien por el amplio cauce de la vía de petición, conforme a los artículos 94 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 38 de la Jurisdiccional, en la que podrá formular, al igual que con motivo de los actos de comprobación, toda clase de pretensiones, incluso las fundadas en sus propios errores en correlación con la facultad que a la Administración ofrecen los artículos 109 a 112 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 153 a 159 de la Ley General Tributaria, para en cualquier momento poder de oficio declarar la nulidad de sus propios actos o su lesividad para el interés público, según los casos.

D) Y que por todo ello, cuando en relación con autoliquidaciones de los contribuyentes se trata de promover cuestiones sobre "errores de derecho", no es aplicable el plazo de cinco años del artículo 64 a) de la Ley General Tributaria, sino lo que para el recurso potestativo de reposición y para las reclamaciones económico-administrativas, admitidas en los artículos 160 y 163 de la misma ley, fijan el Reglamento de 29 de julio de 1924 y el Reglamento de 26 de noviembre de 1959 en su artículo 94.2, debiendo computarse sus plazos a partir de:

1. La notificación de los actos que la Administración dicte en el ejercicio de su "facultad comprobadora".

2. O en virtud de petición formulada por el interesado.

3. Así como también, en este último supuesto, desde que se cause el acto administrativo presunto denegatorio de la petición».

(41) Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de enero de 1979:

«De la interpretación conjunta de las disposiciones vigentes se desprende -y así lo han declarado las SSTs de 16-6-1977 y 24-6-1978- que las autoliquidaciones de tan frecuente aplicación en nuestro sistema tributario no son sino una forma de colaboración con la Administración, en que el contribuyente autoliquidado el impuesto, pero no constituyen un propio acto administrativo susceptible de ser directamente recurrido hasta que por la propia Administración se lleven a cabo las comprobaciones que corresponden a la facultad que le atribuyen los artículos 109 y 121 de la Ley General Tributaria, de la que no se le puede privar, como ocurriría si, sin su intervención y eludiendo la acción de los órganos de gestión específicamente competentes, pudiera tener lugar una revisión en vía económico-administrativa prematura o anticipada, sin que ello implique indefensión para el contribuyente, al que han de ser notificados oportunamente los actos de comprobación inspectora y las liquidaciones definitivas susceptibles de los recursos en vía económica».

Como declara también la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de junio de 1978, «no puede desconocerse al contribuyente la posibilidad de ejercitar su iniciativa, a partir del momento mismo de presentación de su autoliquidación y sin necesidad de notificación alguna, en tanto que la Administración no lleve a cabo su actividad comprobadora, encaminada a promover la rectificación en su favor de la autoliquidación, en cuanto a los extremos que estime pertinentes, dirigiéndose a tal fin a la autoridad u organismo a quien competa el conocimiento de la cuestión que plantea, según su naturaleza, ya sea con arreglo a los artículos 156 de la Ley General Tributaria y 6.º del Reglamento de 29 de julio de 1924, para el supuesto específico de errores de hecho, materiales o aritméticos, o bien por el amplio cauce de la vía de petición, conforme a los artículos 94 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 38 de la de lo Contencioso».

1.3. Tercer período: el artículo 121 del Reglamento de 20 de agosto de 1981.

La solución jurisprudencial de la vía de petición vino a suplir la incapacidad normativa y la falta de imaginación procedimental de la Administración, pero -como ha expresado CRUZ AMOROS (42)- no podía considerarse definitiva en términos de justicia y eficacia, por ser lenta, difícil de asimilar técnicamente y, por tanto, costosa de ejecución, al requerir un asesoramiento especializado para ponerla en práctica y llevarla a término. Se imponía pues la regulación específica del procedimiento adecuado de impugnación de las autoliquidaciones.

A esta necesidad trató de responder la normativa del procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas. El Real Decreto Legislativo 2895/1980, de 12 de diciembre, contenía la novedad, al enumerar en su artículo 15 los actos impugnables, de contemplar la reclamación de «las autoliquidaciones practicadas por los contribuyentes», dejando los requisitos y su forma a la determinación reglamentaria. La inclusión de las autoliquidaciones entre los actos reclamables fue objeto de inmediata crítica por la doctrina, que apuntó que, al no ser las autoliquidaciones genuinos actos administrativos, el acto reclamable no era la autoliquidación, como tal acto del particular interesado en el procedimiento de gestión, sino que sólo podía serlo un acto expreso o presunto de la Administración, previa petición de aquél.

El Reglamento aprobado por el Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, intentó superar dichas críticas pues, si bien en su artículo 42 consideraba impugnables las autoliquidaciones, el artículo 121 de este texto reglamentario (43) se limitó a regular, como hizo notar GONZALEZ PEREZ (44) el procedimiento para provocar el acto administrativo impugnado y el plazo para deducir la subsiguiente reclamación. El reglamento, pues, no hizo sino recoger las líneas generales establecidas por la jurisprudencia construyendo el procedimiento para la impugnación de las autoliquidaciones como una variante del ejercicio del derecho de petición (45) con la ventaja de una reducción en el plazo establecido para entenderse producido el si-

(42) CRUZ AMOROS, M.: *La devolución de ingresos indebidos*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública núm. 187/1987, pág. 77.

(43) Artículo 121 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 20 de agosto de 1981 (redacción originaria):

«1. Cuando los sujetos pasivos pretendan impugnar en vía económico-administrativa alguna autoliquidación por ellos formulada deberán previamente instar de los órganos de gestión su confirmación o rectificación. La solicitud deberá hacerse una vez transcurridos seis meses y antes de cumplirse un año desde la presentación de la autoliquidación, la cual se entenderá confirmada por silencio administrativo si en el plazo de un mes no se resuelve expresamente la petición.

2. La reclamación deberá interponerse en el plazo de quince días desde que la resolución expresa, en su caso, sea notificada al sujeto pasivo o se confirme la autoliquidación por silencio administrativo».

(44) GONZALEZ PEREZ, J.: *Comentarios al Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas*, Cívitas, Madrid 1983, pág. 842.

(45) CRUZ AMOROS, M.: *La devolución ... cit.*, pág. 78 y ss.

lencio administrativo -un mes sin necesidad de denunciar la mora frente al plazo común de seis meses (tres meses desde la denuncia de la mora para lo que habrían de haber transcurrido otros tres) de la LPA de 17 de julio de 1958-. La doctrina (46) advirtió sin embargo que, puesto que el resultado del silencio conforme al apartado 2 del precepto reglamentario era la confirmación de una autoliquidación, se trataba de un supuesto de silencio positivo (47) por lo que no constituía una simple presunción a efectos de que el interesado pudiera deducir, si lo deseaba, el recurso admisible, sino un acto a todos los efectos con igual valor que el acto expreso, esto es (48), con el valor de un verdadero acto de liquidación tributaria y sin que se estableciera a dichos efectos distinción alguna entre el error de hecho y el error de derecho.

No obstante, el texto reglamentario de 1981 no podía constituir la solución definitiva del problema. Las dificultades se derivaron de las limitaciones temporales del procedimiento establecido para instar de la Administración el acto de rectificación o de confirmación de la autoliquidación, con un plazo mínimo y uno máximo para el ejercicio de la petición. El señalamiento de un *dies a quo* de seis meses desde la presentación de la autoliquidación fue considerado por la doctrina (49) como el plazo concedido a la Administración para el ejercicio de su facultad comprobatoria, y que sin duda provenía del general que establecía el artículo 61 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958. Por el contrario, el plazo de preclusividad de un año parecía cercenar la posibilidad del ejercicio procesal de la petición cuando aún no estaba consolidado el contenido de la autoliquidación presentada por el administrado [art. 120.2 a) de la LGT] ni prescrito el derecho de la Administración a comprobarla [art. 64 a) de esta ley] o la acción para obtener la devolución de los ingresos indebidos [art. 64 d)].

(46) GONZALEZ PEREZ, J.: *Comentarios ... cit.* pág. 844.

(47) No era ésta, a mi juicio, la solución más acertada. Si el fundamento del procedimiento establecido en el artículo 121 del Reglamento de 1981 consistía en la incitación de un acto administrativo que permitiese acceder luego a la rectificación de los errores de la autoliquidación en vía económico-administrativa, la más elemental lógica imponía que el contenido de la pretensión del interesado debía consistir justamente en solicitar de la Administración aquella rectificación y no su confirmación. No se nos oculta que, de los términos del artículo 121 «instar de los órganos de gestión su confirmación o rectificación» cabría derivar una fórmula sacramental de la pretensión, necesariamente comprensiva de ambos extremos, pero ello hubiera supuesto una grave limitación reglamentaria al derecho de petición sancionado legalmente. Es preferible por ello pensar que aquel precepto permitía optar al interesado entre solicitar la confirmación o la rectificación de su autoliquidación, pero en tal caso no sería frecuente la elección del primer término de la alternativa, contrario en la generalidad de las ocasiones a los intereses reales perseguidos por el administrado al instar el acto. Así las cosas, la resolución, tanto expresa como presunta, habría de responder fielmente al petitum consignado por el interesado en su solicitud, so pena de incurrir en incongruencia procesal; si la solicitud ante el órgano administrativo había sido de rectificación de la autoliquidación, el contenido de la resolución presunta en caso de silencio habría de ser la desestimación de dicha pretensión y no una confirmación no pedida. Por tanto, forzoso era entender los términos del artículo 121 sobre el contenido del silencio administrativo en sentido meramente relativo para el extraño supuesto de solicitud por el interesado de confirmación de su autoliquidación.

(48) PEDRAZA BOCHONS, J.V.: *El régimen jurídico de ... cit.*, pág. 134 del Cap. II.

(49) CLAVIJO HERNANDEZ, F.: *La autoliquidación tributaria cit.*, pág. 779; GONZALEZ PEREZ, J.: *Comentarios ...*, pág. 843; JIMENEZ DIAZ, A.: *En torno a la rectificación de las autoliquidaciones*, Crónica Tributaria núm. 51/1984, pág. 78; RUIZ GARCIA, J.R.: *La liquidación ...*, pág. 503.

Frente a la declaración de extemporaneidad de la acción entablada fuera de tales límites, la doctrina (50) entendió que el derecho de petición y su ejercicio no podían ser recortados reglamentariamente frente a la ley, pues otra solución vulneraría los derechos e intereses legítimos de los administrados entrando en contradicción con el principio de jerarquía normativa y el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución. En consecuencia, los plazos señalados en el artículo 121 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas afectaban exclusivamente al procedimiento establecido en el mismo, pero no podían impedir que el administrado, en defensa de su derecho material, utilizara otras vías procesales, entre las cuales se encontraba el genérico derecho a la petición. Se ofrecían así a los interesados varios caminos (51) para lograr la rectificación de los errores cometidos en sus autoliquidaciones:

- El procedimiento específico establecido en el artículo 121 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas de 20 de agosto de 1981.
- La vía de revisión del artículo 156 de la Ley General Tributaria, en cuanto a los errores de hecho.
- El genérico derecho de petición de los artículos 94 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 38 de la Ley Jurisdiccional.

En la vía jurisdiccional, tras alguna vacilación, las Audiencias Territoriales y luego los Tribunales Superiores de Justicia se inclinaron también por la subsistencia, al lado del procedimiento particular del artículo 121 del Reglamento de Procedimiento, del cauce genérico del

(50) Así, CLAVIJO HERNANDEZ, F.: *La autoliquidación tributaria*, págs. 780 y 781; CRUZ AMOROS, M.: *La devolución ...*, págs. 79 y 80; JIMENEZ DIAZ, A.: *En torno a la rectificación ...*, pág. 78 y ss; MANTERO SAENZ, A.: *Comentarios de Jurisprudencia de la Ley General Tributaria*, Crónica Tributaria núm. 51/1984, pág. 203 y ss.; RUIZ GARCIA, J.R.: *La liquidación en ...*, pág. 503 y ss.

En cuanto a la extemporaneidad prematura por presentación de la solicitud ante la Administración antes del transcurso de los seis meses iniciales, posición particular era la sustentada por JIMENEZ DIAZ, para quien había de distinguirse entre la admisión de dicha solicitud -que la Administración había de aceptar sin reservas, a pesar de no haber concluido aún el plazo inicial- y su obligación a emitir un pronunciamiento -que empezaba al inicio del séptimo mes, fecha a partir de la cual comenzaría el cómputo del plazo del silencio administrativo- (JIMENEZ DIAZ, A.: *Op. y loc. cit.*). Esta posición no logró apoyo entre los autores.

(51) Algún autor (CHECA GONZALEZ, C.: *La revisión de los actos ... ya cit.*, pág. 166) había apuntado también la posibilidad de la presentación de una declaración complementaria, a lo que se opuso la generalidad de la doctrina (BANACLOCHE PEREZ, J.: *Las declaraciones-liquidaciones y las declaraciones complementarias*, Hacienda Pública Española núm. 80/1983, pág. 57; MARTIN DELGADO, J.M.: *Los nuevos procedimientos ...*, pág. 63; PEDRAZA BOCHONS. J.V.: *Régimen jurídico de ...*, pág. 136 y ss.; RUIZ GARCIA, J.R.: *La liquidación en ...*, pág. 325; ZORNOZA PEREZ, J.J.: *La declaración tributaria complementaria*, Cívitas REDF núm. 26/1980, pág. 230) negando la idoneidad de la misma para solicitar la devolución de ingresos indebidos por razón de los errores cometidos en las autoliquidaciones, pues, al resultar dicha declaración con signo negativo, no tendría independencia de la originaria, por lo que no podía considerarse como escrito independiente de solicitud.

derecho de petición como procedimiento oportuno para solicitar la rectificación de las autoliquidaciones y abrir así la vía de impugnación contra el acto expreso o presunto que denegase la pretensión, sin sujeción en este caso a los estrechos márgenes temporales del primero. Se inicia esta posición con la Sentencia de la Audiencia Territorial de Las Palmas de 5 de mayo de 1987 (52) y es seguida por otra de la Audiencia Territorial de Valencia de 23 de diciembre de 1987 (53), que incluso llega a declarar la nulidad del artículo 121 del Reglamento de 20 de agosto de 1981 por contradecir al artículo 64 de la Ley General Tributaria.

(52) Sentencia de la Audiencia Territorial de Las Palmas de 5 de mayo de 1987:

«La Ley General Tributaria, en su artículo 64, señala que el derecho a la devolución de ingresos indebidos prescribirá a los cinco años "desde el día en que se realizó el ingreso indebido" (art. 65 LGT), que en el supuesto de autos fue el 14 de mayo de 1985.

A su vez, el artículo 155.2 de la Ley General Tributaria dispuso que "por vía reglamentaria se regulará el procedimiento que debe seguirse, según los distintos casos de ingresos indebidos, para el reconocimiento del derecho a la devolución y la forma de su realización...". Uno de los supuestos (caso de autos) en el que puede llevarse a cabo el ingreso indebido en el Tesoro Público, es el de las autoliquidaciones, las cuales, careciendo de la naturaleza de acto administrativo susceptible de ser directamente recurrido, por ser "una obligación de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria" [art. 10 k) LGT], necesitan de un posterior y auténtico acto administrativo de comprobación. Por ello el artículo 121 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas (R.D. 1999/1981, de 20 de agosto) regula el procedimiento para provocar el acto administrativo impugnado y plazo para deducir la reclamación económico-administrativa.

Mas la provocación del acto administrativo -dentro del término de prescripción de los cinco años- también puede llevarse a cabo, como puso de manifiesto el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de mayo de 1981, siguiendo lo señalado anteriormente por el Tribunal Supremo (Ss. de 16-6-1977 y 24-6-1978), "por el amplio cauce de la vía de petición conforme a los arts. 94 Ley de Procedimiento Administrativo y 38 Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa", el cual tampoco sin embargo ha seguido el recurrente en el supuesto de autos, por lo que (y sin perjuicio de la posibilidad que resta al recurrente para dirigirse al órgano administrativo competente, por la vía indicada, sin rebasar el término de prescripción prevenido en el ya citado art. 64 LGT), la Sala, al haberse obviado tanto dicho trámite como el específicamente previsto en el artículo 121 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, no puede llegar a otra respuesta jurídica que la declaración de inadmisibilidad del recurso, más aún en un supuesto como el de autos en el que no estamos en presencia de un error de hecho o aritmético, sino ante un problema jurídico del que son exponente los razonamientos matemáticos y de derecho realizados por el recurrente al objeto de determinar la cuota a abonar por la concesión de hamacas de la que es titular y de la que trae causa la autoliquidación efectuada por el mismo».

(53) Sentencia de la Audiencia Territorial de Valencia de 23 de diciembre de 1987:

«El artículo 25 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas, establece que éstas se interpondrán en primera o única instancia en el plazo de 15 días, a contar desde el día siguiente a la notificación del acto administrativo que se impugna, sin perjuicio de las especialidades que se establezcan para determinados supuestos de reclamación contra la Hacienda Pública previstos en el artículo 15.2, uno de los cuales es el de las autoliquidaciones practicadas por los contribuyentes.

Por su parte, el artículo 121 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas (R.D. 1999/1981, de 20 de agosto) que lleva por título "Impugnación de autoliquidaciones" establece:

"1. Cuando los sujetos pasivos pretendan impugnar en vía contencioso-administrativa alguna autoliquidación por ellos formulada, deberán previamente instar de los órganos de gestión su confirmación o rectificación. La solicitud deberá hacerse una vez transcurridos seis meses y antes de cumplirse un año desde la presentación de la autoliquidación, la cual se entenderá confirmada por silencio administrativo si en el plazo de un mes no se resuelve expresamente la petición.

2. La reclamación deberá interponerse en el plazo de 15 días desde que la resolución expresa, en su caso, sea notificada al sujeto pasivo o se confirme la autoliquidación por silencio administrativo".

Es decir, según este régimen legal, en el supuesto de autoliquidaciones, práctica común en la mayor y más importante parte de los impuestos actualmente vigentes, aquéllas sólo pueden impugnarse en el plazo que media entre los seis meses y el año siguiente a la fecha en que se presentaron, viniendo a tener esos primeros meses el carácter de un plazo de gracia otorgado a la Administración a efectos de comprobar las autoliquidaciones y que, en la actualidad, tras la reforma reciente -Ley 10/1985, de 26 de abril- del artículo 155 de la Ley General Tributaria se compensa *a posteriori* con el abono de los correspondientes intereses.

Hemos de plantearnos ante todo el análisis de los preceptos legales que establecen el plazo de prescripción para solicitar la devolución de los ingresos indebidos.

De un lado, el artículo 46 de la Ley General Presupuestaria (11/1977, de 4 de enero) establece que prescribirá a los cinco años "el derecho al reconocimiento o liquidación por la Hacienda Pública de toda obligación que no se hubiese solicitado con la presentación de documentos justificativos".

Por otra parte, el artículo 64 de la Ley General Tributaria establece que "prescribirán a los cinco años los siguientes derechos y acciones:... d) El derecho a la devolución de los ingresos indebidos". El plazo comenzará a contarse, a tenor del artículo 65 de la Ley General Tributaria, desde el día en que se realice el ingreso indebido.

Es decir, claramente se establece en nuestra legislación que el plazo de prescripción para solicitar la devolución de los ingresos indebidos es de cinco años. Y el artículo 155 de la Ley General Tributaria no contradice en modo alguno el contenido de los anteriores preceptos. Dice este artículo: "Los sujetos y responsables, y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias. Por vía reglamentaria se regulará el procedimiento que debe seguirse, según los distintos casos de ingresos indebidos para el reconocimiento del derecho a la devolución y la forma de su realización".

En este precepto se reconoce, pues, de un lado, el derecho a la devolución de los ingresos indebidos, mientras que, de otro, se remite la regulación del procedimiento a normas reglamentarias. Dicha remisión normativa ha de entenderse referida a la regulación pura y simple de los actos procedimentales que deben seguirse. Y en ningún caso, el plazo de prescripción. En primer lugar, porque dicho plazo ya estaba establecido en el artículo 64 de la Ley General Tributaria, al que no podría contradecir la norma reglamentaria de desarrollo de la propia ley. Y, en segundo lugar, porque, si reglamentariamente se regulara dicho plazo, se estaría vulnerando el principio de reserva de ley establecido en su artículo 10, que así dispone: "Se regularán en todo caso por ley:... d) Los plazos de prescripción o caducidad, y su modificación". En efecto, la Orden que desarrolla el procedimiento para la devolución de los ingresos indebidos, de 22 de diciembre de 1972, omite cualquier referencia al plazo de prescripción.

Según lo expuesto hasta aquí, resulta evidente que dicho precepto se opone radicalmente (al acortar el plazo) a los artículos 46 de la Ley General Presupuestaria y 64 de la Ley General Tributaria. Cabría no obstante pensar que estos preceptos podrían haber sido alterados por el Real Decreto Legislativo 2785/1980, citado en principio, sobre Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas. Sin embargo, no es así. Como hemos visto, el artículo 25 de esta norma establece un plazo para interponer la reclamación económico-administrativa, disponiendo el inicio de su cómputo desde el día siguiente a la notificación del acto administrativo, "sin perjuicio de las especialidades que en cuanto a este cómputo puedan resultar de lo establecido en el artículo 15.2 de este Real Decreto Legislativo". Dicho precepto, como ya señalamos, establece que será admisible la reclamación "previo cumplimiento de los requisitos, y en la forma que se determine reglamentariamente", entre otros casos, en el supuesto de autoliquidaciones. Es decir, que está más bien admitiendo que el plazo para la reclamación económico-administrativa empezará a contarse desde que se resuelva por la Administración de forma expresa o por silencio negativo la petición de devolución de ingresos indebidos o la rectificación interesada de la autoliquidación. Se está refiriendo, pues, el artículo 121 que nos ocupa a un plazo para interponer la reclamación económico-administrativa y no a un plazo para pedir la devolución de ingresos indebidos. En consecuencia, el Real Decreto Legislativo 2795/1980 ni deroga los plazos de las leyes antes mencionadas, ni da suficiente cobertura legal al reglamento que lo desarrolla (R.D. 1999/1981) para regularlos.

Por lo tanto, hemos de concluir que el artículo 121 es nulo de pleno Derecho, a tenor de lo establecido en los artículos 9.º 3 de la Constitución Española, 1.º 2 del Código Civil y 24, 26 y 28 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, pues vulnera el principio de jerarquía normativa establecido en los mencionados preceptos. E igualmente resulta nulo, en cuanto conculca el principio de reserva de ley establecido en el artículo 10 d) de la Ley General Tributaria, tal como antes hemos apuntado.

El concepto de preclusión implica en el ámbito procesal que, dividido el proceso en diversas fases o trámites, transcurrido el plazo de cada uno de ellos, no pueden ya ejercitarse, por haber caducado el derecho a utilizarlos. Trasladado este concepto al ámbito del procedimiento administrativo, venía entendiéndose que quien dejaba transcurrir los actos administrativos perdía el derecho a recurrirlos, estimándose que los consentía, pudiendo oponerse después la excepción de acto consentido y firme, prevista en el artículo 40 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, según el cual: "No se admitirá recurso contencioso-administrativo respecto de:... a) Los actos que sean reproducción de otros anteriores que sean definitivos y firmes y los confirmatorios de acuerdos consentidos por no haber sido recurridos en su tiempo y forma".

La jurisprudencia unánime venía declarando inadmisibles los recursos que no habían sido recurridos en su momento en el plazo otorgado, aun cuando posteriormente se hubiera formulado de nuevo la petición ante la Administración y planteado la impugnación a tiempo, y dentro del plazo de prescripción del derecho.

Frente a dicha jurisprudencia reaccionó la doctrina científica, entendiendo que una cosa es la pérdida del trámite, del procedimiento, y otra muy distinta la pérdida del derecho material, que sigue conservándose, de la misma forma que quien ejercita una acción civil puede desistir del proceso entablado en un determinado momento y volver a plantearlo en otro posterior, siempre que no se haya agotado el plazo mayor de prescripción del derecho. En consecuencia, para este sector doctrinal, con la no impugnación en plazo se pierde el derecho a impugnar "ese acto administrativo", pero ello no impide que, si existe legalmente establecido un plazo superior de prescripción (cual ocurre en el supuesto de petición de devolución de ingresos indebidos), pueda volver a formularse la petición ante la Administración y posteriormente, en caso de desestimación, impugnarse ante los Tribunales Contencioso-Administrativos.

El Tribunal Supremo en Sentencia de 22 de julio de 1986 acoge esta doctrina. Pero ya el Tribunal Supremo en materia de funcionarios había admitido la misma en materia de retribuciones (Ss. de 4-11-1969, 29-5 y 6-7-1972, entre otras). Y, en su virtud, se permitía a los funcionarios reclamar las cantidades que entendían les debía la Administración durante un plazo de cinco años, a pesar de no haber impugnado la nómina correspondiente, en donde se les abonaba una cantidad inferior a la que realmente correspondía.

La importancia de la Sentencia de 22 julio de 1986 radica en que decididamente sostiene que "ninguna razón impide aplicar esta doctrina a otros ámbitos del actuar administrativo, no sólo porque así lo impone un elemental principio de equidad, sino porque lo reclama también el valor justicia que informa nuestro ordenamiento, lo demanda el principio de tutela efectiva de los derechos y resulta con toda claridad de preceptos varios en que se establecen por el propio ordenamiento administrativo plazos de prescripción de derechos (art. 122 de la Ley de Expropiación Forzosa, art. 46 de la Ley General Presupuestaria, etc.), preceptos que quedarían reducidos a pura semántica si se pudiese hacer prevalecer frente a ellos los plazos mucho más cortos de los recursos configurados como plazos preclusivos de caducidad".

Por otro lado, en esta sentencia el Tribunal Supremo abiertamente destaca que "la falta de impugnación en plazo no puede nunca perjudicar un derecho material que tiene conforme a la ley una vida más larga" y ha de resaltarse asimismo que en el supuesto que contempla el recurrente había ejercitado una reclamación ante la Administración, transcurrido el plazo para recurrir, para posteriormente reiterar su petición interponiendo el recurso que resuelve en última instancia el Tribunal Supremo, en la sentencia que venimos comentando.

En consecuencia, establecido un plazo de cinco años para solicitar la devolución de ingresos indebidos, ha de estar a éste, pudiendo en cualquier momento del mismo solicitar la devolución e incluso repetir la petición, pese a una anterior desestimación, siempre que no hubiere transcurrido el plazo de prescripción».

A partir de entonces se abre camino en la jurisprudencia menor la tesis favorable a la admisibilidad en cualquier momento, hasta llegado el término de prescripción del derecho material, de las solicitudes de devolución de ingresos indebidos a causa de errores cometidos en las autoliquidaciones. En definitiva, el artículo 121 del Reglamento de Procedimiento no era sino una vía más entre las posibles para hacer efectivo el derecho a la devolución de ingresos indebidos que hubieran tenido lugar a través de autoliquidaciones, de modo que el transcurso de sus plazos de caducidad, si bien impedía ya acudir a dicho procedimiento, no podía provocar la pérdida del derecho sustantivo a la devolución que podía hacerse efectivo por otros cauces siempre que este derecho material no estuviese prescrito. Son exponente de esta tendencia las Sentencias de la Audiencia Territorial de Valencia de 24 de mayo de 1988 (54) y de 26 de octubre de 1988 (55), la Sentencia de la Audiencia Territorial de Oviedo de 3 de junio de

(54) Sentencia de la Audiencia Territorial de Valencia de 24 de mayo de 1988:

«La recurrente, funcionaria jubilada de la Administración Local, en la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 1982, incluyó como rendimiento de trabajo personal la suma... y entendiendo que fue un error dicha inclusión, con fecha 29 de julio de 1985 pidió a la Delegación de Hacienda de Valencia la devolución del pago indebido efectuado resultante de dicha inclusión, petición que fue desestimada por extemporaneidad de la misma, al haber transcurrido el plazo establecido por el artículo 121 del Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas; criterio mantenido por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial en la resolución aquí impugnada.

El artículo 64 d) de la Ley General Tributaria establece que "prescribirán a los cinco años, entre otros, el derecho a la devolución de ingresos indebidos"; en consecuencia, el artículo 121 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, en cuanto limita la posibilidad de impugnación en vía económico-administrativa de una autoliquidación, dentro del plazo comprendido entre los seis meses y un año desde la presentación, está en abierta contradicción con el precepto legal al principio citado, al imposibilitar el ejercicio del derecho del contribuyente a la devolución de ingresos indebidos dentro del plazo de prescripción, y ante dicha colisión de preceptos, forzoso es declarar la prioridad del artículo 64 de la Ley General Tributaria, por el principio de jerarquía normativa garantizada por el artículo 9.º 3 de la Constitución Española y con arreglo a aquélla los preceptos legales deben prevalecer sobre los reglamentarios; en consecuencia, como la petición se formuló antes del transcurso de cinco años, es evidente que aquélla se efectuó en tiempo hábil».

(55) Sentencia de la Audiencia Territorial de Valencia de 26 de octubre de 1988:

«Procede disentir de la doctrina mantenida por la resolución recurrida. En primer lugar porque no se impugna la autoliquidación efectuada por el contribuyente, sino el acto administrativo (en este caso además expreso) por el que la Administración niega a aquél la devolución solicitada. En consecuencia sí existe acto administrativo. En segundo lugar, como posteriormente diremos, porque entendemos que el plazo para solicitar la devolución de ingresos indebidos es el de cinco años y no el fijado por el artículo 121 del Real Decreto 1999/1981. En tercer lugar, porque no puede dejarse el cumplimiento de una obligación a la voluntad de una de las partes (en este sentido, analógicamente, puede citarse el art. 1.256 del CC), y ello ocurriría en el supuesto de que la Administración, de un lado, obligada a resolver expresamente y a devolver los ingresos indebidos (art. 94.3 de la LPA), pudiera sin embargo optar discrecionalmente por no hacerlo, dándose la paradoja que el recurrente tendría o no acción judicial según la Administración cumpliera o no la obligación legal de resolver.

Como tal sostuvo la Sala en anteriores ocasiones, a partir de la Sentencia de 23 de diciembre de 1987, hemos de plantearnos la legalidad del artículo 121 citado y llegamos a la conclusión de su nulidad de pleno Derecho. El citado precepto establece que en los casos de impugnación de autoliquidaciones, previamente a interponer la reclamación económico-administrativa, se deberá solicitar de la Administración su confirmación o rectificación, una vez transcurridos seis meses (plazo de gracia que se le otorga a la Administración para proceder a la comprobación de la autoliquidación) y antes de transcurrir un año desde la presentación de la autoliquidación si no responde la Administración en el plazo de un mes, debiendo interponerse tanto en caso de silencio, como en el de resolución expresa la reclamación económico-administrativa en el plazo de 15 días.

Sin embargo, el artículo 46 de la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977 establece en cinco años el plazo de prescripción para que la Administración proceda al reconocimiento o liquidación de toda obligación que no se hubiese solicitado con la presentación de los documentos justificativos, y el artículo 64 d) de la Ley General Tributaria dispone que prescribirá a los cinco años, entre otros, el derecho a la devolución de los ingresos indebidos a partir del día de su ingreso (art. 65 de esta ley) y en consecuencia procede llegar a la siguiente conclusión: el plazo establecido en nuestra legislación para la devolución de ingresos indebidos es de cinco años.

A ello no se opone el que el artículo 155 de la Ley General Tributaria al reconocer el derecho a dicha devolución, difiera el procedimiento de la reclamación a las normas reglamentarias, pues entiende la Audiencia que no puede regularse por esta vía el plazo, al venir ya establecido por el artículo 64 de dicha ley, sino tan sólo el procedimiento, y que en todo caso de establecerse otro sería nulo, tanto por oponerse a este último precepto (a tenor de lo dispuesto en los arts. 9.º 3 de la CE, 1.º 2 del CC y 24, 26 y 28 de la LRJAE) como por infringir el principio de reserva legal que para el establecimiento de los plazos de prescripción y caducidad y su modificación se establece en el artículo 10 d) de la Ley General Tributaria.

Por otro lado, tal solución es conforme con lo dispuesto en el artículo 25 del Real Decreto Legislativo 2795/1980 que regula el Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas, al establecer un plazo de 15 días para la notificación del acto administrativo. Ello no sólo porque ningún acto administrativo se ha notificado en el supuesto de las autoliquidaciones (el caso más frecuente en nuestro sistema tributario), sino porque además se establece que ello será sin perjuicio de las especialidades que en cuanto al cómputo puedan resultar de lo establecido en el artículo 15.2 de dicho Real Decreto que establece que será admisible la reclamación, previo cumplimiento de los requisitos, y en la forma en que reglamentariamente se determine, entre otros casos el de las autoliquidaciones, pues aquí se está estableciendo un plazo para interponer la reclamación económico-administrativa, y no para pedir la devolución de ingresos indebidos, por lo que no da la suficiente cobertura legal al artículo 121 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas.

Por otra parte, establecido el plazo legal para la petición de ingresos indebidos en cinco años, por esta Audiencia, con apoyo en la importantísima Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 1986 cabe distinguir entre los plazos preclusivos de caducidad para interponer recursos, cuyo transcurso lleva consigo la caducidad del procedimiento, y en consecuencia la irrecurribilidad del acto que le pone fin, y el plazo de prescripción del derecho material, que tiene conforme a la ley una más larga vida legal, por lo que establecido un plazo de cinco años para recurrir puede solicitarse la devolución en cualquier momento, y aun cuando dicha petición fuera desestimada, reiterarse, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción citado.

La solución se impone aún más claramente en el presente caso, donde el recurrente cuando efectúa su declaración se somete a los criterios mantenidos hasta entonces por la Administración Tributaria, posteriormente modificados por el Tribunal Supremo por lo que es precisamente, tras dicho momento, cuando pudo solicitar la devolución de los ingresos indebidos.»

1988 (56), las Sentencias de la Audiencia Territorial de La Coruña de 12 de diciembre de 1988 y del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 3 de noviembre de 1989 (57), y la Sentencia de la Audiencia Territorial de Murcia de 27 de junio de 1989 (58).

(56) Sentencia de la Audiencia Territorial de Oviedo de 3 de junio de 1988:

«El actor, presentada su autoliquidación y antes de que se dictara por el órgano de gestión acto administrativo alguno de comprobación o rectificación, pudo reclamar, como lo hizo, la devolución de lo indebidamente ingresado, criterio que se ve corroborado por las consideraciones que sobre estos extremos se hacen en la reciente Sentencia del Alto Tribunal de 15 de abril de 1987, sin que se oponga a lo expuesto lo prevenido en el artículo 121 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto de 20 de agosto de 1981, invocado expresamente por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial, ya que dicho precepto surgió con el designio de establecer el silencio administrativo en este tipo de reclamaciones y, por tanto, no puede dársele el alcance pretendido, todo ello sin perjuicio de las facultades que corresponden a la Administración Tributaria para comprobar la veracidad de los datos contenidos en la autoliquidación».

(57) Sentencias de la Audiencia Territorial de La Coruña de 12 de diciembre de 1988 y del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 3 de noviembre de 1989:

«La de resolución impugnada parte de la extemporaneidad de la reclamación del actor (art. 121 del RPREA). Ahora bien, cuando la reclamación se refiere a créditos que el particular cree ostentar frente a la Administración, el planteamiento no puede simplificarse reduciendo las reclamaciones a los plazos de caducidad de los recursos administrativos, ya que ello convertiría en superfluo el plazo de prescripción (cinco años) recogido en el artículo 46 de la Ley General Presupuestaria en relación con los artículos 64 y 155 de la Ley General Tributaria. Es decir, la falta de impugnación no puede suponer obstáculo a la reclamación del actor en tanto su derecho material no haya prescrito.

Así sucede en el caso que nos ocupa. El actor no impugnó su autoliquidación del Impuesto sobre la Renta, ...en el plazo señalado en el artículo 121 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas; pero, sin que sea preciso siquiera acudir para subsanar tal defecto al principio de jerarquía normativa, lo que queda claro en examen del expediente administrativo es que la autoliquidación se presentó el 8 de junio de 1983 y la reclamación por lo indebidamente ingresado fue planteada notoriamente antes del transcurso del plazo de prescripción ya indicado en los textos legales antes acotados».

(58) Sentencia de la Audiencia Territorial de Murcia de 27 de junio de 1989:

«Procede en primer lugar rechazar la causa de inadmisibilidad excepcionada por la Administración demandada, en base a ser extemporánea la reclamación económico-administrativa formulada por no haber respetado el plazo de 15 días establecido en el artículo 121 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas de 20 de agosto de 1981, y ello porque siendo el silencio administrativo una ficción legal establecida en favor del administrado, que tiene como fin el que éste pueda, previos los recursos pertinentes, llegar a la vía judicial, superando los efectos de la inactividad de la Administración, no puede dejarse indefenso al sujeto pasivo del impuesto por una causa tan sólo imputable a la Administración a la que se premiaría por no cumplir con su deber de resolver. Como dice la Sentencia del Tribunal Constitucional número 6 de 2 de enero de 1986, en estos casos de silencio negativo puede entenderse como máximo que el particular conoce el texto íntegro del acto, cual es la denegación de la petición por silencio, pero no los demás extremos que deben constar en toda notificación, por lo que siendo entonces defectuosa, conforme a lo preceptuado en el artículo 79.3 y 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, sólo surtirá efecto a partir de la fecha en que se haga manifestación expresa en tal sentido por el interesado o se interponga el recurso pertinente (en este caso reclamación económico-administrativa) o por el transcurso de seis meses a que se contrae el apartado 4 cuando conteniendo el texto íntegro del acto se hubieren omitido los otros requisitos, de lo que cabe concluir que la inadmisión del recurso por extemporaneidad de la reclamación económico-administrativa, al no haber respetado el interesado el plazo de 15 días establecido por el artículo 121.2 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, en este caso contado desde la confirmación de la autoliquidación por silencio administrativo, vendría a vulnerar el principio de tutela efectiva de Jueces y Tribunales establecido por el artículo 24 de la

Frente a la postura anterior, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha sido mucho menos progresista, estimando en principio que el único procedimiento hábil para la impugnación por los administrados de las autoliquidaciones que reputen erróneas no es otro que el establecido en el artículo 121 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas y que, en consecuencia, cualquier solicitud de devolución de ingresos indebidos por errores de derecho en las autoliquidaciones al margen de este procedimiento o una vez transcurridos los plazos señalados en aquel precepto lleva inexcusablemente consigo la desestimación de las peticiones del interesado. Así se han manifestado, entre otras, en las Sentencias de 13 de mayo de 1988 y de 6 de febrero de 1989, de 6 de junio de 1989 (59),

Constitución Española, al excluir la finalidad normal de dicho recurso, cual es la resolución del fondo del asunto (en este sentido cabe citar la STS y de 16-10-1987). A mayor abundamiento cabe señalar que no se impugna la autoliquidación efectuada por el contribuyente (que no es acto administrativo hasta que no es comprobada por la Administración), sino el acto administrativo presunto por el que la Administración niega a aquél la devolución solicitada, con lo que no cabe oponer tampoco la inexistencia del mismo para pretender la inadmisibilidad del recurso.

Por otro lado, el plazo para solicitar la devolución de ingresos indebidos es de cinco años y no los fijados por el artículo 121 del citado reglamento (art. 64 de la LGP en relación con el 155 y 64 de la LGT), con lo que dicho artículo 121, al limitarlo, está vulnerando el principio de jerarquía normativa y de reserva de ley, de acuerdo con lo establecido en el artículo 9.º 3 de la Constitución Española, 11.2 del Código Civil y 24, 26 y 28 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado y 10 d) de la Ley General Tributaria. En el mismo sentido cabe mantener que durante el plazo de cinco años de prescripción mencionado (del derecho material a pedir aquella devolución) y mientras no se agote puede repetir la petición ante la Administración cuantas veces se quiera; y posteriormente en caso de desestimación impugnarse ante los Tribunales (STS de 22-7-1986), con lo que la falta de impugnación en plazo no puede nunca perjudicar un derecho material que tiene conforme a la ley una vida más larga, debiendo resaltarse que en el presente caso el recurrente dejó transcurrir el plazo de seis meses aludido por el repetido artículo 121.1, hizo una primera petición, y al no recibir contestación hizo una segunda que tampoco fue resuelta de forma expresa, con lo que pasado un mes y antes de que transcurriera el plazo de 15 días referido por el artículo 121.2 formuló la reclamación económico-administrativa antedicha.

A mayor abundamiento cabe añadir que no puede dejarse el cumplimiento de una obligación al arbitrio de una sola de las partes (art. 1.256 del CC), lo que ocurriría en el supuesto de que la Administración, obligada a resolver expresamente (art. 24.3 de la LPA) pudiera optar sin embargo por no hacerlo, dándose la paradoja de que el recurrente tendría o no acción judicial según que la Administración cumpliera o no con su obligación de resolver».

(59) Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 1988, de 6 de febrero de 1989 y de 6 de junio de 1989:

«Dice el artículo 158 del Reglamento del Impuesto (sobre la Renta de las Personas Físicas) que los sujetos pasivos vendrán obligados, al tiempo de presentar su declaración, a practicar una liquidación a cuenta e ingresar en el Tesoro su importe. Admite este artículo el pago fraccionado ingresando el 60 por 100 de la deuda tributaria al presentar la declaración y otro 40 por 100 antes del día 10 de noviembre de cada año y, precisamente, a esa modalidad de pago fraccionado se acogió el apelante. Existía, por lo tanto, una declaración del impuesto y a consecuencia de ello una autoliquidación, habiéndose ingresado ya en las Arcas del Tesoro el 60 por 100 de la deuda tributaria reflejada en la autoliquidación, y era, por lo tanto, esa autoliquidación la que debió impugnarse si entendía errónea, acudiendo por ello al único procedimiento hábil, que era el establecido en el artículo 121 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, es decir, que debió dirigirse al órgano de gestión después de los seis meses de presentada la autoliquidación y antes de transcurrir un año, solicitando su confirmación o su rectificación. Por lo tanto, no podía hacer tal petición antes del día 10 de diciembre de 1984 ni después del día 10 de junio de 1985, plazos absolutamente inobservados por el recurrente, quien en primer lugar se dirigió a la Administración con una pretendida "declaración complementaria" del Impuesto

y la de 20 de diciembre de 1991 (60). Solamente a través de un argumento meramente formal y puramente garantista llegó el Alto Tribunal a admitir la práctica posibilidad de solicitar la devolución durante todo el plazo de prescripción del derecho: la falta de mención expresa en los documentos autoliquidatorios de los plazos y medios de impugnación de las autoliquidaciones impide que los plazos establecidos en el artículo 121 del Reglamento de Procedimiento operen exclusivamente contra el administrado [Ss. de 30-9-1989 (61), y de 8-3 y 18-4-1990 (62)].

sobre la Renta el día 10 de noviembre de 1984, la cual era, como antes se ha dicho, extemporánea; simultáneamente, presentó un escrito, también extemporáneo, el propio día, solicitando la devolución de lo que entendía indebidamente ingresado, con base en tal declaración complementaria; y, finalmente, manifestó que creía impropio el ingreso del 40 por 100 del segundo pago fraccionado del impuesto, camino total y absolutamente erróneo, porque ni con ello se atacaba la autoliquidación y si se hacía lo era en un momento extemporáneo por prematuro, y ni siquiera se pretendía que la Administración se pronunciara sobre la confirmación o rectificación de la primitiva declaración presentada. Al seguir el procedimiento erróneo, nada tiene de extraño que la Administración primero y la Jurisdicción después, fueran desestimando sus peticiones porque eran improcedentes en derecho y extemporáneas en razón de tiempo».

(60) Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 1991:

«Sentado que no nos encontramos ante un supuesto de ingresos indebidos -no ha habido duplicación de pago o notorio error de hecho, ni tampoco una resolución o sentencia judicial que declarara nulo el acto de gestión tributaria que motivó el ingreso, casos previstos en los arts. 6.º y 118 del RPREA de 29 de julio de 1924-, lo realmente suscitado en el presente caso es que por el contribuyente se pretendió la impugnación de una retención tributaria efectuada en el año 1982 y de una declaración-autoliquidación correspondiente al ejercicio de 1983, que determinó la práctica de una liquidación provisional en noviembre de 1985, así como el ingreso en el Tesoro del importe de aquella, sin que por el mencionado contribuyente se acudiera a los medios y cauces de impugnación existentes para tales situaciones -arts. 123 y 121 del Reglamento de 1981- que eran las únicas formas de combatir tales retención y declaración-autoliquidación según se ha establecido por una muy copiosa doctrina jurisprudencial -Ss. de 13-5-1988, tres de 6-2-1989 y otra de 6 de junio de este mismo año- y al haberlo hecho así los referidos actos devinieron firmes para el interesado, y en consecuencia su impugnación en 1987 por la vía de devolución de los ingresos indebidos era improcedente, al no encontrarse el caso, insistimos una vez más, en ninguno de los supuestos que, conforme a la normativa entonces vigente, podrían dar lugar a la devolución interesada de unos ingresos que cuando se efectuaron no eran indebidos, por cuanto que las sentencias de este Tribunal que declararon la no sujeción al impuesto a que venimos aludiendo de las pensiones de invalidez fueron muy posteriores a los aludidos ingresos».

(61) Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 1989:

«La "autoliquidación", como expresa la Sentencia de esta Sala de 13 de octubre de 1988, por su propia naturaleza, no es en sí un acto impugnabile por el contribuyente que la formuló; si lo fuera, se generaría la atípica situación de atacar los actos propios. Lo impugnabile es el "acto administrativo" de gestión tributaria que se produce por efecto de la autoliquidación. Y será éste, en cualquiera de sus modalidades, frente al que se manifieste la pretensión procedimental impugnatoria, no frente a la autoliquidación. De ahí que el artículo 121.2 señale el plazo común de 15 días (caducidad) para la interposición de la reclamación económico-administrativa contra aquel acto de la Administración, expreso o tácito. Sin embargo, los plazos a que se refiere el artículo 121.1 (a despecho de la norma en que están contenidos) no son plazos de la reclamación económico-administrativa, son plazos del procedimiento de gestión en las autoliquidaciones, establecidos para instar de la Administración que dicte un acto administrativo que, en todo caso, debería pronunciar de oficio.

Ciertamente, ante toda autoliquidación la Administración está obligada a dictar un acto administrativo (expreso o tácito, confirmatorio o revocatorio de lo realizado por el contribuyente) que cierre la relación jurídico-tributaria, y caso de que no lo haga, el contribuyente puede a tal fin excitar la actividad administrativa dentro de unos plazos concretos "cuando... pretende impugnarlos en vía económico-administrativa..." o sin sujeción a ellos en otro caso. De ahí que para que tales plazos pudieran operar exclusivamente contra el sujeto pasivo, sería preciso que en unos y otros supuestos se hiciera mención de ellos en los documentos autoliquidatorios, al igual que previenen al contribuyente de muy diversas circunstancias, obligaciones y plazos de otras índoles».

(62) Sentencias del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 1990 y de 18 de abril de 1990:

«Esta Sala ha ido precisando el concepto de las autoliquidaciones, concretando que no son actos administrativos al no poderse dotar a los ciudadanos de competencia para dictar actos de esta naturaleza, sino que se trata de meras declaraciones tributarias necesitadas de un acto posterior de la Administración, comprobándolas para que adquieran firmeza a efectos impugnatorios, es decir, que las autoliquidaciones no son directamente impugnables, sino que lo impugnable es el acto administrativo, expreso o presunto, de gestión tributaria que se produce, cuando se pide la comprobación de la autoliquidación, y en efecto se comprueba, o no se dicta acto alguno de comprobación, que se presume acto denegatorio. Y es precisamente contra este acto, expreso o presunto, de comprobación, contra lo que el artículo 121 del Reglamento de las Reclamaciones Económico-Administrativas de 20 de agosto de 1981 concede el plazo de 15 días para interponer la reclamación económico-administrativa, por lo que esta Sala llega a la conclusión de que los plazos que señala el artículo 121 antes mencionado no son plazos para la reclamación económico-administrativa, sino plazos del procedimiento de gestión tributaria de las autoliquidaciones, es decir, plazos establecidos para pedir a la Administración que dicte un acto administrativo, acto que, en todo caso, deberá pronunciar de oficio.

Resolviendo recursos que guardaban semejanza con el tema ahora debatido, esta Sala en Sentencia de 31 de octubre de 1988 ha precisado que ante toda autoliquidación la Administración está obligada a dictar un acto administrativo (expreso o tácito, confirmatorio o revocatorio de lo realizado por el contribuyente) que cierre la relación jurídico-tributaria, y caso de que no lo haga, el contribuyente puede a tal fin excitar la actividad administrativa dentro de unos plazos concretos "cuando... pretende impugnarlos en vía económico-administrativa..." o sin sujeción a ellos en otro caso; de ahí que para que tales plazos pudieran operar exclusivamente contra el sujeto pasivo, sería preciso que en unos y otros supuestos se hiciera mención de ellos en los documentos autoliquidatorios, al igual que previenen al contribuyente de muy diversas circunstancias, obligaciones y plazos de otras índoles.

En el presente caso las autoliquidaciones se han practicado utilizando modelos oficiales "editado y distribuido por el Colegio de Huérfanos de Hacienda" -Orden Ministerial de 10 de agosto de 1953-, Orden que en efecto en su artículo 3.º determina que uno de los medios económicos del Colegio será el beneficio que obtenga por la venta de impresos para la presentación de altas, bajas, declaraciones juradas, hojas de servicios, etc., impresos que, según el artículo 7.º de la Orden mencionada, se venderán en las dependencias centrales y provinciales del Ministerio de Hacienda. Se trata, por tanto, de un impreso modelo oficial y de uso obligatorio para las autoliquidaciones, y dada la naturaleza de éstas, como meras declaraciones tributarias, la seguridad jurídica exige que en tales impresos se indique al contribuyente declarante los medios de impugnación (que son, en definitiva, de defensa de los derechos de los ciudadanos) cuando tan confusos están los procedimientos de impugnación de las autoliquidaciones y cuando cada día se amplía el número de impuestos a liquidar por este sistema. Si la Administración sustituye las liquidaciones practicadas por funcionarios técnicos por autoliquidaciones por legos como son los propios contribuyentes, la consecuencia ineludible es exigir a las autoliquidaciones de los particulares los mismos requisitos exigidos para las liquidaciones practicadas por los funcionarios técnicos y, por lo tanto, los que para ellas establece el artículo 124 b) de la Ley General Tributaria, es decir, los medios de impugnación que pueden ser ejercidos, con indicaciones de plazos y organismos en que habrán de ser interpuestos. En otro caso, aumentando los impuestos a liquidar mediante autoliquidaciones, suprimiendo la indicación de medios de impugnación de éstas, y sin cumplir la Administración con su obligación de comprobar la autoliquidación, dictando el oportuno acto administrativo susceptible de impugnación, la inseguridad e indefensión del sujeto pasivo son evidentes. No basta con la existencia de un precepto, incluida en una norma con mero rango de reglamento para entender cumplidas las garantías del ciudadano frente a la Administración, cuando se hallan en juego sumas que pueden tener importancia económica, ya que sustituyendo las liquidaciones practicadas por técnicos, en las que es obligada la indicación de los medios de impugnación, por autoliquidaciones a practicar por ciudadanos legos en la materia, pero que son, en definitiva, medios de determinar y cobrar las deudas tributarias, pero en las que no se indica medio alguno de impugnación, se burlaría el mandato de la Ley General Tributaria y, en definitiva, el artículo 9.º de la Constitución, que proclama como derecho de los ciudadanos el que tienen a la seguridad jurídica, la que ha de ser atendida, en este caso concreto, como el derecho que tiene cada ciudadano, cuando cumple sus responsabilidades tributarias, a conocer también los medios de defensa que le asisten, cuando entiende que la prestación a su cargo dimanante de la obligación tributaria es excesiva o indebida, como en este caso. Es necesario, por lo tanto, que en el impreso oficial de uso obligatorio para practicar las autoliquidaciones se indiquen los medios por los que ésta pueda impugnarse, sea mediante la interposición de un

2. La impugnación de las autoliquidaciones en el Real Decreto 1163/1990.

Transcurridos unos años en la experiencia de la aplicación del artículo 121 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, se hizo notorio que aún no se había llegado a dar respuesta eficaz al problema de impugnación de las autoliquidaciones (63), en especial -como hemos apuntado- por la miopía del titular de la potestad reglamentarla que, con ánimo restrictivo, no adecuó los plazos establecidos para el ejercicio de la acción administrativa al período vital del propio derecho sustantivo que a través de aquella acción trataba de ejercitarse. Se hacía, por tanto, necesaria una nueva solución positiva al problema que diera término a las dificultades e incertidumbres originadas por su insatisfactoria regulación. Ante esta situación, con carácter premonitorio (64) CRUZ AMOROS (65) había expresado el que a su juicio era el único camino de solución y que luego sería justamente el seguido por el ordenamiento jurídico: la reglamentación del artículo 155 de la Ley General Tributaria. Por cuanto que en la generalidad de los casos la pretensión implícita en la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones es propiamente la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas a causa del error de derecho padecido por el autor de la declaración-liquidación (66), la solución del complejo problema había de pasar por la reglamente-

recurso, sea mediante la provocación de un acto de la Administración susceptible de éste. No poniéndose en conocimiento del sujeto pasivo tales medios de petición y reclamación, no pueden operar en su perjuicio los plazos establecidos para la firmeza de las autoliquidaciones, debiendo entenderse que tales plazos comienzan a contarse para el sujeto pasivo a partir del momento en que se dé por enterado y en este caso cuando le sea notificada la presente sentencia, a partir de cuya fecha, y visto el plazo transcurrido desde el ingreso de la deuda tributaria mediante autoliquidación, podrá dirigirse a la Administración solicitando su confirmación o rectificación, contra cuyo acto expreso, o denegación presunta, podrá interponer reclamación económico-administrativa, si lo cree procedente».

- (63) No obstante, los términos del artículo 121 habían sido recibidos de manera ciertamente favorable en la doctrina (así, MARTINEZ LAFUENTE, A., en *La nueva legalidad en ...* antes citada, pág. 84 y ss., especialmente pág. 89). También MARTIN DELGADO había destacado el delicado equilibrio reglamentario entre una postura absoluta, que sería permitir sin más la impugnación de las autoliquidaciones por el contribuyente, y la contraria, de no admitirla hasta la producción de un acto administrativo expreso; y en materia de plazos, el respeto de un criterio ecuánime entre el interés del contribuyente, el interés público y el funcionamiento real de los órganos administrativos (MARTIN DELGADO, J.M.: *Los nuevos procedimientos ...*, pág. 53); y en el mismo sentido se había manifestado ESEVERRI: «La solución reglamentaria entiendo que no puede ser más acertada ya que no desnaturaliza la esencia del procedimiento económico-administrativo, a la vez que sigue el criterio sentado por la jurisprudencia de que para impugnar una autoliquidación debe mediar, previamente, la petición a la Administración para formular así la reclamación contra el acuerdo expreso o presunto de la misma» (ESEVERRI MARTINEZ, E.: *Las actuaciones tributarias reclamables ...*, pág. 48).
- (64) No tanto si se piensa en la cualidad del articulista, a la sazón Director General de Tributos.
- (65) CRUZ AMOROS, M.: *La devolución de ingresos indebidos* anter. cit., págs. 85 y 86.
- (66) Aunque no es nuestro propósito tratar de ellos en el presente trabajo, conviene indicar aquí que para CRUZ AMOROS la solución propuesta venía exigida también por las dificultades procesales -originadas por la falta de desarrollo reglamentario del art. 155 de la LGT- que otros supuestos de errores de derecho padecidos por los sujetos pasivos de los impuestos en la formalización de sus declaraciones tributarias, esta vez sin mediar autoliquidación, y respecto a los que tampoco existiera acto consentido y firme, encontraban asimismo para obtener la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas (CRUZ AMOROS, M.: *Op. y loc. cit.*).

tación definitiva del procedimiento de devolución a que se refiere el artículo 155 de la Ley General Tributaria y de la revisión del artículo 121 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas en orden a posibilitar que los sujetos pasivos pudieran impugnar en vía económico-administrativa las autoliquidaciones durante el plazo de prescripción del derecho material. Y, en efecto, en esta línea el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, regulador del procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, ha tratado de dar solución, de una vez por todas, a la cuestión de la impugnabilidad de las autoliquidaciones, ocupándose de ambos extremos a través de tres disposiciones distintas como son las establecidas en su artículo 8.º (67) y sus disposiciones adicionales tercera (68)

(67) Artículo. 8.º del Real Decreto 1163/1990:

«1. Cuando un obligado tributario entienda que una declaración-liquidación o autoliquidación formulada por él ha dado lugar a la realización de un ingreso indebido, podrá instar la restitución de lo indebidamente ingresado del órgano competente de la Administración Tributaria.

2. La solicitud podrá hacerse una vez presentada la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación y antes de haber practicado la Administración la oportuna liquidación definitiva o, en su defecto, de haber prescrito tanto el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación como el derecho a la devolución del ingreso indebido.

Cuando la Administración haya girado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá aún instar la devolución de lo indebidamente ingresado con motivo de su declaración-liquidación o autoliquidación inicial, si la liquidación provisional ha sido practicada rectificando aquéllas por motivo distinto del que ahora origina la solicitud del obligado tributario.

En la iniciación e instrucción del procedimiento se observará lo dispuesto en el apartado tercero del artículo 4.º y en el artículo 5.º de este Real Decreto.

3. Instruido el procedimiento, la Administración dictará la resolución que proceda, que tendrá el carácter de liquidación provisional, y practicará, en su caso, la devolución correspondiente. Transcurridos tres meses desde la presentación de su solicitud sin que la Administración Tributaria notifique su decisión, el obligado tributario podrá esperar la resolución expresa de su petición o, sin necesidad de denunciar la mora, considerar desestimada aquélla, al efecto de deducir, frente a esta desestimación presunta, la correspondiente reclamación económico-administrativa, previo el recurso de reposición, si el interesado decidiera interponerlo.

4. Se entenderá reconocido el derecho a la devolución de un ingreso efectuado con motivo de la presentación de una declaración-liquidación o autoliquidación, cuando así resulte de la oportuna liquidación provisional o definitiva practicada por el órgano competente».

(68) Disposición adicional tercera del Real Decreto 1163/1990:

«1. Cuando un obligado tributario entienda que una declaración-liquidación o autoliquidación formulada por él ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, sin dar lugar a la realización de un ingreso indebido, podrá instar su rectificación del órgano competente de la Administración Tributaria.

2. Esta solicitud podrá hacerse una vez presentada la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación y antes de haber practicado la Administración la oportuna liquidación definitiva o, en su defecto, de haber prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Cuando la Administración haya girado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá aún instar la rectificación o confirmación de su declaración-liquidación o autoliquidación inicial, si la liquidación provisional ha sido practicada rectificando aquéllas por motivo distinto del que ahora origina la solicitud del obligado tributario.

3. Instruido el procedimiento, la Administración dictará la resolución que proceda. Transcurridos tres meses desde la presentación de su solicitud sin que la Administración Tributaria notifique su decisión, el obligado tributario podrá esperar la resolución expresa de su petición o, sin necesidad de denunciar la mora, considerar confirmada por silencio administrativo su declaración-liquidación o autoliquidación inicial, al efecto de deducir, frente a esta resolución presunta, el correspondiente recurso o reclamación».

y la cuarta (69), que da nueva redacción al artículo 121 del Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas.

Desde la perspectiva de la técnica jurídica, el nuevo artículo 121 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas supone una importante mejora respecto del texto anterior, pues se abstiene de regular elementos espúreos de la propia vía económico-administrativa. De este modo la regulación del procedimiento destinado a incitar el acto administrativo reclamable queda relegado a la reglamentación del procedimiento de gestión.

En cuanto a este último, la regla que ahora se establece es la posible utilización del procedimiento en tanto no haya prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y, si hubiera lugar a devolución de ingresos, el derecho del interesado a obtenerla.

No obstante, también cabe acudir a la petición de la devolución del ingreso indebido o de rectificación de la autoliquidación aun en el caso de que la Administración hubiese practicado liquidación siempre que ésta no tenga carácter definitivo y la solicitud se realice por motivo distinto de aquel por el que se hubiera dictado la liquidación provisional (70).

El Real Decreto 1163/1990 distingue dos diversas situaciones, instrumentando un distinto procedimiento en cada caso, según los errores de hecho o de derecho (71) de las autoliquidaciones impliquen o no una devolución de ingresos indebidos. En el primer caso se abre

(69) Disposición adicional cuarta del Real Decreto 1163/1990:

«El artículo 121 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, queda redactado del siguiente modo:

"Artículo 121. Impugnación de determinadas resoluciones derivadas de una autoliquidación.

La resolución expresa o presunta que dicte la Administración Tributaria a raíz de haber instado el sujeto pasivo u obligado tributario la rectificación de su declaración-liquidación o autoliquidación, será susceptible de impugnación en vía económico-administrativa"».

(70) Algún autor (CASANA MERINO, F.: *La devolución de ingresos indebidos en materia tributaria*, Ed. La Ley, Madrid 1992, pág. 128) ha criticado el distinto trato que se deduce del Real Decreto, puesto que mientras se concede a la Administración un derecho de rectificación ilimitado respecto a la liquidación provisional, el autor de la liquidación habrá de estar y pasar por la liquidación provisional a menos que alegue causa distinta de aquella por la que la autoliquidación resulta rectificadora por esta liquidación provisional.

La verdadera crítica sin embargo es la carencia de sentido del precepto reglamentario, pues -como ha señalado CHECA (CHECA GONZALEZ: *Las reclamaciones económico-administrativas* anter. cit., pág. 198) la liquidación provisional que se haya dictado es reclamable en vía económico-administrativa, por lo que es más sencillo impugnar directamente la misma que intentar que se dicte otra.

(71) El artículo 2.º 4 de la Orden de 22 de marzo de 1991 admite de modo expreso, en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, que éstos procedan de errores de hecho o de derecho o en los demás casos reconocidos en las leyes.

la vía específica de la devolución de ingresos indebidos (art. 8.º), en el que el objeto de la pretensión no es la rectificación de la autoliquidación sino la restitución de las cantidades indebidamente ingresadas («instar la restitución de lo indebidamente ingresado») (72) y al que por tanto le es de aplicación, en cuanto a su iniciación e instrucción, las normas del procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución. En el segundo (disposición adicional tercera) nos hallamos ante un procedimiento dirigido a provocar, como antes, un acto expreso o presunto contra el cual interponer la reclamación económico-administrativa («instar la rectificación de su autoliquidación»).

En cualquier caso (73), ambos procedimientos son muy similares si se hace abstracción del distinto objeto de la pretensión. Dejando a un lado la exigencia de consignar en la petición de ingresos indebidos el medio de pago elegido y de la facultad de comprobar la procedencia de la devolución que en este caso se establece en favor de la Administración, en ambos supuestos el procedimiento se inicia mediante solicitud del propio autor de la decla-

(72) En este caso, como señala GARCIA NOVOA (*La devolución de ingresos tributarios indebidos*, Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons, Madrid 1993, pág. 404), a diferencia del sistema anterior no se trata ahora de provocar un acto administrativo para después impugnarlo, sino de instar de la Administración un comportamiento que, traducido en una resolución expresa o tácita, será fiscalizable en vía económico-administrativa.

(73) Parece claro, a nuestro juicio, que si la rectificación de la autoliquidación diese lugar a un ingreso indebido el procedimiento oportuno para el Real Decreto no es el de su rectificación sino el del procedimiento de reconocimiento del derecho a la devolución que regula su artículo 4.º y siguientes, con la excepción de la aplicación de las disposiciones relativas a la iniciación «de oficio» de este último, que en la rectificación de las autoliquidaciones no puede tener lugar. Así resulta de la remisión que hace a las mismas el artículo 8.º 3 y de la necesidad de que en estos supuestos la Administración compruebe la procedencia de las devoluciones y, en especial, por cuanto que la disposición adicional tercera sólo autoriza el procedimiento de petición de rectificación cuando la misma no conlleve devolución de ingreso indebido, aunque ciertamente no pueda predicarse del Real Decreto el ser un modelo de sistematización.

Para GARCIA PRATS, sin embargo, de las normas del Real Decreto cabe deducir que también el segundo procedimiento es apto para solicitar la rectificación de las autoliquidaciones que den lugar a devolución, ya que en este último no se hace otra cosa que ampliar el elenco de solicitudes, e incluso llega a admitir la regla de simultaneidad entre la solicitud del reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos por el procedimiento especial y la impugnación en vía económico-administrativa del mismo acto (GARCIA PRATS, F.A.: *La devolución de ingresos indebidos*, Cívitas EDF núm. 78/1993, págs. 251 y 252), si bien luego se cuestiona si es preciso seguir la instrucción del procedimiento especial en todos aquellos casos en que la petición previa a la vía económico-administrativa esté destinada a provocar una restitución en favor del particular (*Op. y loc. cit.*, nota 31).

ración-liquidación o autoliquidación (74) formulado ante el órgano competente de la Administración Tributaria (75).

Instruido el procedimiento (76), la Administración debe dictar la resolución que proceda (77) que en el supuesto de errores en la autoliquidación que hubieran originado ingresos indebidos tendrá el carácter de liquidación provisional. En este caso, si la resolución reconociera el ingreso indebido, se procederá a la ejecución de la misma sin necesidad de esperar a su firmeza mediante la expedición del correspondiente mandamiento de pago, equi-

- (74) Las autoliquidaciones, en el sentir del Real Decreto y en contra de los criterios doctrinales, comprenden no sólo las declaraciones-liquidaciones relativas a la obligación tributaria strictu sensu realizadas por el sujeto pasivo, sino las formuladas en general por los «obligados tributarios». Están consiguientemente legitimados activamente para efectuar la petición los contribuyentes, los retenedores y los sujetos que hubieran efectuado actos de repercusión tributaria, o quienes les hubieran sucedido en su derecho (herederos o causahabientes, sociedad nueva o absorbente en caso de fusión, o las sociedades beneficiarias de la escisión). Este criterio reglamentario es luego confirmado por el artículo 9.º del Real Decreto que, relativo a los supuestos de retenciones y repercusiones, reconoce legitimación a sujetos retenedores y a sujetos pasivos que hayan practicado actos de retención, remitiéndose a las normas del artículo 8.º anterior.

En estos supuestos, y dado que los artículos 122 y 123 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas permiten la impugnación de los actos de retención y de repercusión a los sujetos retenidos o repercutidos, hay que convenir con GARCIA PRATS (*Op. y loc. cit.*) que esta diferente titularidad legitimadora puede llevar a que una misma pretensión sea instada por unos y otros en procedimientos distintos y, por tanto, a su sustanciación por duplicado ante los Tribunales Económico-Administrativos sin que exista precepto alguno que impida este doble pronunciamiento sobre un mismo objeto. Ha de recordarse, no obstante, que la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de abril de 1990 trata de impedir la impugnación de los actos de repercusión de forma aislada una vez presentada la declaración señalando que aquélla «ha perdido sustantividad y tendrá que impugnarse la autoliquidación».

- (75) Tratándose del procedimiento especial de devolución de ingresos indebidos, la Orden de 22 de marzo de 1991 señala específicamente: «Las solicitudes de devolución se dirigirán a la Delegación o Administración de Hacienda o de Aduanas, ante la cual el ingreso produjo efectos, o a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, si el ingreso produjo efectos en ésta» (art. 5.º).

Tras la creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, una Resolución de la Agencia (núm. 1/1992, de 2 de enero), que ha vuelto a ocuparse del marco competencial en esta materia, señala simplemente que, cuando el ingreso indebido haya sido producido por una declaración-liquidación o una autoliquidación, las solicitudes deben dirigirse y la instrucción del procedimiento corresponde al órgano liquidador competente de la Delegación o Administración de la Agencia (Instrucciones Segunda, núm. 1, apdo. 1, y Tercera, núm. 1, apdo. 1).

- (76) En el procedimiento especial de devolución de ingresos indebidos, si la resolución hubiere de ser desestimatoria de la pretensión se establece con carácter imperativo un trámite de audiencia: «Instruidos los expedientes, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrán de manifiesto a los interesados para que, en un plazo de 15 días, aleguen y presenten los documentos y justificantes que estimen pertinentes. Se podrá prescindir de este trámite cuando se acuerde la devolución solicitada por el interesado y no figuren en el expediente ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el mismo» (art. 5.º 4 de la Orden Ministerial de 22 de marzo de 1991 e Instrucción Tercera, núm. 1, apdo. 1.1 de la Resolución núm. 1/1992 de la Agencia Estatal).

- (77) De nuevo en relación con los expedientes de devolución de ingresos indebidos, la Instrucción Tercera de la Resolución núm. 1/1992 de la Agencia señala expresamente: «La competencia para dictar las resoluciones sobre el derecho a la devolución corresponderá al Jefe de Dependencia de la Unidad que haya instruido el expediente».

parándose a aquella resolución la liquidación provisional o definitiva que se pudiera haber practicado al interesado a consecuencia de las actuaciones de comprobación de su autoliquidación por la Inspección de los Tributos, de la que resulte el ingreso indebido.

El expediente da término mediante la correspondiente resolución, la cual es acto reclamable en la vía económico-administrativa, tanto si el objeto de la pretensión era la restitución de las cantidades indebidamente ingresadas (78), como si nos encontramos en la vía de petición de rectificación de las autoliquidaciones (79). En ambos supuestos, y ante la posible falta de actividad administrativa, el Real Decreto acude al instituto del silencio administrativo una vez transcurridos tres meses desde la presentación de la solicitud sin que la Administración Tributaria haya notificado su decisión, sin perjuicio del interesado a su derecho de esperar la resolución expresa, admitiendo la existencia de una resolución presunta a los efectos de la interposición del correspondiente recurso o reclamación.

En apariencia diverge, sin embargo, en uno y otro procedimiento, el contenido de este silencio administrativo, pues mientras en el expediente de devolución de ingresos indebidos el silencio tiene carácter negativo (el interesado «podrá considerar desestimada» su solicitud), en la petición de rectificación de la autoliquidación previa a la reclamación económico-administrativa parece tener naturaleza positiva (el interesado «podrá considerar confirmada por silencio administrativo su declaración-liquidación o autoliquidación»). No es ésta nuestra opinión, como ya hemos advertido anteriormente (80). De seguirse literalmente el texto de la disposición adicional tercera del Real Decreto 1163/1990 nos encontraríamos hoy, sin ningún género de dudas y en mayor medida de lo que acontecía en el seno del viejo artículo 121 del Reglamento para las Reclamaciones Económico-Administrativas, ante una flagrante infracción del principio de congruencia (*sententia debet esse conformis libello*), entre el contenido de la pretensión deducida (rectificación de la autoliquidación) y el de la resolución presunta (confirmación de la autoliquidación); vicio procesal *per se* susceptible de provocar la revocación de cualquier resolución, incluso la judicial a través del recurso de casación, como hoy reconoce la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (81).

(78) Carácter que proviene, no sólo de la naturaleza de la resolución como liquidación provisional y de las prescripciones de los artículos 6.º 2 y 8.º 3 del Real Decreto, sino por razón del mandato contenido en el artículo 157 de la Ley General Tributaria: «Las resoluciones que decidan los procedimientos instruidos al amparo de los artículos 153, 154, 155 y 156 serán susceptibles de los recursos que se regulan en la Sección Tercera del presente Capítulo», esto es, de las reclamaciones económico-administrativas.

(79) Dada la naturaleza de este procedimiento, en cuanto dirigido a provocar el acto administrativo que permita la impugnabilidad de la autoliquidación. Así lo reconoce el apartado 3 de la disposición adicional tercera del Real Decreto 1163/1990.

(80) *Vid. supra* nota 47.

(81) Artículo 95 de la Ley de 27 de diciembre de 1956, conforme a la redacción de la Ley 10/1992, de 30 de abril:
«1. El recurso de casación habrá de fundarse en alguno o algunos de los siguientes motivos: ... 3.º Quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia ...».

A la misma conclusión ha de llegarse si se advierte la distinta función, procesal y material, respectivamente, que cumplen el silencio negativo y el silencio positivo. El silencio administrativo negativo tiene su origen en la «règle de la decision préalable» del Derecho francés como exigencia procesal que presume la existencia de una decisión administrativa con objeto de evitar que la inactividad de la Administración se convierta en obstáculo insalvable de la posible interposición de los recursos por los particulares. Por el contrario, el silencio positivo se inserta en el ámbito de las libertades y de los derechos preexistentes de los ciudadanos. Por el contrario, la figura del silencio administrativo en su versión positiva o estimatoria, como advierten GARCIA DE ENTERRIA y FERNANDEZ (82), es totalmente ajena a la finalidad de facilitar las exigencias procesales que derivan de la configuración impugnatoria del recurso contencioso-administrativo, sino que es simplemente una técnica material o de tutela, que viene a hacer más suave la exigencia de obtener para una determinada actividad una autorización o aprobación, con lo que en rigor el silencio positivo sustituye la técnica de la aprobación o autorización por la de un veto susceptible de ejercitarse durante un plazo limitado, pasado el cual lo pedido por el requirente se entiende otorgado: el silencio positivo es un verdadero acto administrativo, equivalente a la autorización o a la aprobación a las que sustituye.

No cabe albergar ninguna duda de la eficacia meramente procesal del silencio que regula la disposición adicional tercera del Real Decreto 1163/1990, y en consecuencia para nosotros tampoco sobre su carácter de silencio negativo. Como ha quedado señalado a lo largo de estas páginas, el precepto legal no representa sino el estadio de final de una trayectoria histórica tendente a lograr la plena impugnabilidad de las autoliquidaciones, incluso en el caso de inactividad del ejercicio por la Administración Tributaria de sus funciones liquidatorias.

Admitida la naturaleza desestimatoria de la resolución presunta tanto si lo solicitado es la devolución de los ingresos indebidos derivados de errores cometidos en las autoliquidaciones como si se trata de la rectificación de las autoliquidaciones mismas, es plenamente aplicable a ambos casos la doctrina del Tribunal Constitucional (83) sobre los efectos del silencio administrativo negativo para los particulares a efectos del cómputo de los plazos esta-

(82) GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo*, Ed. Cívitas, Madrid 1977, vol. I, pág. 389.

(83) Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 6/1986, de 21 de enero [Fundamento Jurídico Tercero, apdos. c) y d)]:

«La cuestión que se plantea, pues, es la de determinar si la declaración de inadmisibilidad del recurso contencioso que lleva a cabo la sentencia impugnada puede calificarse de arbitraria, o de irrazonable, o si puede afirmarse que no responde a una interpretación de la legalidad aplicable efectuada de conformidad con la Constitución y en el sentido más favorable para la efectividad del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, cuyo contenido normal, según hemos señalado, es el de obtener una resolución de fondo.

A tal efecto, hemos de recordar, sintéticamente, que la inadmisión se produce por no haberse interpuesto el recurso de alzada dentro del plazo de 15 días, plazo que establece el artículo 122.4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, al que remite el artículo 21 de la Ley de 12 de mayo de 1960, de creación de la MUNPAL.

blecidos para la interposición de los oportunos recursos, conforme a la cual -en contra del criterio mantenido por la STS de 1-10-1984 que anteriormente citábamos en estas páginas- dichos plazos no empiezan a contarse desde el día en que se entienda producida la resolución presunta, sino desde que el sujeto pasivo interponga el recurso o se dé por notificado, ya que, existiendo obligación de resolución expresa para la Administración, el silencio no puede equipararse a ésta.

La sentencia llega a esta conclusión por entender que el *dies a quo* para el cómputo del plazo legal es el 17 de enero de 1980 en que se produjo la desestimación presunta del recurso de reposición. Y aquí llegamos al núcleo de la cuestión, que consiste en determinar si en los casos de desestimación presunta es razonable, o responde a una interpretación conforme con la Constitución y en el sentido más favorable para la efectividad del derecho fundamental, el entender que el plazo para recurrir en alzada ha de computarse con el mismo criterio que la propia Ley de Procedimiento Administrativo aplica en su artículo 79 para los supuestos en que exista una resolución expresa notificada con todos los requisitos previstos en el mismo (que son los de contener el texto íntegro del acto, con indicación de si es o no definitivo en vía administrativa, y, en su caso, la expresión de los recursos que contra el mismo procedan, órgano ante el que hubiesen de presentarse y plazo para interponerlos).

El silencio administrativo de carácter negativo es una ficción legal que responde a la finalidad de que el administrado pueda, previos los recursos pertinentes, llegar a la vía judicial superando los efectos de inactividad de la Administración; de ahí que si bien en estos casos puede entenderse que el particular para poder optar por utilizar la vía de recurso ha de conocer el valor del silencio y el momento en que se produce la desestimación presunta, no puede, en cambio, calificarse de razonable una interpretación que prima la inactividad de la Administración, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de resolver y hubiera efectuado una notificación con todos los requisitos legales. En estos casos puede entenderse que el particular conoce el texto íntegro del acto -la denegación presunta por razón de la ficción legal-, pero no los demás extremos que deben constar en la notificación, dado que el legislador no lo estima así ni en el caso de notificación expresa en que consta el contenido íntegro del acto, en cuyo supuesto el artículo 79.3 y 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo determina el régimen aplicable, régimen que consiste en establecer -núm. 3- que las notificaciones defectuosas surtirán, sin embargo, efecto a partir de la fecha en que se haga manifestación expresa en tal sentido por el interesado o se interponga el recurso pertinente, y -núm. 4- que, asimismo, surtirán efecto por el transcurso de seis meses las notificaciones practicadas personalmente al interesado que, conteniendo el texto íntegro del acto, hubieren omitido otros requisitos, salvo que se hubiere hecho protesta formal, dentro de ese plazo, en solicitud de que la Administración rectifique la deficiencia.

En el presente caso, como hemos indicado, no puede calificarse de razonable -y menos aún de interpretación más favorable a la efectividad del derecho fundamental- una interpretación que computa el plazo para recurrir contra la desestimación presunta del recurso de reposición como si se hubiera producido una resolución expresa notificada con todos los requisitos legales; puede, en cambio, responder a tales criterios una interpretación que equipare este supuesto a la notificación defectuosa -incluso si se quiere a una notificación defectuosa que contenga el texto íntegro del acto-, y es claro que en este caso no existe causa de inadmisibilidad aplicada por la sentencia, ya que no puede sostenerse que la Resolución de la MUNPAL de 10 de noviembre de 1979, y la desestimación por silencio del recurso de reposición interpuesto contra la misma, hayan sido consentidas por no haber sido recurridas en tiempo y forma.

Las consideraciones anteriores nos conducen a la conclusión de que la sentencia impugnada, al declarar inadmisibles el recurso contencioso, ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva establecido en la Constitución, al haber excluido el contenido normal del mismo que es el de obtener una resolución de fondo, en virtud de una interpretación de la legalidad aplicable que no puede calificarse ni de razonable ni como la más favorable a la efectividad del derecho fundamental».

Queda, finalmente, por resolver una última cuestión en torno a la resolución presunta por silencio, cual es la de pronunciarnos sobre la necesidad de obtener certificación previa del acto presunto como requisito para su eficacia, tal y como exige el artículo 44 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Procedimiento Administrativo Común, y cuyo propósito no es otro que dar a la Administración la oportunidad de dictar resolución expresa dentro de los 20 días siguientes al que le fue solicitada dicha certificación (84). Conforme a aquel precepto, el plazo de interposición de los correspondientes recursos se contará a partir del día siguiente a la recepción de la certificación o, si ésta no fuere emitida en plazo, a partir del día siguiente al de la finalización de dicho plazo. En efecto, se ha afirmado que tanto el artículo 8.º como la disposición adicional tercera, ambos del Real Decreto 1163/1992, son perfectamente compatibles con el derecho a obtener la certificación como título de legitimación del acto presunto frente a cualquier persona, incluida la Administración, como establece el artículo 44.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común. Pero el reconocimiento de este derecho implica la aplicación total del mencionado precepto y, por ello, sin solución de continuidad, la regla del cómputo de los plazos para interponer los correspondientes recursos a que acabamos de hacer referencia, lo que supone una considerable limitación respecto a lo dispuesto en los preceptos del Real Decreto antes citados, siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional. Entendemos que, por cuanto el mencionado requisito se establece en beneficio de la Administración y no en interés de los administrados, cuyas garantías procesales no experimentan incremento potencial alguno a consecuencia de la obtención de dicha certificación, es plenamente aplicable el principio del «particularismo tributario» que establece la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992 (85), que sólo consagra su aplicación subsidiaria a los procedimientos tributarios.

(84) Este plazo de gracia concedido a la Administración, que se instrumenta conjuntamente con el plazo establecido para que inexcusablemente emita la certificación como medio necesario de acreditar la resolución presunta, adquiere su verdadero y propio sentido en relación con el silencio positivo, dada la peligrosidad que los efectos de este silencio comportan para la Administración. No obstante, es establecido por la Ley de Procedimiento Administrativo Común en relación con todos los actos presuntos, tanto los derivados del silencio positivo como del negativo.

(85) Disposición adicional quinta de la Ley 30/1992:

«1. Los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta ley.

2. La revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma».

Este precepto hace superfluo, salvo tal vez para la materia económica no tributaria, el contenido del apartado 4 del artículo 107 de la misma ley:

«Las reclamaciones económico-administrativas se ajustarán a los procedimientos establecidos por su legislación específica».

IV. LA LEY DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMUN Y LA VIA GENERAL DEL DERECHO DE PETICION

Las relaciones entre la impugnabilidad de las autoliquidaciones y la aplicación de la Ley 30/1992, del Procedimiento Administrativo Común, podrían ser planteadas en términos más generales que los que atañen al silencio administrativo: la posible subsistencia de la vía genérica del derecho de petición. El tema ha perdido su tradicional trascendencia una vez que el procedimiento tributario dirigido a la rectificación de los errores cometidos en las autoliquidaciones ha dejado de estar sometido a los estrechos límites temporales del modificado artículo 121 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, identificándolos ahora con el plazo de prescripción del derecho material o de la acción de la Administración para realizar la práctica de la liquidación tributaria. Sin embargo, se trae aquí esta cuestión pues, incluso con posterioridad a la publicación del Real Decreto 1163/1992, la doctrina (86) sigue afirmando que el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos efectuados mediante autoliquidación puede realizarse por diversas vías, entre las que se encuentra el genérico derecho de petición que, regulado en el artículo 94 de la derogada Ley de Procedimiento Administrativo, hoy se recoge en el artículo 42.1 de la Ley 30/1992 (87). La solución habría de ser decididamente afirmativa si, como expresaron CRUZ AMOROS (88), FALCON TELLA (89) y CHECA (90) en referencia al artículo 94 de la derogada Ley de Procedimiento, el derecho de petición recogido en la ley procedimental administrativa no fuera sino la concreta aplicación a este ámbito del derecho de petición concedido a los ciudadanos por el artículo 29.1 de la Constitución Española (91). En tal caso, no cabría oponer a la subsistencia de la vía del genérico derecho de petición el particularismo tributario derivado de la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, contraponiendo la existencia de dos grupos normativos independientes, el tributario y el administrativo común, con prevalencia de uno sobre otro, sino la aplicación de un bloque normativo único derivado de la Constitución. Pero hoy sabemos que el derecho de petición regulado constitucionalmente excluye de su ámbito aquellas otras solicitudes para las que existan vías específicas, las cuales

(86) CASANA MERINO, F.: *La devolución de ingresos indebidos ...* anter. cit., pág. 127.

(87) Artículo 42.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común:

«La Administración está obligada a dictar resolución expresa sobre cuantas solicitudes se formulen por los interesados...».

(88) CRUZ AMOROS, M.: *La devolución de ingresos indebidos cit.*, págs. 79 y 80.

(89) FALCON TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, Ed. La Ley, Madrid 1992, pág. 228.

(90) CHECA GONZALEZ, C.: *Las reclamaciones económico-administrativas ... cit.* pág. 197.

(91) Artículo 29.1 de la Constitución:

«Todos los españoles tendrán el derecho de petición individual y colectiva, por escrito, en la forma y con los efectos que determine la ley».

Como es sabido, y en tanto no se promulgue una ley especial que regule el derecho de petición consagrado en la Constitución, se sigue aplicando en el ejercicio de este derecho el procedimiento establecido en la Ley de 22 de diciembre de 1960 en tanto no se oponga a la misma.

son las que habrán de seguirse, y sólo ellas, para la satisfacción de los intereses u objetivos perseguidos, como ha reconocido la doctrina (92), la jurisprudencia (93) y el ordenamiento positivo (94), quedando aquél reducido en la mayor parte de las ocasiones a un mero medio de recabar información, expresar quejas u obtener remedio a determinadas situaciones sociales o personales.

Sin embargo, la inaplicabilidad a nuestro caso del artículo 29 de la Constitución no es razón suficiente para excluir en la materia tributaria la aplicación directa y no meramente subsidiaria (¿supletoria?) de la Ley de Procedimiento Administrativo Común, y en particular de la vía genérica de la petición. La exigencia del llamado «particularismo tributario» que sanciona su disposición adicional quinta debe ser entendido en términos relativos, subordinado siempre al valor de la justicia material (95) que sanciona el artículo 1.º de la Constitución y a los demás principios y garantías constitucionales. Este relativismo se halla implícitamente reconocido por el Tribunal Supremo, el cual, al rechazar -una vez admitida por el art. 121 del Reglamento de 20 de agosto de 1981 la impugnabilidad de las autoliquidaciones- la subsistencia de la genérica petición del artículo 94 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, se apoyaba, no en el principio del particularismo tributario (96), sino en la circunstancia de que, atravesados los límites temporales del procedimiento establecidos en aquel precepto, se atacaba un acto consentido y firme.

(92) *Vide*, por todos, GARCIA ESCUDERO, J.M., en la obra colectiva *Comentarios a las Leyes Políticas*, dirigidos por OSCAR ALZAGA. Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid 1983, Tomo III, pág. 252 y ss.

(93) Con anterioridad a la Constitución, las Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1965 y de 22 de junio de 1973, y otras posteriores en la misma línea.

(94) Artículo 7.º 1 de la Ley de 22 de diciembre de 1960:

«Cuando se reciba una petición que deba ser objeto de determinado procedimiento administrativo o judicial, se comunicará así al peticionario, con expresa indicación del órgano ante el que deba interponerse».

(95) A la hora de determinar las razones de una mayor o menor intensidad en este «particularismo tributario», no es ajena a la cuestión la polémica doctrinal en torno a la configuración de la llamada «relación tributaria» -de contenido complejo, y en la que coexisten vínculos y situaciones jurídicas activas y pasivas de muy diversa índole- como relación jurídica o como relación de poder, ni la reducción de la polémica a un plano meramente metodológico de explicación del fenómeno tributario desde un plano estático -relación jurídica tributaria- o a través de una concepción dinámica -función-procedimiento- (sobre la situación actual de la polémica, *vid.* por todos CASADO OLLERO, G.: *Esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario: Evolución y estado actual*, en *Estudios de Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1987, vol. II, pág. 679 y ss., y la bibliografía que en este excelente trabajo se cita). Como ha señalado SANCHEZ SERRANO (SANCHEZ SERRANO, L.: *Los españoles, ¿súbditos fiscales?*, Rev. Impuestos, Tomo I/1992, pág. 236 y ss., en particular págs. 246, y 250 y 251) la toma de postura en dicha polémica no es políticamente inocente, ni siquiera en la armonizadora y ecléctica doctrina de la fungibilidad de los mecanismos y de los esquemas de actuación de los tributos para la que la intercambiabilidad de dichos esquemas es el único medio de reconducir a una unidad los diversos instrumentos del fenómeno tributario.

(96) Este principio no constituye una novedad de la Ley 30/1992, sino que se hallaba ya establecido en el número 9.º del Decreto de 10 de octubre de 1958, dictado al amparo de la disposición final primera, apartado 3, de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 (*vid. supra*, en nota 37, la cita de estas disposiciones en la Rs. del TEAC de 17-2-1967).

En efecto, la potestad tributaria -comprendida también la potestad reglamentaria en esta materia (97)- se incardina en el conglomerado general de las potestades en que analíticamente se descompone el poder de la Administración, del que conceptualmente se diferencian para separar el poder mismo de las concretas relaciones jurídicas a que aquél pudiera dar lugar. Esta separación permite, en el Estado de Derecho, la construcción del principio de legalidad, exigiendo la habilitación legal de las potestades administrativas. En la concepción moderna de este principio, es universalmente aceptada (98) la doctrina de la «vinculación positiva» (99) («positive Bindung», en términos de WINKLER) que, frente a la teoría clásica (100) de la existencia de una potestad genérica de policía administrativa, difusa e indeterminada, proclama la tipicidad como elemento esencial de estas potestades, por cuanto que, relacionándose estructuralmente con el principio general de libertad y los derechos preexistentes de los ciudadanos, el ámbito legítimo de actuación de las potestades administrativas es sólo la actividad originaria de la Administración (obras, bienes y servicios públicos), que no puede limitar aquel principio y estos derechos más que por previsión expresa de la ley, mediante habilitaciones concretas y específicas y con arreglo a límites normativos objetivos y precisos.

Así pues, parece que es la Ley de Procedimiento Administrativo Común la medida general de todas las potestades administrativas, de manera que ha podido decirse que no pueden existir potestades con otra medida, salvo apoyo expreso en una norma «con rango de ley» posterior a la Constitución (101).

Sucede, sin embargo, que la potestad tributaria se presenta con caracteres singulares que la diferencian profundamente de las restantes potestades administrativas, ya que aquélla no se reduce a una simple potestad de policía o de ordenación, sino que confluyen en su seno y de modo directo el principio general de libertad y el derecho a la libertad y a la propiedad de los ciudadanos por un lado, y, de otro, un ámbito propio de la Administración a la que constitucio-

(97) Aunque hemos de dejar aquí constancia de que existe una opinión favorable a la regulación directa por los reglamentos de las materias que no pertenezcan al sector reservado a la ley.

(98) GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ, T.R.: *Op. cit.*, pág. 254 y ss.

(99) *Quae non sunt permissae, prohibita intelliguntur.*

(100) *Permissum videtur in omne quod non prohibetur.*

(101) La regulación de los procedimientos de gestión tributaria a través de normas predemocráticas -la LGT, cabeza del grupo normativo, es de 1963- ha sido observada con recelo por la doctrina (entre otros, AGUALLO AVILES, A.: *Interés Fiscal y Estatuto del contribuyente*, Cívitas REDF núm. 80/1993; CASADO OLLERO, G.: *La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco*, Hacienda Pública Española núm. 68/1981; GARCIA AÑOVEROS, J.: *Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la actividad financiera*, Cívitas REDF núm. 76/1992; etc.) que ha advertido, por lo impreciso de sus límites y la «obsesión recaudatoria» -no aséptica constitucionalmente, en cuanto encaminada también al logro del sistema justo-, un notable desequilibrio en el ejercicio de esta potestad entre los derechos y poderes exorbitantes de la Administración y los derechos y garantías de los obligados tributarios.

nalmente se le impone el deber de velar por el cumplimiento del sostenimiento a las cargas públicas que el artículo 31 de la Constitución establece para todos los ciudadanos de acuerdo con el criterio de capacidad económica en el marco de un sistema tributario justo.

Esta singularidad de la potestad tributaria constituye el fundamento último del principio del denominado «particularismo tributario» y, a la vez, obliga a entender este principio de modo relativo con objeto de lograr siempre el difícil equilibrio entre dos ámbitos distintos de idéntica intensidad (102).

Y es en el marco de estas ideas en el que, a nuestro juicio, debe resolverse la cuestión de la aplicación de la Ley de Procedimiento Administrativo Común a la materia tributaria en general, y a la cuestión propuesta de la subsistencia de la vía genérica de la petición regulada en su artículo 42, en particular. No cabe decir, en principio, que en esta materia exista una contradicción natural, *in terminis*, entre las pretensiones públicas y las privadas, encontrándose encaminada la potestad tributaria a la consecución de un sistema tributario justo que la Administración ejercita, no en su propio interés, sino en defensa de los intereses colectivos, de modo que el interés de los ciudadanos que efectivamente cumplen sus obligaciones tributarias coincide con el interés público sobre la existencia y sobre un adecuado ejercicio de aquella potestad. Por ello, en principio, habría que decir que el particularismo tributario excluye la aplicación directa de la Ley de Procedimiento Administrativo Común, de carácter meramente supletorio en esta materia. Sólo en aquellos casos en que, por el contrario, la regulación de los procedimientos tributarios conduzca a una merma de las garantías reconocidas en la Ley de Procedimiento general, habría que sostener la directa aplicación de esta última.

(102) No nos solidarizamos por ello con el pensamiento de SANCHEZ SERRANO cuando afirma la preeminencia absoluta de los derechos fundamentales respecto a los restantes valores y principios consagrados por la Constitución (SANCHEZ SERRANO, L.: *Los españoles, ¿súbditos fiscales?* ant. cit., págs. 252 a 254) ni consideramos suficiente para mantener dicha preeminencia que el desarrollo de tales derechos haya de tener lugar por ley orgánica, dado que la distinción entre ley orgánica y ley ordinaria (sector específico de materia reservada y *quórum* especial) no se basa en el principio de distribución competencial (en ambos casos, la competencia corresponde al Parlamento) ni de jerarquía (la exigencia de un *quórum* especial no atribuye *per se* mayor valor formal o material a la norma jurídica), sino de procedimiento necesario con unos requisitos procedimentales que operan como un «plus» sobre los exigidos para la ley ordinaria (*vid.* sobre esta cuestión los comentarios al artículo 9.º de la Constitución por: VILLAR PALASI, J.L. y SUÑE LLINAS, E., en *Comentarios a las Leyes Políticas*, dirigidos por OSCAR ALZAGA, anter. citados, Tomo I, pág. 329 y ss.).

Pero, por idénticas razones, tampoco compartimos la tendencia de nuestro Tribunal Constitucional de considerar los derechos fundamentales subordinados, de modo general, al mandato constitucional del sostenimiento a las cargas públicas. La consecución del delicado y frágil equilibrio entre los derechos preexistentes y la potestad tributaria obliga a ponderar continuamente los intereses generales y particulares en juego.

Subsanados los límites temporales para el ejercicio de la acción tendente a impugnar las autoliquidaciones, no existe disminución de garantías en el procedimiento específico previsto por las normas tributarias, por lo que el «particularismo tributario» se impone sobre la aplicación de la Ley de Procedimiento Administrativo Común.

De donde se hace forzoso concluir que la vía genérica del derecho de petición no constituye hoy una alternativa válida al procedimiento regulado en el Real Decreto 1163/1992.