

DOCUMENTOS DE TRABAJO

10/2021

Los derechos y garantías del contribuyente ante la Hacienda Pública del siglo XXI

Dirección

JUAN CALVO VÉRGEZ

Coordinación

IRUNE SUBERBIOLA GARBIZU

Autores

Juan Calvo Vérguez

Clemente Checa González

Antonio Fernández de Buján y Arranz

Rosa Galapero Flores

Marta González Aparicio

Antonia Jabalera Rodríguez

José Manuel Macarro Osuna

Elena Manzano Silva

José Miguel Martín Rodríguez

María Teresa Mata Sierra

Aitor Orena Domínguez

Fátima Pablos Mateos

Begoña Pérez Bernabéu

Antonio José Ramos Herrera

Irene Suberbiola Garbizu



ÍNDICE

PRÓLOGO

Capítulo 1. EL DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A QUE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN QUE REQUIERAN SU INTERVENCIÓN SE EFECTÚEN EN LA FORMA QUE LE RESULTE MENOS GRAVOSA, por Marta González Aparicio

1. Consideraciones iniciales
2. Fundamento y configuración jurídica del derecho del obligado tributario a la limitación de los costes indirectos
3. Las obligaciones formales como elemento esencial en la generación de presión fiscal indirecta.
4. El carácter dinámico del derecho a la limitación de los costes indirectos en la aplicación de los tributos: la importancia del factor temporal
5. La ¿obligatoriedad? en la aplicación del derecho del contribuyente a la limitación de los costes indirectos: consecuencias de su vulneración
6. Conclusiones.

Bibliografía

Capítulo 2. EL DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A LA CONFIDENCIALIDAD EN LAS RELACIONES CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y AL CARÁCTER RESERVADO DE LOS DATOS, INFORMES O ANTECEDENTES QUE SUMINISTRE A LA ADMINISTRACIÓN O QUE SE OBTENGAN POR ELLA, por Begoña Pérez Bernabéu

1. Consideraciones preliminares
2. El carácter reservado de los datos, informes y antecedentes obtenidos por la administración tributaria
3. El derecho a la confidencialidad de la información tributaria en el marco del intercambio automático de información entre jurisdicciones fiscales
 - 3.1. Consideraciones previas
 - 3.2. El carácter reservado de la información tributaria en el ámbito del intercambio de información a nivel internacional
 - 3.3. El carácter reservado de la información tributaria en el ámbito del intercambio de información en la Unión Europea
4. Reflexiones finales: el principio de determinación de la finalidad como elemento esencial del derecho a la confidencialidad de los datos tributarios

Bibliografía

Capítulo 3. EL DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A FORMULAR QUEJAS Y SUGERENCIAS ANTE EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE RESPECTO AL FUNCIONAMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, por Antonio José ramos Herrera

1. Una aproximación al origen y a la evolución del consejo para la defensa del contribuyente
2. La formulación de las quejas y sugerencias ante el consejo para la defensa del contribuyente y el procedimiento para su tramitación
 - 2.1. La formulación de las quejas y sugerencias
 - 2.1.1. El ámbito de las quejas y sugerencias
 - 2.1.2. La legitimación para la presentación de las quejas y sugerencias
 - 2.1.3. La inadmisión de las quejas y sugerencias
 - 2.2. El procedimiento para la tramitación de las quejas y sugerencias admitidas
 - 2.3. Otras funciones del Consejo para la Defensa del Contribuyente relacionadas con la atención a la ciudadanía
3. Análisis de la actividad reciente del consejo para la defensa del contribuyente
4. Reflexiones finales

Bibliografía

Capítulo 4. EL DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A CONOCER EL ESTADO DE TRAMITACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS, A SOLICITAR CERTIFICACIÓN Y COPIA DE LAS DECLARACIONES PRESENTADAS Y A NO APORTAR LOS DOCUMENTOS YA PRESENTADOS O QUE SE ENCUENTREN EN PODER DE LA ADMINISTRACIÓN ACTUANTE, por Antonio Fernández De Buján y Arranz

1. Consideraciones introductorias
2. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte
3. Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones presentadas así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente
4. Derecho a no aportar los documentos ya presentados o que se encuentren en poder de la Administración actuante

Bibliografía

Capítulo 5. EL DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A UN PROCEDIMIENTO SIN DILACIONES INJUSTIFICADAS IMPUTABLES A LA ADMINISTRACIÓN, PUDIENDO EXIGIR EL CUMPLIMIENTO DEL PLAZO MÁXIMO DE RESOLUCIÓN ESTABLECIDO PARA EL PROCEDIMIENTO, por María Teresa Mata Sierra

1. Introducción
2. Las dilaciones injustificadas imputables a la Administración tributaria
 - 2.1. Consideraciones generales

- 2.2. La obligación de resolver y los plazos en los procedimientos tributarios
- 2.3. Las dilaciones imputables a la Administración tributaria
 - 2.3.1. Primer bloque: requerimientos defectuosos de la administración
 - 2.3.2. Segundo bloque: solicitud de documentación repetida o innecesaria
 - 2.3.3. Tercer bloque: petición de información a terceros o traducción de documentos
- 3. Mecanismos normativos ante las dilaciones:
 - 3.1. La caducidad
 - 3.2. De la exclusión del cómputo del plazo de las dilaciones por causa no imputable a la Administración y de las interrupciones justificadas a la interrupción de la prescripción en el procedimiento inspector
 - 3.3. La no exigencia de interés de demora
- 4. Otros mecanismos posibles

Bibliografía

Capítulo 6. EL DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A SER OÍDO EN EL TRÁMITE DE AUDIENCIA Y A QUE SE HAGAN CONSTAR SUS MANIFESTACIONES CON RELEVANCIA TRIBUTARIA EN LAS DILIGENCIAS QUE SE EXTIENDAN EN EL CURSO DE LOS PROCEDIMIENTOS, por Fátima Pablos Mateos

- 1. Introducción
- 2. Reconocimiento de ambos derechos en el ordenamiento jurídico tributario: marco jurídico
- 3. El trámite de audiencia
 - 3.1. Concepto y régimen jurídico
 - 3.2. La omisión del trámite de audiencia
- 4. Documentación en diligencias de las manifestaciones del obligado tributario con relevancia tributaria
 - 4.1. Cuestiones previas
 - 4.2. Aspectos conflictivos.
- 5. Reflexiones finales

Bibliografía

Capítulo 7. EL DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A LA NO LIMITACIÓN DE LOS MEDIOS DE PRUEBA, por José Manuel Macarro Osuna

- 1. La libre utilización de medios de prueba como contenido de un derecho constitucional y su aplicación en materia tributaria
 - 1.1. La protección constitucional del derecho a la prueba y los principios que rigen el derecho a prueba
 - 1.2. La existencia de la prueba en el Derecho tributario
 - 1.3. Las limitaciones posibles al derecho a prueba: la indefensión efectiva
- 2. La normativa sobre aportación de pruebas en la LGT

- 2.1. La carga de la prueba y el principio de facilidad probatoria
- 2.2. La remisión normativa y la libre elección de medios de prueba
 - 2.2.1. La remisión de la LGT y la doctrina del Tribunal Supremo sobre los medios de prueba
 - 2.2.2. La libre elección de medios de prueba en materia tributaria
3. La no limitación temporal a la aportación de medios de prueba
4. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 8. EL DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A SER INFORMADO AL INICIO DE LAS ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN O INSPECCIÓN SOBRE LA NATURALEZA Y EL ALCANCE DE LAS MISMAS, por Aitor Orena Domínguez

1. Naturaleza y alcance de las actuaciones inspectoras
 - 1.1. Relación entre los Planes de Inspección y el alcance de las actuaciones inspectoras
 - 1.2. La regularización consecuencia de un procedimiento inspector no puede ir más allá del alcance del mismo salvo su ampliación
 - 1.3. Significado del “alcance general” de las actuaciones inspectoras
 - 1.4. El alcance general engloba tanto las obligaciones materiales como las formales
 - 1.5. Comprobaciones de carácter parcial y regularizaciones voluntarias en relación con obligaciones distintas a las previstas en el objeto del procedimiento de comprobación
 - 1.6. Alcance de las solicitudes de ampliación por parte del obligado tributario en cuanto al alcance de las actuaciones inspectoras
 - 1.7. La modificación de la extensión de las actuaciones por parte de la Inspección. Principio de regularización íntegra
 - 1.8. Solicitud del obligado tributario de una inspección de carácter general
 - 1.9. Consecuencias del incumplimiento de respetar el alcance de las actuaciones
 - 1.10. No cabe la ampliación del alcance de las actuaciones con la notificación de una segunda propuesta de liquidación y apertura de un nuevo trámite de alegaciones, antes de que hubiera concluido el procedimiento de comprobación limitada abierto para otro objeto
2. Preclusividad:
 - 2.1. El procedimiento posterior no puede solicitar documentación que no fue requerida en el anterior
 - 2.2. Nuevas calificaciones jurídicas
 - 2.3. Disponibilidad de los medios
 - 2.4. La contabilidad no examinada en un primer procedimiento no constituye por si solo un nuevo hecho o circunstancia
 - 2.5. La preclusividad y la necesidad o no de resolución expresa
 - 2.5.1. La resolución expresa de un procedimiento de comprobación limitada tiene carácter preclusivo respecto de cualquier otro procedimiento abierto sobre la misma operación, aunque sea por otro ejercicio

- 2.5.2. La preclusividad se extiende no solo a los elementos sobre los que se haya pronunciado expresamente la Administración tributaria, sino a todos los comprobados
- 2.6. La preclusividad en los procedimientos iniciados mediante declaración
- 2.7. Consecuencias de la vulneración de los efectos preclusivos: anulabilidad o nulidad de pleno derecho

Capítulo 9. LA ENTRADA DE LA INSPECCIÓN EN EL DOMICILIO Y EN LOCALES DE NEGOCIO O ESTABLECIMIENTOS MERCANTILES DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS, por Iruñe Suberbiola Garbizu

- 1. Contextualización
 - 1.1. Introducción
 - 1.2. Marco normativo
 - 1.3. Novedades introducidas por la Ley 11/2021
- 2. Delimitación del domicilio constitucionalmente protegido
 - 2.1. Domicilio de las personas físicas
 - 2.2. Domicilio de las personas jurídicas
 - 2.3. Despachos profesionales
 - 2.4. Domicilio virtual
 - 2.5. Reflexiones previas
- 3. Cuestiones procedimentales:
 - 3.1. Justificación de la medida: principios de necesidad, proporcionalidad, e idoneidad
 - 3.2. El consentimiento como presupuesto habilitante primario
 - 3.3. La autorización judicial como presupuesto habilitante secundario
 - 3.3.1. Sobre el momento procedimental en el que debe obtenerse la autorización
 - 3.3.2. Sobre la posibilidad de considerar el “acuerdo de autorización” como acto administrativo que habilita competencialmente la autorización por parte del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo
 - 3.3.3. Cuestiones relacionadas con la validez del auto que recoge la autorización de acceso
 - 3.4. Reflexiones previas
- 4. Reflexiones finales

Bibliografía

Capítulo 10. EL DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A QUE LA ADMINISTRACIÓN RESUELVAN EXPRESAMENTE TODAS LAS CUESTIONES QUE SE PLANTEEN EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS Y A LA NOTIFICACIÓN DE RESOLUCIÓN EXPRESA, por Antonia Jabalera Rodríguez

- 1. Introducción
- 2. Estatuto del contribuyente europeo, buena administración y obligación de resolver en un plazo razonable. una mirada desde el Derecho europeo

3. Deber de resolver expresamente los procedimientos tributarios. configuración general
 - 3.1. Obligación de resolver expresamente y de motivar la resolución
 - 3.1.1. La obligación de resolver expresamente los procedimientos de aplicación de los tributos. Delimitación de su alcance
 - 3.1.2. Obligación de resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen. Una breve referencia a la resolución automatizada del procedimiento
 - 3.1.3. Obligación de motivar la resolución expresa. Remisión
 - 3.2. Plazos de resolución de los procedimientos tributarios
 - 3.2.1. La determinación del plazo máximo de resolución. La fijación del *dies a quo* y del *dies ad quem*
 - 3.2.2. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración
 - 3.3. Efectos de la falta de resolución expresa en plazo en los procedimientos de aplicación de los tributos
 - 3.3.1. El silencio administrativo en los procedimientos tributarios y sus efectos
 - 3.3.2. La caducidad en los procedimientos tributarios y sus efectos
 - 3.4. La retroacción de actuaciones en los procedimientos de aplicación de los tributos y plazos de resolución
4. Deber de resolver expresamente los procedimientos tributarios. algunas cuestiones conflictivas
 - 4.1. El deber de resolver expresamente el procedimiento inspector y los efectos derivados de su incumplimiento. Especial referencia a los supuestos de retroacción de las actuaciones
 - 4.1.1. Plazo de duración del procedimiento inspector. Causas de suspensión y de extensión
 - 4.1.2. Efectos derivados del incumplimiento del deber de resolver en plazo el procedimiento inspector
 - 4.1.3. La retroacción de actuaciones en el procedimiento inspector y plazo para su resolución
 - 4.2. El deber de resolver expresamente y la sucesión de procedimientos de aplicación de los tributos
 - 4.3. La declaración del Estado de alarma y sus efectos sobre los plazos de resolución de los procedimientos tributarios

5. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 11. EL DERECHO A LA MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS, por Rosa Galapero Flores

1. La motivación de los actos administrativos
2. La motivación de los actos tributarios
3. La motivación en los actos de liquidación de tributos
 - 3.1. Contenido mínimo de las liquidaciones tributarias

4. La motivación de los actos de comprobación de valores
 - 4.1. Procedimiento de comprobación de valores tipificado en el artículo 134 de la Ley General Tributaria
5. Necesidad de motivar las actuaciones plasmadas en actos tributarios de los órganos de inspección tributaria
6. Motivación de los actos que resuelven recursos y reclamaciones administrativas

Bibliografía

Capítulo 12. EL DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A RECURRIR CONTRA LOS ACTOS Y ACTUACIONES DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS, por José Manuel Martín Rodríguez

1. Introducción
2. El recurso de reposición
 - 2.1. Una primera puerta opcional pero ¿casi siempre cerrada?
 - 2.2. El incumplimiento reiterado de su plazo de resolución: ¿perder tiempo o ganarlo?
 - 2.3. El recurso de reposición en el ámbito local, cuestiones propias
3. La reclamación económico-administrativa
 - 3.1. Un “paso fronterizo” obligatorio para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa
 - 3.2. ¿Obstaculiza la posible condena en costas por temeridad o mala fe el ejercicio del derecho a recurrir?:
 - 3.2.1. La cuantificación de las costas, un problema pendiente tras la anulación del art. 51.2 RRVA
 - 3.2.2. El concepto de temeridad o mala fe
4. Elementos comunes al procedimiento económico-administrativo y al procedimiento contencioso-administrativo
 - 4.1. Los diferentes grados y motivos de estimación. Particular atención a la estimación por motivos de forma con retroacción de actuaciones
 - 4.2. ¿El “doble tiro” menoscaba el derecho a recurrir contra los actos de la Administración Tributaria?
 - 4.2.1. El plazo para la reiteración del acto
 - 4.2.2. El límite del propio alcance de la revisión
 - 4.2.3. Un punto de equilibrio: el “doble tiro” también permite segundas oportunidades a los obligados

Bibliografía

Capítulo 13. EL DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A OBTENER LA SUSPENSIÓN DE LOS ACTOS Y ACTUACIONES DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS DICTADOS EN CUMPLIMIENTO DE UNA RESOLUCIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA, por Juan Calvo Vérguez

1. Consideraciones generales

- 1.1. Vías de recurso existentes y alcance de las facultades de revisión de los órganos económico-administrativos
- 1.2. ¿Resulta trasladable a la vía contencioso-administrativa la suspensión automática aplicable en vía económico-administrativa?
- 1.3. Alcance de las garantías para la suspensión en vía revisora del acto impugnado
2. Solicitud y concesión de la suspensión. Especial referencia a la aportación de garantías. Alcance de la reforma introducida por la nueva ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal
3. La suspensión de una ejecución sin garantías en caso de que dicha ejecución cause daños de imposible o difícil reparación
 - 3.1. A vueltas con la necesaria delimitación de aquellos perjuicios que revistan el carácter de irreparabilidad o de difícil reparación
 - 3.2. La presencia del llamado *periculum in mora* como elemento esencial para la adopción de la medida cautelar
 - 3.3. Recapitulación
4. Percepción de intereses de demora derivados de la suspensión de la reclamación económico-administrativa. La determinación del *dies ad quem* en la exigencia de los intereses de demora suspensivos
5. Principales consecuencias susceptibles de derivarse de la suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa
6. La posibilidad de suspender la ejecución de los actos dictados en cumplimiento de una resolución económico-administrativa habiéndose presentado incidente de ejecución contra los mismos

Capítulo 14. LA PROHIBICIÓN DE LA REFORMATIO *IN PEIUS* EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, por Clemente Checa González

1. Contenido y alcance de la *reformatio in peius*
2. La Ley de Procedimiento Administrativo de 1958. Polémica doctrinal propiciada por esta norma acerca de la reforma peyorativa
3. Las leyes 30/1992 y 39/2015, de procedimiento administrativo común. Ampliación de la *reformatio in peius* a cualquier procedimiento administrativo iniciado a instancia de parte
4. La Ley 59/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y la prohibición de la reforma peyorativa respecto al recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas
 - 4.1. Recurso de reposición
 - 4.1.1. El recurso de reposición en la esfera local
 - 4.2. Reclamaciones económico-administrativas.
5. El artículo 24 de la Constitución como dique fundamental para la prohibición de la *reformatio in peius*

Bibliografía

CAPÍTULO 15: EL DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A EXIGIR LAS RESPONSABILIDADES DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS Y DEL PERSONAL A SU SERVICIO CUANDO LEGALMENTE CORRESPONDA, por Elena Manzano Silva

1. introducción
2. La responsabilidad patrimonial de las Administraciones tributarias
 - 2.1. Responsabilidad por actuación del legislador tributario
 - 2.1.1. Responsabilidad derivada de la aplicación de una norma declarada contraria al Derecho de la Unión Europea
 - 2.1.2. Responsabilidad derivada de la aplicación de una norma con rango de Ley declarada inconstitucional
 - 2.2. Responsabilidad por actos ejecutados por la Administración tributaria declarados ilegales o contrarios a derecho
3. Responsabilidad del personal al servicio de las administraciones tributarias.
4. Palabras finales

Bibliografía

CAPÍTULO 16. REFLEXIONES FINALES, por Juan Calvo Vérguez

PRÓLOGO

La Exposición de Motivos de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes señala que la aprobación de una Ley que contenga los derechos y garantías de los contribuyentes, permite “profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes, con la finalidad de favorecer un mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones de éstos”. A renglón seguido manifiesta que “la regulación en un texto legal único dotará a los derechos y garantías en él recogidos de mayor fuerza y eficacia y permitirá la generalización de su aplicación al conjunto de las Administraciones tributarias, sin perjuicio de su posible integración en un momento ulterior en la Ley General Tributaria en cuanto que constituye el eje vertebrador del ordenamiento tributario”. Seguidamente destaca “su carácter programático, en cuanto que constituye una declaración de principios de aplicación general en el conjunto del sistema tributario, con el fin de mejorar sustancialmente la posición jurídica del contribuyente en aras a lograr el anhelado equilibrio en las relaciones de la Administración con los administrados y de reforzar la seguridad jurídica en el marco tributario”.

Seis años después se aprobó la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en cuya Exposición de Motivos puede leerse que una sección, 3ª, del capítulo I se dedica a las obligaciones de la Administración tributaria en la que “se traslada lo dispuesto en los artículos 10, 11 y 12 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, con regulación de la obligación de realizar devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, la de devolución de ingresos indebidos y la de reembolso de los costes de las garantías», que en la misma sección, “introduce como novedad la obligación de la Administración de abonar también el interés legal generado por el coste de las garantías”, y que “la sección 4.ª reproduce la lista de derechos y garantías de los obligados tributarios contenida en el artículo 3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, e incorpora al mismo nuevos derechos como el derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de la comunidad autónoma, el derecho a formular quejas y sugerencias, el derecho a que consten en diligencia las manifestaciones del interesado o el derecho a presentar cualquier documento que se estime conveniente”.

Antes de la aprobación de dicha Ley se había aprobado la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuyo título IV, bajo el epígrafe «De la actividad de las Administraciones Públicas», -como indica su Exposición de Motivos - “contiene una trascendente formulación de los derechos de los ciudadanos en los procedimientos administrativos, además de los que les reconocen la Constitución y las Leyes. De esta enunciación cabe destacar como innovaciones significativas: La posibilidad de identificar a las autoridades y funcionarios bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos -rompiendo la tradicional opacidad de la Administración-, el derecho de formular alegaciones y de aportar documentos en cualquier fase del procedimiento anterior al

trámite de audiencia, el de no presentar los ya aportados a la Administración actuante, y el de obtener información y orientación sobre los condicionamientos jurídicos o técnicos que las disposiciones vigentes impongan a los proyectos que se propongan abordar”.

Después dice que incorpora “las normas esenciales sobre el uso de las lenguas oficiales, regula el acceso a la información de los archivos y registros administrativos, conforme a lo establecido en el artículo 105, b), de la Constitución, y aborda de manera frontal y decidida -en contraposición a la timidez de las previsiones de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958- la instalación en soporte informático de los registros generales, así como la integración informática de aquéllos con los restantes registros administrativos”.

A continuación señala que en esa materia “cobran especial relevancia los principios de cooperación, coordinación y colaboración, posibilitando el que los ciudadanos puedan presentar las solicitudes, escritos y comunicaciones que dirijan a las Administraciones Públicas en los registros de cualquier órgano administrativo que pertenezca a la Administración General del Estado o a la de cualquier Administración de las Comunidades Autónomas, al margen de las restantes posibilidades ya establecidas o que se establezcan. A tal efecto se prevé que, mediante convenio de colaboración entre las Administraciones Públicas, se implanten sistemas de intercomunicación y coordinación de registros que garanticen la compatibilidad informática y la transmisión telemática de los asientos”.

Además, apunta que el “derecho a la identificación de las autoridades y funcionarios bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos, a que antes se hizo referencia, se complementa ahora con la posibilidad de solicitar la exigencia de responsabilidad por las anomalías en la tramitación”.

Y, por último, observa que se “introduce un nuevo concepto sobre la relación de la Administración con el ciudadano, superando la doctrina del llamado silencio administrativo”.

Tras más de veinte años de vigencia, dicha Ley fue sustituida por la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, cuyo artículo 53 dedicado a los “Derechos del interesado en el procedimiento administrativo”, que hay que tener muy presente, siquiera sea porque su Disposición Adicional Primera establece que las actuaciones y procedimientos sancionadores en materia tributaria y aduanera se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley.

Pues bien, en cierto modo, el libro “Los derechos y garantías del contribuyente ante la Hacienda Pública del siglo XXI” tiene por objeto un examen actualizado del “Estatuto del Contribuyente”, lo cual lleva a cabo apoyándose en la jurisprudencia. Obviamente, hoy en día no puede ignorarse la presencia de la inteligencia artificial, cuya utilización por la administración tributaria obliga a estudiar también los “tradicionales” derechos y garantías de los contribuyentes desde esa nueva perspectiva. Cuando menos, probablemente hay que ir pensando ya en la creación de nuevos derechos y garantías; mientras tanto procede ir adaptándolos a las circunstancias derivadas de la utilización de las “nuevas tecnologías” y de la inteligencia artificial.

La columna vertebral del libro está representada por el análisis de los derechos y garantías de los obligados tributarios contenidos en el artículo de la 34 LGT. Ello no significa que sean los únicos que se estudien también se analizan otros derechos y garantías recogidos en distintos preceptos de la propia LGT, así como otros reconocidos en la Constitución y en las leyes.

El libro tiene un valor suplementario, cual es uno de sus condimentos esenciales: la jurisprudencia. Ocioso es, a estas alturas del siglo XXI, referirse a la existencia de un enfoque multinivel de los derechos fundamentales, que dota de una extraordinaria complejidad a su análisis. Igualmente es cierto que esa riqueza de problemas, examinada con rigor acaba alumbrando soluciones que, en cierta medida, pasan a formar parte de la comunidad jurídica en que nos movemos habitualmente.

Exponente de cuanto decimos es, por ejemplo, la jurisprudencia relativa a la interceptación de comunicaciones e incautaciones de correos electrónico. En ese sentido, importa referirse a la STJUE (Sala Tercera) de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, que incluye una amplísima referencia a la Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos que le permite fundamentar su criterio de que tanto las interceptaciones de telecomunicaciones como las incautaciones de correos electrónicos realizadas durante las visitas domiciliarias en los locales profesionales o comerciales de una persona física o en los locales de una sociedad mercantil, producidas en el marco de un procedimiento penal no concluido mediante interceptaciones de telecomunicaciones e incautaciones de correos electrónicos constituyen como tal injerencia en el ejercicio del derecho garantizado por dicho artículo 7 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea. En términos similares se pronuncia la STJUE (Sala Cuarta) de 17 de enero de 2019, *Dzivev y otros*, C-310/16, EU:C:2019:30, que presenta la particularidad de que las interceptaciones de las telecomunicaciones controvertidas en el litigio principal fueron autorizadas por una autoridad judicial que no disponía de la competencia necesaria para ello, no obstante, lo cual, estima aplicable la citada sentencia 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832. Aquella considera que la norma controvertida en el procedimiento principal refleja las exigencias reflejadas en dicha sentencia en la medida en que, precisa en su apartado 38, que “obliga al juez nacional a descartar del procedimiento penal medios de prueba, como las interceptaciones de las telecomunicaciones, que requieren una autorización judicial previa cuando dicha autorización ha sido emitida por una autoridad jurisdiccional sin competencia para ello”. Asimismo es interesante la STEDH de 13 de febrero de 2018 (nº 61064/10), caso *Ivashchenko c. Rusia*, que concluyó que la inspección, descarga y copia de datos contenidos en ordenador portátil y en sus instrumentos de almacenamiento referidos no solo a las actividades profesionales del demandante sino a su vida privada en el curso de una inspección de aduanas aplicando un “procedimiento de muestreo”, supone una violación del derecho al respeto a la vida privada y familiar.

Paralelamente en esta línea también conviene recordar la jurisprudencia del Tribunal Supremo SSTS 14 de julio de 2021 (RCA 3895/2020; ECLI:ES:TS:2021:2982) y de 16 de julio de 2021 (RCA 2190/2020, ECLI:ES:TS:2021:3078 y 2778/2020, ECLI:ES:TS:2021:3083), relativa al valor probatorio en sede administrativa de documentos obtenidos en una entrada en domicilio constitucionalmente protegido de un tercero que ha sido -la entrada- declarada nula a efectos probatorios en sede penal por vulneración del art. 18.2 y 24.2 de la CE. El Tribunal Supremo ha

determinado que la Administración no puede realizar regularizaciones tributarias e imponer sanciones con relación a un obligado tomando en consideración documentos incautados como consecuencia de un registro domiciliario practicado respecto de otros obligados (registro autorizado por el juez contencioso-administrativo), cuando, posteriormente, tales documentos fueron declarados por la jurisdicción penal como constitutivos de una prueba nula, al apreciar vulneración de derechos fundamentales en su obtención, por haberse excedido los funcionarios de la Administración tributaria de lo autorizado, en particular, por entender que los referidos documentos constituían «hallazgos casuales» referidos a otros sujetos y relativos a otros impuestos y ejercicios distintos a aquéllos para los que se obtuvo la autorización de entrada y registro. Igualmente importa recordar que la STS de 23 de septiembre de 2021 (RCA/2672/2020; ECLI:ES:TS: 2021:3502) ha precisado que, en el recurso de apelación interpuesto contra un auto de autorización de entrada en el domicilio, dictado por el juzgado de lo contencioso-administrativo inaudita parte, resulta exigible que se entregue copia del expediente judicial al recurrente dentro del plazo previsto para formular dicho recurso). Por otro lado, están pendientes de sentencia, entre otros el Auto de Admisión de 21 de julio de 2021, rec. cas. 7353/2020, cuyas cuestiones con interés casacional son las siguientes:

- «1. Delimitar, a los efectos de autorizar la entrada en domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular para la ejecución forzosa de actos de la Administración tributaria, los requisitos que ha de colmar el acto cuya ejecución forzosa justifica, a tenor de los artículos 91.2 LOPJ y 8.6 LJCA, la intervención del juez de lo contencioso-administrativo.
2. Determinar si la facultad de "entrada" en los domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular comporta también su "registro" con la finalidad apuntada.
3. A la vista de las respuestas a las preguntas anteriores, esclarecer si la Administración tributaria puede solicitar -y el juez contencioso está facultado para autorizar- la entrada en domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, con la finalidad de investigar actos o hechos con trascendencia tributaria, más allá, por tanto, de la ejecución forzosa de los actos de aquella Administración».

Del mismo modo resulta del máximo interés la jurisprudencia recaída sobre el derecho/principio a la buena administración. En ese sentido, es provechoso recordar que la STJUE (Sala Sexta) de 4 de junio de 2020. C.F. (Inspección fiscal), C-430/19, EU:C:2020:429, declara, con respecto a la denegación del derecho a la deducción en materia del impuesto sobre el valor añadido debido al comportamiento presuntamente inadecuado de los proveedores del sujeto pasivo, que “el principio general del Derecho de la Unión del respeto del derecho de defensa debe interpretarse en el sentido de que cuando un sujeto pasivo no ha tenido la posibilidad de acceder, en el marco de procedimientos administrativos nacionales de inspección y de determinación de la base imponible del IVA, a la información que figura en su expediente administrativo y que fue tomada en cuenta en la adopción de una resolución administrativa por la que se le imponen obligaciones fiscales adicionales, siendo así que el órgano jurisdiccional que conoce del asunto comprueba que, sin esa irregularidad, el procedimiento podría haber dado lugar a un resultado distinto, tal principio exige la anulación de dicha resolución” (apartado 37). También lo es que la STJUE (Sala Segunda) de 14 de mayo de 2020, AGROBET CZ, C-446/18, EU:C:2019:1137, que, refiriéndose a un asunto en

que la controversia gira en torno a la devolución del IVA soportado, señala que “el principio de buena administración exige que una autoridad administrativa como la Administración tributaria de que se trata en el litigio principal proceda, en el marco de las obligaciones de comprobación que le incumben, a un examen diligente e imparcial de todos los aspectos pertinentes, de modo que se asegure de que dispone, al adoptar su decisión, de los datos más completos y fiables posibles para ello” . y, que, además, “esa obligación de diligencia, que tiene como corolario el derecho de toda persona a que las autoridades administrativas tramiten sus asuntos de forma imparcial, equitativa y dentro de un plazo razonable, exige, esencialmente, que estas examinen, con diligencia e imparcialidad, todos los elementos pertinentes del asunto de que se trate, incluidos, muy especialmente, los relativos a las alegaciones formuladas por un sujeto pasivo”.

Precisamente, en el principio de buena administración de apoya la Sentencia del Tribunal Supremo 1312/2021, rec. cas. 8325/2019, para dar respuesta a un supuesto relativo a un expediente sancionador en materia de contrabando:

“Es cierto que existe legislación adecuada para salvaguardar los derechos del ciudadano ante la inactividad administrativa, procurando una tutela efectiva en tanto posibilita el acceso al control judicial, al respecto los institutos del silencio administrativo o la propia caducidad, o incluso habilitando la impugnación jurisdiccional contra la inactividad administrativa, arts. 25.2 y 29.1 de la LJCA; pero existe un vacío normativo positivo que obvia completamente los cauces para reaccionar contra cierta inactividad administrativa; la actividad diligente y temporánea por parte de la Administración no constituye una potestad discrecional de la misma sometida a su voluntad o conveniencia, al margen, a veces, de los principios y reglas constitucionales y legales, representando potencialmente la imposibilidad de control judicial de la actividad administrativa en contra del mandato constitucional del art. 106.1 de la CE, y quebrando un derecho del administrado que como se ha razonado anteriormente no es mera entelequia sin plasmación y efectividad práctica, como es el derecho a que la actividad de la Administración cuando afecta a sus derechos e intereses se desarrolle y resuelva en un tiempo razonable y proporcionado, esto es, a no sufrir dilaciones indebidas e injustificadas.

Existe, pues, con base en la normativa antes citada, un deber administrativo a la diligencia debida, y un correlativo derecho de los ciudadanos a la proscripción de la inactividad administrativa. Es consustancial al principio de buena administración la diligencia en el actuar de la Administración y el desarrollo y resolución en tiempo razonable y proporcionado. Cuando existe una inactividad administrativa objetiva, injustificada y desproporcionada, se está conculcando el derecho del ciudadano a la buena administración; derecho real y efectivo que debe ser garantizado y que, en su caso, debe ampararse por los Tribunales de Justicia cuando controla la referida inactividad administrativa; inactividad que si bien no está sometida a plazo no constituye una potestad discrecional a voluntad de la Administración, sino que con la base constitucional y legal vista se impone a la Administración obligada al citado deber de buena administración que proscribire la inactividad y cuya conculcación, en función de cada caso concreto, tendrá sus consecuencias jurídicas, como es el caso que nos ocupa.

A mayor abundamiento, en el caso que nos ocupa el régimen sancionador regulado en la LO 12/1995, de Represión del Contrabando, no prevé específicamente un trámite en el procedimiento, antes de la incoación, para indagaciones o actuaciones previas al procedimiento mismo, formalmente abierto, tampoco se establece un plazo de caducidad, es vía reglamentaria la que prevé unas actuaciones

preliminares o complementarias, por lo que sin perjuicio de haberse podido incurrir en un supuesto de *ultra vires*, en que no entramos, pone más en evidencia, si cabe, que la Administración no tenía derecho a la inactividad, en un plazo notoriamente superior al de duración que el propio reglamento establece, esto es, a infringir los plazos que ella misma crea, sin que dicha pasividad pueda tener amparo jurídico, más cuando estamos en presencia de un procedimiento sancionador que, en sus consecuencias sustantivas, debe regirse por el principio de legalidad.

Dicho lo anterior, a la cuestión con interés casacional cabe responder en el sentido de que la fecha de inicio del cómputo del plazo máximo de resolución en el procedimiento sancionador en materia de contrabando a los efectos de apreciar la existencia o no de caducidad es la de la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento y no desde la fecha de las actuaciones previas, excepto que estas se utilicen fraudulentamente para alargar el plazo de seis meses para concluir el procedimiento sancionador, debiéndose entender que la inactividad injustificada y desproporcionada de la Administración desde la finalización de las actuaciones previas al inicio del expediente sancionador, conculca el derecho del interesado a la buena administración en su manifestación de no sufrir dilaciones injustificadas y desproporcionadas, y vicia las posteriores actuaciones llevadas a cabo por conculcar el principio de buena administración”.

De otra parte, están pendientes de sentencia dos autos de admisión que inciden también sobre esta cuestión:

- El ATS de 14 de julio de 2021, rec. cas. 6727/2020, cuya cuestión interés casacional es la siguiente:

«Determinar si, a los efectos de establecer el *dies a quo* para la interposición del recurso de alzada por órganos de la Administración tributaria ante el TEAC contra resoluciones dictadas por órganos económico-administrativos, resulta suficiente con la comunicación de la resolución, recibida en la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) o en cualquier otro departamento, dependencia u oficina de la Administración, que la haya recibido a los efectos de su ejecución o si, por el contrario, el artículo 50 RGRVA exige, además, otra notificación, específicamente dirigida a los efectos de permitir su impugnación a través del recurso de alzada ordinario.

Asimismo, conforme al principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución y a los efectos de verificar que el recurso de alzada ordinario se haya interpuesto dentro de plazo, precisar si debe existir en el expediente administrativo, constancia documental o informática de la fecha de la notificación de la resolución a los "órganos legitimados" para interponerlo».

- Y el ATS de 14 de julio de 2021, rec. cas. 6490/2020, siendo en este caso la cuestión con interés casacional la que sigue:

«Determinar, interpretando el artículo 120.3 LGT conforme a los principios de buena administración y de capacidad económica, si en los supuestos en los que el contribuyente presente junto con la solicitud de rectificación de errores de la autoliquidación una tasación pericial, para fundamentar la incorrecta asignación de valor de los bienes consignados en dicha autoliquidación, el deber de motivación del acuerdo de liquidación exige la valoración de esos bienes por parte de la administración».

No está de más recordar la importancia alcanzada por el intercambio de información entre Estados miembros de la Unión Europea –y no solo entre ellos, por supuesto–, y, asimismo, el dinamismo

de su regulación. Por ese motivo, resulta oportuno acordarse aquí de la STJUE (Sala Tercera) de 25 de noviembre de 2021, C-437/19, *État luxembourgeois* (Informations sur un groupe de contribuables), en la medida en que contiene un pronunciamiento muy relevante en relación con el derecho a la tutela judicial efectiva, consagrado en el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en la medida en que en su apartado 99 declara que dicho artículo

“debe interpretarse en el sentido de que, cuando a una persona en cuyo poder obra información

- se le ha impuesto una sanción administrativa pecuniaria por no dar cumplimiento a una decisión de requerimiento de información en el marco de un intercambio entre administraciones tributarias nacionales, conforme a la Directiva 2011/16, contra la que no cabía recurso judicial alguno en virtud del Derecho interno del Estado miembro requerido, y dicha persona
- ha impugnado la legalidad de la referida decisión por vía incidental en el marco de un recurso judicial dirigido contra la resolución sancionadora dictada por no dar cumplimiento a ese requerimiento, de manera que ha tenido conocimiento de la información mínima indicada en el artículo 20, apartado 2, de la citada Directiva en el curso del procedimiento judicial relativo a dicho recurso,

debe otorgarse a dicha persona, una vez definitivamente reconocida la legalidad de las referidas resoluciones dictadas en su contra, la posibilidad de dar cumplimiento a la decisión de requerimiento de información en el plazo establecido inicialmente para ello por el Derecho nacional, sin que ello implique el mantenimiento de la sanción que se le impuso para ejercer su derecho a la tutela judicial efectiva. Solo en caso de que esa persona no atendiera el mismo requerimiento en ese plazo sería legítimamente exigible la sanción impuesta”.

Por último, llamamos la atención sobre la STJUE que, con toda probabilidad, se conocerá en 2022 sobre la adecuación al derecho de la Unión Europea del conocido “Modelo 720”, en particular sobre la proporcionalidad de las sanciones y del plazo de prescripción. Habrá que estar atentos, ya que, como bien se sabe, el pasado 15 de julio, el Abogado General Sr. Henrik Saugmandsgaard *øe*, presentó sus conclusiones en el asunto C-788/19 incoado a raíz de la denuncia interpuesta por la Comisión Europea contra España. En dicha sentencia, sin duda, se incluirán declaraciones de gran importancia en materia de derechos fundamentales.

Pendientes de esta sentencia están muchos sectores jurídicos y económicos. A título meramente ejemplificativo ante el TS penden varios recursos, por todos ref. cas. 5695/2020, en los que tendrá que:

“Determinar si un acto sancionador, consistente en una multa pecuniaria fija por cumplimiento tardío -sin requerimiento previo de la Administración- de la obligación de suministrar información a través del modelo 720 sobre bienes y derechos situados en el extranjero (Disposición adicional 18ª de la Ley General Tributaria), puede resultar incompatible con el derecho de la Unión Europea, considerando el principio de proporcionalidad y las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE, en particular y sin perjuicio de otras que pudieran resultar afectadas, la libre circulación de capitales, interpretadas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Determinar, a los efectos del juicio de proporcionalidad sobre la expresada sanción, el parámetro que debe considerarse a efectos comparativos, si el de la cuantía o relevancia económica de los bienes y

derechos situados en el extranjero o, en su caso, el de la cuantía o relevancia económica de las sanciones -a tenor del régimen general sancionador de la LGT- para infracciones similares cuando afectan a bienes y derechos localizados en el territorio español”.

Amén del asunto relativo al “Modelo 720”, están pendientes bastantes otros que tienen ver con derechos fundamentales. En el asunto C-570/20, Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie, ya ha presentado sus conclusiones el Abogado General Sr. Campos Sánchez-Bordona el 9 de diciembre de 2021, Sr. Campos Sánchez-Bordona, siendo su propuesta la de que el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea ha de interpretarse en el sentido de que:

“—No se opone a una normativa nacional que autoriza la acumulación de procedimientos y sanciones, administrativos y penales, en supuestos definidos a partir de criterios claros y precisos, establecidos por la ley y concretados adecuadamente por la jurisprudencia.

— Se opone a una normativa nacional que no permite asegurar la debida proporcionalidad entre la gravedad de la infracción, por un lado, y la gravedad del conjunto de las sanciones acumuladas, por otro lado, ya se trate de sanciones pecuniarias administrativas de carácter materialmente penal o de penas privativas de libertad”.

Están más retrasados otros asuntos igualmente interesantes cuales son los asuntos C-398/21, Conseil national des barreaux y otros y C-694/20, Orde van Vlaamse Balies y otros. Ambos tienen aspectos comunes, aunque se están tramitando de manera separada, habiéndose planteado, respectivamente, desde Bélgica y Francia. Efectivamente, se refieren al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. Versan sobre si el artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, introducido por la Directiva 2018/822/UE del Consejo de 25 de mayo de 2018 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad vulnera el derecho a un proceso equitativo garantizado por los artículos 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y 6 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y asimismo si vulnera los derechos al respeto de la correspondencia y de la vida privada garantizados por los artículos 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y 8 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales en la medida en que no excluye, por principio, a los abogados que intervienen en el contexto de la evaluación de la situación jurídica de su cliente del concepto de intermediarios que deben declarar a la administración tributaria la información necesaria sobre una estructura fiscal transfronteriza o que deben notificar esta obligación a cualquier otro intermediario; poniéndose en tela de juicio, por tanto, su secreto profesional.

Felicitemos al Director de la obra, Juan Calvo y, asimismo, a los autores que han participado en ella. Los lectores se van a encontrar con un libro en el que se desarrolla un examen riguroso de muchas de las cuestiones que hoy en día ocupan y preocupan a los contribuyentes y a los profesionales que se dedican al estudio del Derecho Tributario.

Isaac Merino Jara

Madrid, diciembre de 2021

CAPÍTULO 1

EL DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A QUE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN QUE REQUIERAN SU INTERVENCIÓN SE EFECTÚEN EN LA FORMA QUE LE RESULTE MENOS GRAVOSA

MARTA GONZÁLEZ APARICIO

mgonza@unileon.es

Universidad de León

1. Consideraciones iniciales. 2. Fundamento y configuración jurídica del derecho del obligado tributario a la limitación de los costes indirectos. 3. Las obligaciones formales como elemento esencial en la generación de presión fiscal indirecta. 4. El carácter dinámico del derecho a la limitación de los costes indirectos en la aplicación de los tributos: la importancia del factor temporal. 5. La ¿obligatoriedad? en la aplicación del derecho del contribuyente a la limitación de los costes indirectos: consecuencias de su vulneración. 6. Conclusiones. Bibliografía.

RESUMEN: Las cargas atribuidas a los obligados tributarios en el cumplimiento de sus obligaciones formales, generan costes indirectos cuya limitación es necesaria para la consecución de la eficacia del sistema tributario. Con este objetivo, los artículos 3.2 y 34.1.k) de la Ley 58/2003, General Tributaria, consagran el derecho del obligado tributario a que las actuaciones de la administración que requieran su intervención se efectúen en la forma que le resulte menos gravosa. La ejecución de este derecho presenta numerosos problemas, originados tanto por la indeterminación de sus elementos configuradores, como por el amplio número de obligaciones generadoras de costes indirectos previstas en la normativa tributaria, así como por la ausencia de un régimen punitivo en los supuestos de vulneración de este derecho.

PALABRAS CLAVE: obligado tributario, costes indirectos, presión fiscal indirecta, seguridad jurídica, proporcionalidad.

ABSTRACT: The charges attributed to taxpayers in the fulfillment of their formal obligations, generate indirect costs whose need is necessary to achieve the effectiveness of the tax system. With this objective, articles 3.2 and 34.1.k) of Law 58/2003, General Tax, establish the right of the taxpayer to have the actions of the administration that require his intervention be carried out in the manner that is least burdensome. The execution of this right presents numerous problems, originated both by the indeterminacy of its shaping elements, as well as by the large number of obligations that generate indirect costs destined for the tax regulations, as well as by the absence of a punitive regime in cases of violation. of this right.

KEY WORDS: taxpayer, indirect costs,- indirect tax burden, legal certainty,- proportionality.

1. CONSIDERACIONES INICIALES

En el sistema tributario español, así como en el de la mayoría de los países de nuestro entorno, el papel de los obligados tributarios posee una relevancia que ha experimentado un crecimiento exponencial, como sujetos a los que se les atribuye el deber de colaborar activamente con la Administración en la gestión de los tributos. El incremento de las facultades y de las consiguientes obligaciones- de actuación de los contribuyentes en la liquidación y pago del tributo supone que, en muchos casos, al propio coste derivado del pago de la deuda tributaria, se adicione otro: el del cumplimiento de las obligaciones formales necesarias para liquidar y pagar el tributo, ya sea de manera directa (por ejemplo, a través de la presentación de una autoliquidación), o indirecta (por ejemplo, mediante la presentación de declaraciones informativas).

El contribuyente siempre va a tener que destinar determinados recursos (temporales y económicos) a la satisfacción de las obligaciones formales establecidas por el legislador tributario. Este consumo de recursos se traduce en costes, que el sujeto se verá obligado a asumir por su condición y que se adicionan al propio coste derivado del cumplimiento de la obligación tributaria principal, el pago de la cuota tributaria. Aceptado que, con la actual configuración de nuestro sistema fiscal, las cargas asociadas al cumplimiento de las obligaciones formales no se pueden reducir a cero, pues siempre se va a requerir una cierta actuación del contribuyente, y esta, de diferente manera, siempre tendrá un “coste”, lo que tampoco resulta admisible es un escenario en el que estas cargas sean tan elevadas que supongan un verdadero sacrificio para el obligado tributario, que se equipare o supere al del cumplimiento de las obligaciones materiales y que, con ello, incremente notablemente el cumplimiento de su principal obligación, el pago de la deuda tributaria.

La aplicación de los tributos generará sobre los contribuyentes una doble presión fiscal. Por un lado, una presión fiscal directa, para cuyo cómputo se atiende a la relación entre la totalidad de los ingresos tributarios obtenidos por las Administraciones públicas y el producto interior bruto. La presión fiscal directa, tanto en España, como en los países de nuestro entorno, es cuantificada y estudiada anualmente disponiéndose de abundantes datos al respecto¹. Pero, como se ha indicado, el pago de la deuda tributaria o, en otros términos, la generación de ingresos tributarios, no es la única obligación atribuible a los obligados tributarios, ya que estos también deberán asumir unos costes indirectos derivados del cumplimiento de sus obligaciones formales, a los que se ha denominado presión fiscal indirecta. Sin embargo, la presión fiscal indirecta no ha resultado muy estudiada, ni cuantificada, a diferencia de lo que ocurre en relación con la presión fiscal directa, de la que se disponen de estudios detallados.

Al hilo de lo indicado surge una cuestión ¿es posible cuantificar la presión fiscal indirecta? Su medición, en términos porcentuales, resultaría muy difícil, pues las obligaciones que generan tal

¹ A modo de ejemplo, el informe del Ministerio de Hacienda “Recaudación y estadísticas del sistema tributario español. 2008-2018.”. Accesible en el siguiente enlace: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Recaudacion/2018/Analisis-estadistico-recaudacion-2018.pdf> (Consultado el 15 de septiembre de 2021)

presión fiscal no son tan fácilmente medibles en términos económicos generales, como ocurre con la presión fiscal directa. Un estudio de este tipo requiere, en primer término, concretar qué obligaciones generan presión fiscal indirecta en los contribuyentes, aspecto sobre el que se abundará en el presente trabajo. A partir de esta delimitación se podrían tomar algunas variables que permitan cuantificar la presión fiscal indirecta soportada. Por ejemplo, se podría atender al factor temporal, esto es, al tiempo que deben emplear los obligados tributarios en la satisfacción de las obligaciones generadoras de costes indirectos. También se podría atender al factor económico, entendido como la cuantía que supone al contribuyente el cumplimiento de las obligaciones generadoras de costes indirectos. Con ello, se podrían ofrecer datos concretos sobre el la graduación de esta presión fiscal indirecta.

Al margen de las posibilidades para su medición, lo que resulta innegable es que una presión fiscal indirecta elevada no solo repercute negativamente en el obligado tributario, también en la propia Administración, pues considerando lo esencial del cumplimiento de las obligaciones formales por los contribuyentes para el funcionamiento del sistema tributario, unas cargas elevadas derivadas de tales actuaciones resultan desincentivadoras e incrementan la necesidad de control. De esa necesidad de limitar al máximo los costes indirectos generados a los contribuyentes el legislador ha dotado de carácter legal a lo que debería ser una pauta lógica en la actuación de la Administración tributaria: el derecho del obligado tributario a que las actuaciones de la administración que requieran su intervención se efectúen en la forma que le resulte menos gravosa.

2. FUNDAMENTO Y CONFIGURACIÓN JURÍDICA DEL DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A LA LIMITACIÓN DE LOS COSTES INDIRECTOS

La derogada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes² (en adelante, LDGC) fue el primer texto que recogió expresamente el derecho de los contribuyentes a que la presión fiscal indirecta soportada sea la mínima posible. Así lo indicaba el artículo 3.j) de la referida LDGC, que consagraba el “derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa”, previsión que se desarrolla en el artículo 20 del referido texto legal³. De esta forma, la reducción de los costes indirectos vinculados a las obligaciones formales se explicita, configurado como un derecho básico de los obligados tributarios. A pesar de que, efectivamente, fue al LDGC el primer texto que

² BOE núm. 50, de 27 de febrero de 1998.

³ Que consagraba la “obligación de la Administración tributaria a facilitar el ejercicio de los derechos”, indicando que “la Administración tributaria facilitará en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Las actuaciones de la Administración tributaria que requieran la intervención de los contribuyentes deberán llevarse a cabo de la forma que resulte menos gravosa para éstos, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”. Junto a este precepto, la disposición del artículo 3.j) de la LDGC también mostraba estrechos vínculos con el artículo 19 del mismo texto legal, que recogía el derecho del contribuyente a recibir un trato respetuoso en sus relaciones con la Administración. Es por ello que algunos autores, como ALONSO MURILLO (1998: 161-162), aludieran a lo adecuado que hubiese resultado su refundición en un único precepto.

recogió literalmente esta previsión, tampoco puede entenderse como una auténtica novedad, pues no representaba sino el reflejo de lo ya dispuesto en el artículo 35.i) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común⁴, si bien en el caso de la LDGC con una aplicación específica al ámbito tributario y a los procedimientos que se sustentan en este orden.

Aunque podría pensarse que la introducción de estos preceptos debiera haber sido valorada positivamente por la doctrina, tal evaluación no fue tal, pues la inclusión de este precepto ponía de manifiesto un problema de índole mayor. Así, reflexionaba Alonso Murillo (1998: 162) que este acto del legislador “no deja de ser sintomático de la mala salud de las relaciones entre Administración tributaria y administrados”. El legislador planteó la “cura” a esta “mala salud” de las relaciones Administración-contribuyente a través de la introducción de este precepto que, ya avanzamos, resultó un tratamiento demasiado escaso. La configuración de este derecho presentaba numerosos puntos débiles, que también puso de manifiesto la doctrina⁵, que impedían que la mera introducción de este precepto resultase suficiente para la consecución de los objetivos pretendidos. Esta debilidad se deriva, fundamentalmente, de la imprecisión o falta de definición de los conceptos básicos que configuran el aludido derecho, así como de la ausencia de reproche alguno a la Administración incumplidora, lo que parecía dejar el contenido de este precepto circunscrito a una mera declaración de intenciones.

Posteriormente, la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria⁶ (en adelante, LGT), recogió esta obligación de limitación de la presión fiscal indirecta, que se articula en este texto legal como un valor de carácter bifronte: por un lado, como derecho del obligado tributario y, por otro, como obligación para la Administración tributaria. Así el artículo 3 de la LGT, al establecer los principios que ordenan el sistema tributario, señala que “la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios”. Estos principios gozan de un carácter esencial, pues son los criterios que las Administraciones deben cumplir a la hora de aplicar el sistema tributario. Así lo ha indicado el Tribunal Supremo en Sentencia de 26 de junio de 2014⁷, en la que añade que “estos principios manifiestan que la justicia del sistema tributario no depende solo de la configuración teórica de las normas, sino también de cómo se aplican en la práctica por la Administración tributaria a la que están dirigidos”.

El artículo 34.1.k) de la LGT, por su parte, reitera el mandato del artículo 3.2 del mismo texto legal, si bien formulándolo como derecho del obligado tributario a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte

⁴ BOE núm. 285, de 27 de noviembre de 1992.

⁵ Ente otros, ALONSO MURILLO (1998) págs. 161-162, FERNÁNDEZ JUNQUERA (1998) págs. 97-99, o PALAO TABOADA (1997) págs. 13-14.

⁶ BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

⁷ ECLI:ES:TS:2014:2753.

menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Ambas disposiciones se complementan en la creación del aludido binomio derecho-obligación⁸.

Este derecho consagrado en el artículo 34.1.k) de la LGT se manifiesta o mantiene una especial vinculación con otros derechos de los contribuyentes, recogidos en el mismo precepto, como el derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (artículo 34.1.a), el derecho a no aportar documentos ya presentados o que se encuentren en poder de la Administración actuante (artículo 34.1.h), el derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria (artículo 34.1.j) o el derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley (artículo 34.1.ñ).

Además, otros textos legales, de carácter tributario también recogen este derecho de los obligados tributarios. Así, el artículo 180.4 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos⁹ (en adelante, RGAPGIT), establece que “sin perjuicio del ejercicio de las facultades y funciones inspectoras, las actuaciones del procedimiento deberán practicarse de forma que se perturbe lo menos posible el desarrollo normal de las actividades laborales o económicas del obligado tributario”, afirmación positiva pero escasamente efectiva por su indeterminación.

No solo la normativa tributaria hace referencia a este principio, que debe entenderse como informador de todos los procedimientos administrativos –por lo tanto, también de los tributarios-, a la luz de lo establecido en los dos textos fundamentales en la regulación del Derecho Administrativo¹⁰. En primer lugar, en el artículo 75.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas¹¹, que señala que “los actos de instrucción que requieran la intervención de los interesados habrán de practicarse en la forma que resulte más conveniente para ellos y sea compatible, en la medida de lo posible, con sus obligaciones laborales o profesionales”. De la lectura de este artículo se desprende la vaguedad de la obligación que contiene. Más que una verdadera obligación para la Administración, el precepto parece configurarse por el legislador como un mero principio orientador, que deja al

⁸ El carácter obligatorio para la Administración de este derecho del contribuyente, así como de los restantes que recoge el artículo 34 de la LGT, hubiera resultado reforzado si, en el texto de los artículos 30 y siguientes de la LGT, que regulan las obligaciones de la Administración, se hubiera hecho alguna referencia expresa a lo dispuesto en el mencionado artículo 34.

⁹ BOE núm. 213, de 5 de septiembre de 2007.

¹⁰ Como principios generales del Derecho Administrativo, ya resultan aplicables al ámbito tributario, de modo que la delimitación expresa del derecho a la limitación de los costes indirectos debe entenderse como una disposición destinada a la mayor concreción de estos principios administrativos generales, no como un precepto novedoso o que recoja algo no previsto por la Norma Administrativa.

¹¹ BOE núm. 236, de 2 de octubre de 2015.

criterio del propio órgano ante el que se sustancie el procedimiento la determinación de cuál será la forma de intervención más conveniente, o lo que es lo mismo, menos gravosa, para los administrados. Este es un punto débil que también apreciamos en la regulación del derecho del contribuyente a la limitación de los costes indirectos, fundamentalmente por lo indeterminado de la terminología que emplea y por la ausencia de un régimen sancionatorio en los supuestos de incumplimiento.

En segundo término, en el artículo 4.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público¹², que recoge los principios de intervención de las Administraciones Públicas, se indica lo siguiente “las Administraciones Públicas que, en el ejercicio de sus respectivas competencias, establezcan medidas que limiten el ejercicio de derechos individuales o colectivos o exijan el cumplimiento de requisitos para el desarrollo de una actividad, deberán aplicar el principio de proporcionalidad y elegir la medida menos restrictiva, motivar su necesidad para la protección del interés público así como justificar su adecuación para lograr los fines que se persiguen, sin que en ningún caso se produzcan diferencias de trato discriminatorias. Asimismo deberán evaluar periódicamente los efectos y resultados obtenidos”. Este artículo contiene distintas previsiones de interés a los efectos estudiados, que abarcan todas las fases en la adopción de acciones que recaigan en la esfera de los administrados. Así, en primer término, se refiere al principio de proporcionalidad, como elemento esencial en la determinación de la idoneidad de las medidas a adoptar. Por otro lado, se establece la obligación no solo de elegir la medida menos restrictiva, sino de que la elección aparezca justificada y resulte la más idónea para alcanzar los fines pretendidos. Finalmente, recoge la necesaria fiscalización y control de las medidas adoptadas.

Tanto el *supra* aludido artículo 75.3 de la Ley 39/2015, como el artículo 3.2 de la LGT hacen referencia a un principio esencial en la configuración de este derecho: el principio de proporcionalidad. Este principio debe ser entendido como un mandato que modula la aplicación de las normas tributarias, pues supone que la consecución de los objetivos de la Administración debe efectuarse de manera que genere los menores perjuicios para el obligado tributario. Según ha dispuesto el Tribunal Supremo, en Sentencia de 6 de junio de 2014¹³, el principio de proporcionalidad opera en dos tipos de supuestos:

“a) con carácter ordinario, en aquellos casos en los que el ordenamiento jurídico admite la posibilidad de elegir uno entre varios medios utilizables; y

b) con carácter excepcional, y en conexión con los principios de buena fe y equidad, en los supuestos en los que aun existiendo en principio un único medio, éste resulta inadecuado o excesivo a todas luces en relación con las características del caso contemplado”.

En conjunción, el principio de proporcionalidad, aplicado a los efectos examinados, supone que los órganos de la Administración deben procurar que el cumplimiento de las obligaciones formales se

¹² BOE núm. 236, de 2 de octubre de 2015.

¹³ ECLI:ES:TS:2014:2619.

efectúe a través de los medios que menores cargas supongan a los contribuyentes. Esto implica no solo la búsqueda de tales medios y su ofrecimiento efectivo a los obligados, sino también un auténtico patrón de conducta que debe guiar las relaciones entre la Administración y los administrados.

Con este marco legal, la pregunta que surge a renglón seguido es evidente: cómo se puede lograr la minimización de la presión fiscal indirecta. Para ello es preciso una identificación certera de cuáles son los principios y herramientas a accionar para lograr este objetivo. A tenor de lo indicado, no cabe duda de que el principio de proporcionalidad, al que nos acabamos de referir, desempeñará un papel básico, como elemento ponderador de las actuaciones generadoras y limitadoras de costes indirectos y como principio que debe guiar la actuación de la Administración. Junto a este, siguiendo lo indicado por Fernández Junquera (1998: 98), otro principio de aplicación esencial será el de seguridad jurídica que, como afirma la referida autora, permite al contribuyente “tener conocimiento previo y exacto de los trámites a seguir”. El maestro Sainz de Bujanda (1963: 422-423) se refería a este principio en los siguientes términos: “si todos esos enunciados, a través de los cuales se actúa la seguridad jurídica, hubieran de ser sintetizados en una sola proposición fundamental, podría decirse que es esta: el derecho de los españoles a la seguridad jurídica consiste en la certidumbre del Derecho y en la eliminación de la arbitrariedad”. De esta forma, un sistema tributario en el que impere la seguridad jurídica¹⁴ será aquel en que los contribuyentes sepan a qué atenerse antes, durante y después de los procedimientos, conocerán con precisión las actuaciones que se pueden desarrollar en los mismos y sus concretas obligaciones y derechos.

En el ámbito en que nos encontramos la aplicación del principio de seguridad jurídica incide especialmente en la fijación de ciertos aspectos objetivos y formales pues, en definitiva, lo que se debe pretender es que las actuaciones a desarrollar se hagan de la forma menos “onerosa” “costosa” o “molesta” para los contribuyentes. La certeza del contribuyente, de esta manera, se convierte en elemento limitador de la presión fiscal indirecta y, al contrario, la inseguridad de éste resulta un elemento expansivo de los costes fiscales indirectos, en tanto el obligado se sabe sometido a los posibles cambios de criterio de la Administración o del legislador. En consecuencia, resulta esencial una clara delimitación de las actuaciones que pueden ser ejercitadas tanto por la Administración, como por el obligado tributario, en el marco de los procedimientos que requieren la intervención de este último o que afecten a la actividad que desarrolla.

Junto a los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica se debe considerar un tercer principio aludido en el artículo 3.2 de la LGT: el principio de eficacia. Este principio, de base constitucional¹⁵, recogido en el artículo 3.1 de la Ley 40/2015, se configura como el garante del

¹⁴ En los últimos años, numerosas voces doctrinales vienen alertado de las flagrantes y habituales vulneraciones del principio de seguridad jurídica. Ejemplo de este “clamor”, es la denominada “Declaración de Granada”.

¹⁵ El artículo 103.1 de la Constitución recoge el principio de eficacia como uno de los que deben guiar las actuaciones de las Administraciones Públicas, indicando que “la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”.

derecho de los ciudadanos a una buena administración, gozando de un carácter supranacional al aparecer en el artículo 41 de la Carta de Derechos fundamentales de la Unión Europea. Este derecho debe impregnar todas las actuaciones de la Administración, de ahí su carácter abierto. Trasladando este concepto al ámbito en que nos encontramos, parece evidente que una actuación administrativa eficaz será aquella que no solo es menos gravosa para la propia Administración, maximizando el empleo de los recursos de que dispone, sino que también es menos costosa para el administrado, en nuestro caso, el obligado tributario, suponiendo para este las menores cargas posibles. Y es que la Administración, como garante del interés público, no puede constreñir sus actuaciones a la consecución de sus propios objetivos, sin mayor consideración de los intereses de los administrados, sino que debe conjugar ambos prismas con la finalidad de conseguir un equilibrio en el que logre sus finalidades con los menores costes para el contribuyente.

Identificados los principios básicos a considerar en la configuración de este derecho, el siguiente paso consiste en descender en la normativa tributaria para concretar cuáles son las actuaciones atribuidas al obligado tributario generadoras de costes indirectos en la aplicación de los tributos, lo que requiere de un examen pormenorizado que permita la identificación de tales actuaciones y de las medidas minimizadoras de los costes indirectos a adoptar en cada caso.

3. LAS OBLIGACIONES FORMALES COMO ELEMENTO ESENCIAL EN LA GENERACIÓN DE PRESIÓN FISCAL INDIRECTA

Desde la recepción por la LDGC del derecho de los obligados tributarios a la limitación de los costes indirectos se ha destacado por la doctrina la indeterminación de esta previsión. La LGT no ha solventado tal indeterminación, que se aprecia en dos aspectos fundamentalmente: por un lado, en que no se definen qué actuaciones generan costes indirectos y, por otro, en que no se explicita cuál es la forma “menos gravosa” en que las actuaciones se deben desarrollar.

La ausencia de una determinación precisa o de una lista cerrada de actuaciones generadoras de costes indirectos a los obligados tributarios, hace necesario que, para su concreción sea preciso acudir al tercer elemento aludido en el derecho consagrado en el artículo 34.k): las obligaciones formales. El artículo 29.1 de la LGT define las obligaciones formales, exponiendo los caracteres que concurren en este tipo de obligaciones:

- Respecto a su objeto, no son obligaciones de tipo de pecuniario, por tanto, no van suponer, de manera directa, la exigencia de una deuda tributaria. No obstante, el precepto, *in fine*, precisa que, aun careciendo de tal carácter pecuniario, su cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros, con lo que, aunque sea de manera indirecta, el cumplimiento de estas obligaciones formales sí puede estar vinculado a la determinación de una deuda tributaria.
- En cuanto a sus destinatarios, el cumplimiento de las obligaciones formales.

El catálogo de obligaciones formales generadoras de costes indirectos sí aparece definido, tanto en el texto de la LGT, concretamente en su artículo 29.2, como a lo largo del articulado del

RGAPGIT. De inicio, la lectura de estos preceptos pone de manifiesto la generosidad del legislador en el establecimiento de obligaciones formales, pareciendo olvidar las cargas que estas generan y, en definitiva, el mandato del artículo 34.1.k) de la LGT, tal y como apunta Garrido Mora (2008). Puesto que cada una de estas obligaciones formales posee un carácter particular y será susceptible de generar unos costes indirectos específicos, se requerirá un análisis individual de tales costes. Expresamente, las obligaciones formales que establece el artículo 29.2 de la LGT, desarrolladas en el RGAPGIT, y las cargas que suponen para los contribuyentes, son las siguientes:

1. Obligación de presentar declaraciones censales por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades u operaciones empresariales y profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención (artículo 29.2 a) de la LGT): las obligaciones censales se desarrollan en la Disposición Adicional 5ª de la LGT y en los artículos 2 a 16 del RGAPGIT. En relación a la obligación de presentar declaración censal y, particularmente, de los efectos de esta obligación formal sobre las obligaciones materiales y, particularmente, sobre el derecho a la deducción del IVA, se ha pronunciado el Tribunal Supremo en varias Sentencias, entre las que destaca la de Sentencia de 4 de febrero de 2011¹⁶, que señala el incumplimiento de la obligación formal de consignar un porcentaje de deducción del 100 por 100 en la declaración de inicio de la actividad no debe conllevar la pérdida del derecho a la deducción desde el mismo momento en que se soportó el IVA, subsanándose "el incumplimiento formal" con la presentación de las autoliquidaciones periódicas de IVA aplicando un porcentaje provisional de deducción del 100 por 100". De lo dispuesto por el Alto Tribunal en esta Sentencia se extrae el papel predominantemente informativo de esta declaración censal, de obligatoria realización al inicio de la actividad.
2. Obligación de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria (artículo 29.2 b) de la LGT): el artículo 18 del RGAPGIT establece la obligatoriedad para las personas físicas y jurídicas, así como los obligados tributarios a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, de disponer de un número de identificación fiscal (en adelante, NIF) para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria. No obstante, el disponer de NIF no exime de la obligación de disponer de otros códigos o claves de identificación adicionales que puedan venir exigidos por la normativa propia de cada tributo.
3. Obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones (artículo 29.2 c) de la LGT): estos mecanismos de comunicación de información a la Administración tributaria y de liquidación del tributo por el obligado tributario, se regulan en los artículos 119 a 122 de la LGT. En el primero de estos preceptos se define la declaración tributaria como "todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos". De este precepto se deduce la amplitud con la que el legislador ha definido el concepto, abarcando una pluralidad de mecanismos de comunicación de información.

¹⁶ ECLI:ES:TS:2011:743.

En consecuencia, esta enumeración del artículo 29.2 c) de la LGT no es, en puridad, necesaria, bastaría con la referencia a declaraciones y comunicaciones, pues las autoliquidaciones son un tipo de declaración, y así se define en el artículo 120 de la LGT, poseyendo la particularidad de que, en ellas, los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para liquidar el tributo y otros de carácter informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria a ingresar o, en su caso, la cantidad que resulta a devolver o a compensar. Es un mecanismo muy frecuente en un sistema tributario como el español, donde el contribuyente desempeña un papel fundamental en el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Así, son numerosos los ejemplos de autoliquidaciones que deben presentar los contribuyentes: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁷ (modelo 100), Impuesto sobre Sociedades¹⁸ (modelo 200), Impuesto sobre el Valor Añadido¹⁹ (modelo 303), o Impuesto sobre el Patrimonio²⁰ (modelo 714).

No obstante, como señala el precepto, las autoliquidaciones no serán los únicos documentos que los obligados tributarios deberán aportar de manera obligatoria a la Administración. Las declaraciones, por el carácter amplio con que se definen en la LGT, se emplean para diferentes funciones. Por un lado, se emplean como mecanismo a través del cual facilitar datos a la Administración para que sea ésta la que liquide el tributo. Así ocurre, a modo de ejemplo, en algunos impuestos como el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras o el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Otra de las obligaciones de los contribuyentes que se satisfacen por medio del empleo de las declaraciones es la obligación de información impuesta en los artículos 93 y 94 de la LGT. El referido artículo 93 establece que las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en artículo 35.4 de la LGT estarán obligadas

¹⁷ Tal y como señala el artículo 97.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) (BOE núm. 205, de 29 de noviembre de 2006) “Los contribuyentes, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministro de Economía y Hacienda”.

¹⁸ Así, el artículo 125.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) (BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014), señala que “los contribuyentes, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda correspondiente e ingresarla en el lugar y en la forma determinados por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas”.

¹⁹ En este sentido, el artículo 167.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) (BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992) indica que, “Salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda”.

²⁰ Tal y como señala el artículo 36.Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante LIP) (BOE núm. 136, de 7 de junio de 1991), “Los sujetos pasivos están obligados a presentar declaración, a practicar autoliquidación y, en su caso, a ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se determinen por el titular del Ministerio de Economía y Hacienda”.

a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas²¹. Esta obligación genérica de información se ha disgregado en numerosas obligaciones particulares, que requieren para su satisfacción la presentación de la correspondiente declaración. Particularmente, aunque no son las únicas, destacaremos las establecidas en los artículos 31 y siguientes del RGAPGIT:

- Obligación de informar sobre operaciones con terceras personas (artículos 31 a 35 del RGAPGIT): las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, que desarrollen actividades empresariales o profesionales, deberán presentar una declaración anual relativa a sus operaciones con terceras personas. El modelo para efectuar esta declaración es el 347.
- Obligación de informar acerca de cuentas en entidades de crédito (artículo 37 RGPGIT): que requiere la presentación anual de una declaración por las entidades de crédito y las demás entidades que, de acuerdo con la normativa vigente, se dediquen al tráfico bancario o crediticio.
- Obligación de informar acerca de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua (artículo 37 bis del RGAPGIT): conforme a lo dispuesto en los artículos 1.2 y 29.bis de la LGT, las instituciones financieras vendrán obligadas a presentar una declaración informativa sobre cuentas financieras abiertas en aquellas cuando concurren las circunstancias especificadas en la normativa sobre asistencia mutua que, en cada caso, resulte de aplicación. La declaración se realizará en el modelo 289.

²¹ En concreto, la LGT hace referencia expresamente a diferentes sujetos que deberán cumplir con esas obligaciones de información:

a) Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades.

b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, deberán comunicar estos datos a la Administración tributaria.

A la misma obligación quedarán sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

c) Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo estarán obligadas a informar a los órganos de recaudación y a cumplir los requerimientos efectuados por los mismos en el ejercicio de sus funciones.

d) Las personas y entidades que, por aplicación de la normativa vigente, conocieran o estuvieran en disposición de conocer la identificación de los beneficiarios últimos de las acciones deberán cumplir ante la Administración tributaria con los requerimientos u obligaciones de información que reglamentariamente se establezcan respecto a dicha identificación.

- Obligación de informar acerca de préstamos y créditos, y de movimientos de efectivo (artículo 38 del RGPGIT): las entidades de crédito y demás entidades que, de acuerdo con la normativa vigente, se dediquen al tráfico bancario o crediticio, vendrán obligadas a presentar las siguientes declaraciones informativas anuales:
 - a) Declaración de los saldos por importe superior a 6.000 euros, existentes a 31 de diciembre, de los créditos y préstamos por ellas concedidos en la que se incluirá el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y el número de identificación fiscal del acreditado o prestatario.
 - b) Declaración de las imposiciones, disposiciones de fondos y de los cobros de cualquier documento, que se realicen en moneda metálica o billetes de banco cuando su importe sea superior a 3.000 euros, cualquiera que sea el medio físico o electrónico utilizado, ya estén denominados en euros o en cualquier otra moneda.
- Obligación de informar acerca de los cobros efectuados mediante tarjetas de crédito o débito (artículo 38 bis. del RGAPGIT): las entidades bancarias o de crédito y demás entidades que, de acuerdo con la normativa vigente, presten el servicio de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito a empresarios y profesionales establecidos en España vendrán obligadas a presentar una declaración informativa anual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos a este sistema cuando el importe neto anual de los mencionados cobros exceda de 3.000 euros. La declaración se realizará en el modelo 170.
- Obligación de informar acerca de valores, seguros y rentas (artículo 39 del RGAPGIT): esta obligación afecta a las entidades que sean depositarias de valores mobiliarios deberán suministrar a la Administración tributaria, mediante la presentación de una declaración anual, la siguiente información respecto de los valores en ellas depositados, así como a las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, las entidades comercializadoras en España y los representantes de las entidades gestoras que operen en régimen de libre prestación de servicios, que deberán suministrar información a la Administración tributaria, con carácter anual, de las operaciones realizadas. La declaración se efectúa en el modelo 189.
- Obligación de informar sobre los titulares de cuentas u otras operaciones que no hayan facilitado el número de identificación fiscal (artículo 40 del RGAPGIT): las entidades de crédito deberán comunicar trimestralmente a la Administración tributaria las cuentas u operaciones, aunque tales cuentas u operaciones hayan sido canceladas, cuyo titular no haya facilitado su número de identificación fiscal o lo haya comunicado transcurrido el plazo establecido en el artículo 28.3 del RGAPGIT. Esta declaración se materializa en la presentación del modelo 195.
- Obligación de informar acerca del libramiento de cheques por parte de las entidades de crédito (artículo 41 del RGAPGIT): las entidades de crédito deberán comunicar

anualmente a la Administración tributaria la información relativa a los cheques que libren contra entrega de efectivo, bienes, valores u otros cheques, con excepción de los librados contra una cuenta bancaria, para lo que emplearán el modelo 199.

- Obligación de informar sobre determinadas operaciones con activos financieros (artículo 42 del RGAPGIT): las entidades que operen con activos financieros deberán estar obligados a suministrar información a la Administración tributaria mediante la presentación de una declaración anual, a través del modelo 198.
- Obligación de informar acerca de los bienes y derecho situados en el extranjero (artículos 42 bis. y 42 ter. del RGAPGIT): las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, vendrán obligados a presentar una declaración informativa anual referente a la totalidad de los bienes y derechos de su titularidad situados en el extranjero. Esta declaración se realizará a través del modelo 720 y ha resultado muy controvertida desde su aprobación, por lo que nos referiremos más detalladamente a ella en líneas posteriores.

Estas no son las únicas obligaciones de información establecidas, ni el único texto legal que recoge obligaciones de este tipo. Existen otras, como la declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos (modelo 179) o la recientemente aprobada obligación de suministrar información acerca de las operaciones sobre monedas virtuales realizadas por personas físicas o entidades. Resulta bastante ilustrativo del volumen de obligaciones de información vigentes en la actualidad el apartado dedicado a las declaraciones informativas en página web de la Agencia Tributaria, donde se recogen casi cincuenta modelos para efectuar declaraciones de este tipo²².

Las numerosas obligaciones de información previstas se traducen en un notable incremento de los costes derivados del cumplimiento de la normativa tributaria para los contribuyentes, en definitiva, de la presión fiscal indirecta. En relación a este numeroso crisol de obligaciones parece necesario iniciar una reflexión sobre si, efectivamente, es necesario aportar esta información a la Administración tributaria en una declaración específica, o si esta ya puede disponer, en muchos casos de la misma información, pues está contenida en otras declaraciones o autoliquidaciones de las que ya dispone. Expondremos un ejemplo que ilustre esta problemática. Imaginemos dos personas físicas, residentes en España, que tienen constituida una comunidad de bienes desde hace 25 años, estando conformada por cuatro inmuebles, propiedad el 50% de cada uno de estas personas, que se destinan al alquiler. Dos de esos inmuebles son viviendas, y los otros dos son oficinas. Las autoliquidaciones o declaraciones que deberán presentar estas personas son las siguientes:

²² El hipervínculo de la página web señalada es el siguiente:

https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/Inicio/Procedimientos_y_Servicios/Impuestos_y_Tasas/Declaraciones_Informativas/Declaraciones_Informativas.shtml

- Declaración de IRPF, anual, (modelo 100) de cada uno de los comuneros, en la que cada uno de ellos declara como rendimientos del capital inmobiliario las rentas percibidas por el alquiler de los inmuebles.
- Declaración de IVA, trimestral, (modelo 303), por el IVA repercutido derivado del alquiler de las dos oficinas.
- Declaración informativa, anual, (modelo 184), que deben presentar las entidades en atribución de rentas que ejerzan una actividad económica o cuyas rentas excedan los 3.000 euros anuales.
- Declaración informativa anual (modelo 347), sobre las operaciones realizadas con terceras personas.

Refiriéndonos particularmente a la información facilitada en estos dos últimos modelos ¿resulta necesaria? ¿se está aportando a la Administración tributaria alguna información de la que no dispusiera a tenor de lo declarado en el modelo 100 o en el modelo 303? Todo ello, además, considerando que en el caso estudiado los arrendatarios también deben suministrar información a la Administración tributaria a través de sus declaraciones, por ejemplo, de las retenciones practicadas en el caso de las oficinas. Entendemos que, en casos como el expuesto, nada infrecuentes en la práctica, poca o ninguna información se aportará a la Administración distinta de la que ya dispone, representando la obligación de presentar estas autoliquidaciones un gravamen adicional -e innecesario-.

4. La obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos (artículo 29.2 d) de la LGT): según el artículo 29 del RGAPGIT, cuando la normativa propia de cada tributo lo prevea, los obligados tributarios deberán llevar y conservar de forma correcta los libros registro que se establezcan y conservarlos en el domicilio fiscal del obligado tributario. Por otro lado, el plazo máximo para efectuar la anotación registral de las operaciones es de tres meses a partir del momento de realización de la operación o de la recepción del documento justificativo o, en todo caso, antes de que finalice el plazo establecido para presentar la correspondiente declaración, autoliquidación o comunicación, salvo lo dispuesto en la normativa propia de cada tributo. En definitiva, la llevanza de la contabilidad y de los libros exigidos por la normativa mercantil y fiscal generará costes al contribuyente que se podrán acrecentar o aminorar en función de la concreta forma en que se deba efectuar esa llevanza y del tiempo en que se deba conservar.

A fin de aligerar esta carga y de evitar que el contribuyente deba llevar una contabilidad “mercantil” y otra contabilidad “fiscal” la norma prevé que los libros o registros contables, incluidos los de carácter informático o electrónico que, en cumplimiento de sus obligaciones contables, deban llevar los obligados tributarios, podrán ser utilizados como libros registro de carácter fiscal, siempre que se ajusten a los requisitos que se establecen

en el RGAPGIT y en la normativa específica de los distintos tributos. A estos efectos, el libro diario simplificado que lleven los sujetos incluidos en el ámbito de aplicación del régimen simplificado de contabilidad, se considerará como libro registro de carácter fiscal en aquellos casos en que sustituya a los libros registros exigidos por la normativa tributaria.

5. Obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias (artículo 29.2 e) de la LGT): la normativa básica en relación con la obligación de facturación se encuentra en Reglamento por el que se aprueban las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/12, de 30 de noviembre²³. La importancia que la Administración tributaria ha otorgado a la factura como elemento probatorio generaba, en ocasiones, graves cargas a los contribuyentes, particularmente en los casos en que no se disponía de factura, pero sí de otros documentos acreditativos, o cuando la factura no cumplía exactamente con las formalidades exigidas. Sin embargo, el Tribunal Supremo ha matizado esa rigidez y formalismo que la Administración ha reservado a la constatación del hecho imponible en la factura, entre otras, en Sentencias de 19 de enero de 2011²⁴, 23 de noviembre de 2011²⁵, y 20 de marzo de 2012²⁶. Esta última Sentencia indica que “el propio Reglamento ha relajado el rigor de la documentación del impuesto al reconocer la validez de otros documentos sustitutos en el artículo 7 o al liberar al sujeto pasivo en el artículo 6.7 del deber de incluir determinadas menciones en la factura, mediando autorización del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando se aprecie que las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate o las condiciones técnicas de expedición de las facturas dificulten la consignación de las menciones a que se refiere el apartado 1 del precepto, y siempre que las operaciones que se documenten sean entregas de bienes o prestaciones de servicios que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, con excepción de las que se encuentren exentas conforme al artículo 25 de la Ley 37/1992”.
6. La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido (artículo 29.2 f) de la LGT): este precepto también conecta de manera directa con el ya mencionado artículo 93 de la LGT, que regula las obligaciones de información.

²³ BOE núm. 289, de 1 de diciembre de 2012.

²⁴ ECLI:ES:TS:2011:168.

²⁵ ECLI:ES:TS:2011:7456.

²⁶ ECLI:ES:TS:2012:1948.

La obligación de información que recoge este precepto o, más bien, su abuso o mala aplicación por parte de los órganos de la Administración, resultando en muchos casos muy gravosas para los contribuyentes y provocando un notable incremento de la presión fiscal indirecta soportadas, lo que generó numerosos problemas en la práctica. Es por ello que es abundante la jurisprudencia del Tribunal Supremo que aborda esta problemática, de la que extraeremos algunas Sentencias de interés:

- El Tribunal Supremo ha limitado la facultad de los órganos de la Administración de realizar requerimientos de información, pero solo de forma parcial, ya que esa limitación se prevé solo en el ámbito de la recaudación tributaria. Así lo indica, entre otras, en la Sentencia de 13 de noviembre de 2014²⁷, en la que el Alto Tribunal señala que “la circunstancia de que se contemple la posibilidad de que los órganos de recaudación puedan practicar requerimientos de información tributaria no significa reconocerles la potestad de realizar requerimientos de información a cualquier obligado tributario y en cualquier clase de contexto o situación. Se trata del ejercicio de una potestad que debe estar directamente vinculada al ámbito competencial y a una actividad que desarrolle el órgano en cuestión, es decir, sujeta a la previsión legal que justifica la actuación misma del órgano administrativo. Debe estar circunscrita, como establece el artículo 2 del mencionado Reglamento, a «la función administrativa conducente al cobro de las deudas y sanciones tributarias y demás recursos de naturaleza pública que deban satisfacer los obligados al pago». En el presente caso ni existían deudas o sanciones que recaudar, ni la finalidad del requerimiento iba encaminada a su cobro. En otras palabras, por definición, un órgano de recaudación no puede practicar requerimientos genéricos de información. Mientras que, en principio, todo sujeto pasivo de no importa qué tributos está sujeto a la potestad de comprobación e inspección de la Administración tributaria, justificándose así la existencia de requerimientos generales de información, siempre que aparezcan suficientemente motivados y se adopten siguiendo los cauces previstos en la norma. Sólo quedan sometidos al ámbito competencial de los órganos de recaudación quienes aparezcan como deudores de la Hacienda pública, no pudiendo, por ello, practicar requerimientos generales en este ámbito. En suma, tratándose de la recaudación y, por lo tanto, de los órganos administrativos que la tienen encomendada, no cabe practicar requerimientos desvinculados del cobro o de la exacción de créditos concretos y específicos”. Como se puede observar, esta doctrina del Tribunal Supremo solo pone coto a estos requerimientos generales de información cuando estos se ejerzan por los órganos de recaudación, no así cuando se trata de los órganos de gestión e inspección. Esta ausencia de límites abunda en el recurso frecuente a este tipo de mecanismo de obtención de información.

²⁷ ECLI:ES:TS:2014:4898-.

- En relación a los requerimientos de información en formato electrónico, el Tribunal Supremo se ha manifestado, entre otras, en Sentencias de 3 de noviembre de 2011²⁸, de 17 de marzo de 2014²⁹ y de 20 de noviembre de 2014³⁰. En estas Sentencias el Alto Tribunal concluye que el artículo 29.1.f) de la LGT “no obliga a utilizar soporte informático alguno para dar cumplimiento al requerimiento de obtención de información formulado, pero sí obliga a suministrar los datos solicitados de esa forma específica, si es que éstos se conservan en tal soporte y así se requiere por la Administración tributaria”. Por otro lado, en la Sentencia de 16 de febrero de 2007³¹, se indica que “del mismo modo, en la mecánica informática (hoy habitual) no puede sostenerse, con seriedad, que el elemento identificador solicitado, "pagarés", pueda generar dificultades excesivas, a efectos de hacer demasiado gravoso el cumplimiento de la información pedida. Precisamente, esa facilidad de selección del dato solicitado hace improcedente que sea la Inspección quien lo busque en las oficinas de la entidad recurrente, como se alega en el recurso de casación”.
7. Obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas (artículo 29.2 g) de la LGT): esta obligación conecta con lo indicado en el artículo 142 de la LGT, en relación con las facultades de la inspección de los tributos, precepto del que destaca la amplitud con que regula tales facultades. Así, se encuentran facultades tan dispares como el examen de libros y documentos, la inspección de bienes, elementos y explotaciones o la entrada en domicilio. En su ejercicio se pueden generar costes indirectos a los contribuyentes, que serán más o menos gravosos atendiendo a la forma en que las actuaciones se realicen.
- Particularmente, la obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas encuentra su reflejo directo en la previsión del apartado 3 del artículo 142 de la LGT, este precepto establece que “los obligados tributarios deberán atender a la inspección y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones”. El desarrollo reglamentario de este artículo se encuentra en el artículo 173 del RGAPGIT, que indica que los obligados tributarios deberán atender a los órganos de inspección y les prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones. De lo dispuesto tanto en este precepto, como en otros, se deduce que la colaboración requerida por la Administración es una colaboración “activa”, que no se limita únicamente a estar y dejar hacer, sino que debe extenderse a facilitar el trabajo realizado por los órganos de la inspección, lo que resulta más gravoso para el obligado tributario.
8. Obligación de entregar un certificado de las retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta

²⁸ ECLI:ES:TS:2011:7798.

²⁹ ECLI:ES:TS:2014:1055.

³⁰ Recurso de Casación núm. 3073/2012.

³¹ Recurso de Casación núm. 3165/2002.

(artículo 29.2 h) de la LGT): para la ejecución de esta obligación formal se deberá emplear el modelo previsto al efecto en función de la actividad que haya generado la retención. Por ejemplo, para los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos se empleará el modelo 180.

9. Obligaciones formales de esta naturaleza establecidas en la normativa aduanera (artículo 29.2 i) de la LGT).

Finalmente en relación con estas obligaciones formales es preciso realizar tres anotaciones con incidencia en los que a la presión fiscal indirecta soportada por los obligados tributarios se refiere:

- En primer lugar, este catálogo de obligaciones formales no es cerrado, pues el artículo 29 de la LGT de inicio, indica que podrán establecerse legalmente otras obligaciones formales adicionales. Esta falta de concreción se adiciona a la propia amplitud de cada una de las obligaciones formales, suponiendo no solo un evidente ejemplo de inseguridad jurídica para los obligados tributarios, sino también un elemento generador de una mayor presión fiscal, tal y como han puesto de manifiesto Vega Herrero y Muñoz del Castillo (2009: 129-130). Los ejemplos de normas reguladoras de impuestos que se ocupan específicamente del establecimiento de obligaciones formales son abundantes (artículos 104 y siguientes de la LIRPF, artículo 163 noniesdecies de la LIVA, etc.).
- Por otro lado, el artículo 29.3 señala que “en desarrollo de lo dispuesto en este artículo, las disposiciones reglamentarias podrán regular las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales. En particular, se determinarán los casos en los que la aportación o llevanza de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos³²”. Esta habilitación reglamentaria en el desarrollo de las obligaciones formales ha resultado una cuestión discutida por doctrina y jurisprudencia. Así, algunos autores como Vega Herrero y Muñoz del Castillo (2009: 129-130) planteaban varias objeciones a esta previsión. Por un lado, dudaban de la utilidad de esta previsión porque, indicaban “como es bien sabido, el art. 97 de la Constitución atribuye la potestad reglamentaria al Gobierno”. Por otro, ponían en cuestión la adecuación de esta previsión al principio de reserva de ley, señalando que “el establecimiento de obligaciones tributarias formales, en la medida en que constituyen prestaciones personales coactivas, quedan amparadas por el principio de reserva de ley y, en consecuencia, el ámbito de las obligaciones formales cubierto por el citado principio constitucional queda excluido de la potestad

³² En relación al último apartado de este precepto, es preciso indicar que fue introducido por el artículo 5.2 de la Ley 36/2006, de 19 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE núm. 286, de 30 de noviembre de 2006). Posteriormente, fue modificado por el artículo único.4 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE núm. 277, de 22 de septiembre de 2015) que introdujo la expresión “o llevanza”.

reglamentaria”. Sin embargo, el Tribunal Supremo no comparte esta argumentación, y así lo ha indicado, entre otras, en la Sentencia de 13 de octubre de 2010³³, en la que, con base en lo establecido en el Auto del Tribunal Constitucional núm. 123/2009 de 30 abril³⁴ se apunta que “la reserva de ley en materia tributaria no es absoluta sino relativa; solo afecta a los elementos esenciales del tributo y solo a ellos y no impide que puedan regularse aspectos concretos de elementos esenciales del tributo por norma reglamentaria. Por consiguiente, con más razón podrán regularse mediante norma reglamentaria lo que no dejan de ser aspectos formales del tributo pues no existe reserva ley constitucional respecto de obligaciones tributarias formales. El apartado h) del artículo 8 de la LGT, que prevé la regulación por ley de la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta, debe considerarse como una preferencia de ley, pues no tiene alcance constitucional de reserva de ley. El apartado h) del artículo 8 de la LGT, además, no sería aplicable a las obligaciones formales controvertidas en el caso de autos; y, en fin, el art. 29.3 de la LGT, redactado por la misma Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, dice textualmente: "En desarrollo de lo dispuesto en este artículo (obligaciones tributarias formales), las disposiciones reglamentarias podrán regular las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales (...)”.

En cualquier caso, aun admitiendo que este desarrollo de las obligaciones formales se puede realizar en sede reglamentaria, debe quedar reducido a sus estrictos términos que, según ha indicado el Tribunal Constitucional, deben ser de subordinación, desarrollo y complementariedad³⁵. El empleo del Reglamento en este ámbito no puede suponer en ningún caso una habilitación para la ampliación o el establecimiento de nuevas obligaciones, redundando, con ello, en un incremento de la presión fiscal indirecta para los obligados tributarios.

- Además, las obligaciones formales son indisponibles, y la obligación en su cumplimiento se aquilata con la previsión de un régimen sancionatorio específico en los supuestos de incumplimiento, recogido en la LGT en sede de infracciones y sanciones³⁶. Por lo que se refiere a la incidencia de este régimen sancionatorio en los

³³ ECLI:ES:TS:2010:5501. En el mismo sentido, si bien en relación con la habilitación legal para que en sede reglamentaria se regule la presentación por medios telemáticos y de forma periódica de los libros registros, la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2009, que en su fundamento jurídico tercero admite la posibilidad de desarrollo reglamentario de esta previsión.

³⁴ ECLI:ES:TC:2009:123ª.

³⁵ Así se indica en el supra referido Auto núm. 123/2009 de 30 abril.

³⁶ A modo de ejemplo, el artículo 198 de la LGT tipifica la infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones., el artículo 200 la infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales, el artículo 201 la infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación o el recientemente introducido 201.bis se ocupa de la infracción tributaria por fabricación,

costes indirectos que soportan los obligados tributarios, entendemos que es un elemento que incrementa, aunque sea de manera colateral la referida presión fiscal indirecta, particularmente por la severidad con que se sancionan algunas de estas conductas. Esto no debe confundirse con un alegato a favor de la supresión de este régimen sancionatorio en los supuestos de incumplimiento, sino con una petición tendente a realizar una valoración sobre la proporcionalidad de estas sanciones. Como ejemplo claro de esta situación se puede citar lo ocurrido con el ya mencionado modelo 720, que no es sino una obligación formal consistente en la presentación de una declaración sobre los bienes y derechos situados en el extranjero. El desmedido régimen sancionador previsto en los casos de incumplimiento de esta obligación formal³⁷ ha provocado que la Comisión Europea, en Dictamen Motivado de 15 de febrero de 2017³⁸ haya compelido al legislador español a modificar la referida normativa, hecho que a día de hoy no se ha producido, estando pendiente de resolución ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Por otro lado, este régimen sancionatorio previsto para los obligados tributarios en caso de incumplimiento de sus obligaciones formales, debe conducir al inicio de una reflexión sobre otra cuestión, que abordaremos en un epígrafe posterior: si se prevé un régimen similar para las Administración tributaria, en caso de que sea esta la que incumpla con su deber limitar los costes indirectos.

4. EL CARÁCTER DINÁMICO DEL DERECHO A LA LIMITACIÓN DE LOS COSTES INDIRECTOS EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS: LA IMPORTANCIA DEL FACTOR TEMPORAL

Uno de los factores que incide de manera decisiva en la graduación de la presión fiscal indirecta es el temporal, entendido como el periodo de tiempo en que los obligados deberán hacer frente al cumplimiento de sus obligaciones formales. A mayor margen temporal en que tales obligaciones pueden ser exigidas, mayor presión fiscal indirecta, y a la inversa.

producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable.

³⁷ De manera muy somera, este régimen sancionador supone la imprescriptibilidad de la deuda tributaria. Además, la presencia de las circunstancias indicadas en el artículo 39.2 de la Ley del IRPF y en el artículo 134.6 del TRLIS –actual 121.6 de la LIS-, “determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción”. La base de la sanción se corresponderá con la cuota íntegra resultante de la aplicación del art. 39.2 LIRPF o del 121.6 de la LIS. Este régimen sancionador ha sido calificado de especialmente duro, si bien se duda de su efectividad, tal y como señala TEJERIZO LÓPEZ (2013) págs. 47-50, que indica que “no cabe duda de que la Hacienda Pública ha decidido aplicar la mano dura contra los supuestos de defraudación. No seremos nosotros quienes se lo censuremos sin matices, pero no está de más recordar que las veces que se ha decidido emprender este camino (por ejemplo, en la reforma de la LGT de 1985), los resultados no fueron los esperados y, además, la dureza de la reforma provocó un estado de opinión contrario tan intenso que obligó a los pocos años a variar el rumbo de forma radical”.

³⁸ Accesible en el siguiente enlace:

<https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/dictamen-motivado-ce-720-1.pdf> (Consultado con fecha 05/09/2021).

En la limitación del periodo de tiempo en que la Administración puede exigir el cumplimiento de las obligaciones formales encontremos dos figuras que pueden desempeñar un papel esencial: la prescripción y la caducidad. Ambos son institutos extintivos de derechos y acciones por el transcurso del tiempo y la inactividad de las partes. Su fundamento es la protección de la seguridad jurídica, pues ambas figuras evitan la eterna situación de pendencia en la que se mantendrían las obligaciones para el deudor, ya sean estas dinerarias o formales. La diferencia fundamental entre ambas instituciones es que, mientras que el plazo de prescripción puede ser interrumpido a través de actuaciones del acreedor tendentes al cobro de su deuda, o de actuaciones del deudor encaminadas a la satisfacción de la misma, reiniciándose el cómputo del plazo en su integridad, los plazos de caducidad no pueden ser interrumpidos.

De entre estos dos institutos, la LGT ha optado por la prescripción como mecanismo de extinción de las deudas tributarias, estableciendo su régimen jurídico en los artículos 66 y siguientes. Sin embargo, como venimos indicando, el pago de la deuda tributaria no es único deber que se impone a los obligados tributarios, también existen otros, como las mencionadas obligaciones formales, que se deben satisfacer. La ausencia de aplicación de alguno de los mecanismos extintivos vinculados al tiempo a estas obligaciones formales provocaría que pudieran ser exigidas de manera indefinida, lo que no solo vulneraría de manera flagrante el principio de seguridad jurídica sino que incrementaría de manera notable la referida presión fiscal indirecta al desaparecer tiempo como elemento limitador.

Es por ello que el régimen de la prescripción contenido en los artículos 66 y siguientes de la LGT se cierra con lo dispuesto en el artículo 70 en relación con la prescripción de las obligaciones formales, tanto de las contenidas en el artículo 29, como de aquellas otras que puedan establecerse en otros textos legales. En tanto las obligaciones tributarias formales se vinculan, directa o indirectamente a la determinación de la deuda tributaria, su cumplimiento no puede extenderse de manera ilimitada en el tiempo, pues ello incrementa notablemente los costes indirectos soportados por los obligados tributarios y vulneraría el principio de seguridad jurídica. Por ello, también para estas obligaciones tributarias formales se ha fijado un plazo de prescripción, de cuyo establecimiento se ocupa el referido artículo 70 de la LGT. Este artículo establece una regla general y dos excepciones.

- La regla general en cuanto al plazo de prescripción de las obligaciones formales es que será el mismo que el plazo aplicable a la obligación material a la que se vincule, por lo tanto, cuatro años, subordinando, de esta forma, las obligaciones formales a las materiales. Esta previsión constituye una limitación en el periodo de exigencia de estas obligaciones formales, redundando en favor de la seguridad jurídica.
- La primera excepción que recoge este artículo 70 se encuentra en su apartado 2, y se refiere a los supuestos de comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de otras personas o entidades. En este caso, las obligaciones de conservación y suministro de información establecidas en el artículo 29.2, apartados d) e) y f), de la LGT, se deben cumplir en el plazo establecido en la normativa mercantil. A este respecto, el Código de Comercio establece en su artículo 30, apartado 1, que: “los empresarios conservarán los

libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años, a partir del último asiento realizado en los libros, salvo lo que se establezca por disposiciones generales o especiales”. Por tanto, las referidas obligaciones de conservación y suministro de información deberán cumplirse durante seis años a partir del último asiento realizado, o, en el caso de que a la persona o entidad le resulte de aplicación un plazo especial, durante este último si fuera superior a los seis años. Esta regulación de la prescripción de las obligaciones formales del artículo 70.2 de la LGT manifiesta algunos problemas en la práctica, que inciden en el incremento de la presión fiscal indirecta. Este es el caso de aquellos supuestos en los que se producen interrupciones del plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria de un sujeto pasivo, requiriéndose información a un tercero sobre las actividades de este. Con ello, la referida interrupción puede suponer que el mantenimiento de la obligación de informar del tercero sobrepase el referido plazo de seis años, puesto que las obligaciones tributarias formales del sujeto pasivo no han prescrito. De esta forma se produce una extensión *de facto* de la obligación de conservación documental establecida en el artículo 30 del Código de Comercio, que plantea un problema evidente para el tercero obligado a informar pues desconoce si se ha consumado la prescripción y, por tanto, hasta qué momento debe conservar la documentación mercantil y contable.

- La segunda excepción que recoge el artículo 70 se ocupa de la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en ejercicios prescritos. Esta previsión mantiene una relación directa con lo dispuesto en el artículo 66 bis. de la LGT, introducido en la LGT tras la reforma efectuada por la citada Ley 34/2015. Este precepto, en conjunción con el también reformado artículo 115, supone la imprescriptibilidad, con carácter general, del derecho a comprobar e investigar de la Administración³⁹. La posibilidad de que la Administración pueda ejercer, *sine die*, su “derecho a comprobar e investigar”, supone que el obligado tributario debe conservar, también sin límite temporal alguno, todos aquellos justificantes con incidencia, directa o indirecta, en sus liquidaciones o declaraciones tributarias. Parece evidente que, la carga que supone tal obligación para el sujeto, incrementa notablemente los costes indirectos derivados del cumplimiento de sus obligaciones formales y que el legislador en poco o nada ha considerado el mandato del artículo 3.2 de la LGT en el establecimiento de esta disposición.

A tenor de lo expuesto se concluye que, aun debiendo valorarse positivamente la inclusión de las obligaciones formales en el ámbito de las que pueden ser extinguidas vía prescripción, el régimen jurídico establecido en el artículo 70 de la LGT, en conexión con otros preceptos, plantea algunas debilidades que favorecen la inseguridad jurídica e incrementan la presión fiscal indirecta que recae sobre los obligados tributarios, al establecerse plazos de prescripción excesivamente largos. Por ello, quizá sería conveniente iniciar una reflexión sobre una posible reducción del plazo de prescripción aplicable a este tipo de obligaciones. Esta reducción del plazo vendría justificada no solo por razones que conectan con el principio de seguridad jurídica⁴⁰, sino también en el notable

³⁹ La problemática de estos preceptos ha sido abordada en otro trabajo: GONZÁLEZ APARICIO (2020) págs. 161 y ss..

⁴⁰ ALONSO MURILLO (1998) pág. 192.

incremento de los medios de que dispone la Administración para comprobar el cumplimiento de estas obligaciones, que posibilitan que esta realice sus actuaciones en un menor plazo. En definitiva, a mayor disposición de elementos para realizar el control por parte de la Administración, menor debería ser la duración del plazo de prescripción⁴¹. Atendiendo a ello, los extensos plazos de prescripción previstos en la LGT para las obligaciones formales no parecen responder a las cada vez mayores capacidades de que dispone la Administración para el ejercicio de sus funciones y, particularmente, para proceder a la comprobación del cumplimiento por los contribuyentes. Esta reducción del plazo redundaría no solo en beneficio de la seguridad jurídica, sino también generaría otros efectos mediatos entre los que destaca la disminución de los costes indirectos en la aplicación de los tributos.

5. LA ¿OBLIGATORIEDAD? EN LA APLICACIÓN DEL DERECHO DEL CONTRIBUYENTE A LA LIMITACIÓN DE LOS COSTES INDIRECTOS: CONSECUENCIAS DE SU VULNERACIÓN

En el apartado tercero de este trabajo señalábamos que el incumplimiento de las obligaciones formales, principales generadoras de presión fiscal indirecta, supone la comisión de una infracción tipificada en los artículos 191 y siguientes de la LGT. Además, aludíamos en el epígrafe segundo de este trabajo a que el principio de limitación de los costes indirectos en la aplicación de los tributos tiene un carácter bifronte: derecho para el obligado tributario y obligación para la Administración. Partiendo de este carácter doble, parece lógico plantearse qué consecuencias tiene el incumplimiento de este mandato para la Administración.

Pues bien, la respuesta es sencilla y rápida: de manera directa, ninguno. La única disposición a estos efectos es la que recoge el apartado 2 del artículo 34, que establece que “integrado en el Ministerio de Hacienda, el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen”. La función del Consejo para la Defensa del Contribuyente, a estos efectos, se circunscribe a la mera realización de “sugerencias y propuestas”, que ya no es que no tengan carácter sancionatorio, es que ni siquiera poseen eficacia vinculante.

En consecuencia, que las actuaciones administrativas no se ajusten a este derecho básico para el contribuyente no genera sanción o penalización alguna para la Administración incumplidora. Tal y como ya apuntó Palao Taboada⁴² (1997: 13-14), refiriéndose a la LDGC, estas normas por las que se establecen derechos para los contribuyentes deben calificarse como “blandas”, en tanto carecen de sanción y, señala “son, en consecuencia, *leges imperfectae*, cuyo cumplimiento se entrega a la buena voluntad del legislador o de la Administración”. La ausencia de reproche legal

⁴¹ En este sentido, VEGA HERRERO (1998) pág. 622 y DE LA NUEZ SÁNCHEZ CASCADO (1996) págs. 1-12.

⁴² Los negativos ausencia de un régimen sancionatorio que compela al acatamiento de este derecho ya fue puesto de manifiesto cuando se promulgó la LDGC, entre otros por el aludido PALAO TABOADA (1997) págs. 13-14, pero también por ALONSO MURILLO (1998) pág. 162. Sin embargo, a pesar de estas llamadas claras, el legislador, cuando incorporó este derecho a la vigente LGT, no manifestó interés por la corrección de este defecto.

a este tipo de actuaciones también se ve avalada por la elevada indeterminación de que adolece este derecho, tal y como hemos venido haciendo notar, que dificulta su conceptualización.

Esta situación plantea no solo una evidente injusticia, sino también una clara desigualdad, pues si es el contribuyente el que incumple con sus obligaciones formales, sí será sancionado. Por ejemplo, el artículo 200 de la LGT recoge un catálogo de infracciones por incumplir obligaciones contables y registrales, el artículo 201 del mismo texto legal hace lo propio con las obligaciones de facturación o documentación, y el artículo 202 recoge la infracción tributaria por incumplir las obligaciones relativas a la utilización y a la solicitud del número de identificación fiscal o de otros números o códigos. Todas ellas son obligaciones de carácter formal, para las que la LGT prevé las sanciones correspondientes en caso de incumplimiento, graduadas en función de la gravedad del mismo. No son las únicas obligaciones formales para las que la LGT establece un régimen sancionatorio en caso de incumplimiento. Más “sangrante” si cabe, es la infracción recogida en el artículo 203 de la LGT, que alude a la infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. La Ley, de este modo, sí considera una infracción el hecho de que el contribuyente dificulte la actividad de la Administración, por su poca diligencia o por su negativa a la práctica de determinadas actuaciones. Sin embargo, no encontramos ningún supuesto parecido cuando es la Administración la que, con sus requerimientos y su falta de diligencia, genera elevados costes al contribuyente. Ejemplos de vulneraciones en este sentido son frecuentes, tal y como hemos apuntado en los epígrafes anteriores. Por ejemplo, no se plantea reproche alguno por la excesiva carga que a todas luces representa la obligación para el contribuyente de mantener sin límite temporal los documentos contables y registrales acreditativos de su actividad, o por los costes generados por la aportación a la Administración de información de la que ya dispone.

Con este panorama, el único recurso del que pueden valerse los obligados tributarios para proteger sus derechos ante actuaciones que vulneren de forma evidente la previsión del artículo 34.k) de la LGT es el recurso a la vía jurisdiccional contencioso administrativa. No obstante, no se le escapará a lector las múltiples dificultades que plantea que prospere esta vía, sobre todo en algunos casos, precisamente por la aludida indeterminación del derecho a la limitación de los costes indirectos. Ello no impide que, como apunta Alonso Murillo (1998: 162), si la vulneración proviene de la actuación particular de un funcionario público, quepa la iniciación de un procedimiento sancionatorio contra el infractor, si bien, en muchos casos, la vulneración de este derecho proviene más de un problema estructural de nuestro sistema tributario que de las actuaciones particulares de los agentes de la Administración.

6. CONCLUSIONES

De lo expuesto en los epígrafes previos se concluye que las actuaciones tendentes a la aplicación de los tributos en las que los obligados tributarios deben intervenir, generadoras de costes indirectos, no solo son muy variadas, sino que mutan y se incrementan a la vez que evoluciona nuestra sociedad. Es por ello que el derecho a la limitación de los costes indirectos en la aplicación de los tributos se debe configurar como un derecho dinámico, que se adapte a las necesidades cambiantes de los contribuyentes y a los recursos a su disposición.

Resulta curioso, y así lo hemos observado, que los preceptos que se ocupan del establecimiento del derecho de los contribuyentes a que las actuaciones que se les requieran por parte de la Administración tributaria se realicen de la forma menos gravosa para ellos, gozan de un alto nivel de indeterminación, pareciendo en algunos casos no ser más que una mera declaración de intenciones, pero sin actuaciones o mandatos concretos. Esta indeterminación, que genera inseguridad jurídica al obligado tributario, no se aprecia cuando es la Administración la que ocupa una posición acreedora, lo que plantea la necesidad de un cambio de paradigma en la configuración de los derechos de los contribuyentes en nuestro sistema fiscal, previendo instrumentos expresos que garanticen su protección.

Aunque de esta indeterminación de la que adolece la LGT en la definición del concepto de costes indirectos y de las actuaciones tendentes a su reducción podría extraerse una lectura positiva, pues una determinación excesivamente precisa de estos conceptos podría conducir a una cierta rigidez en la implantación de medidas que permitan reducir los costes indirectos derivados de la aplicación de los tributos, esta oportunidad parece haber sido interpretada por la Administración tributaria en sentido opuesto pues se está recargando a los obligados tributarios con numerosas obligaciones formales que generan un elevado gasto de recursos. En respuesta a esta situación, no es infrecuente en los últimos tiempos, escuchar voces que se alzan criticando el exceso de obligaciones formales exigidas a los contribuyentes y clamando por la carga de estos se vea aligerada. A pesar de que las nuevas tecnologías representan un elemento facilitador en el cumplimiento de las obligaciones formales, el efecto reductor de la presión fiscal indirecta generada por estos nuevos mecanismos a disposición del contribuyente se ha visto aminorado por el incremento exponencial en las obligaciones formales que el contribuyente debe cumplir.

En consecuencia, aunque la Administración se precie de acatar el artículo 34.k) de la LGT y facilitar a los contribuyentes en cumplimiento de sus obligaciones formales, valiéndose para ello en gran medida de las grandes posibilidades ofrecidas por las nuevas tecnologías, este efecto se ha visto suprimido o atenuado por el “océano” de obligaciones formales que se abren ante el contribuyente y a las que debe hacer frente, a riesgo de ser sancionado en caso de incumplimiento. Por ello, urge el desarrollo de mecanismos que permitan hacer valer este derecho de los administrados, así como que la Administración y el legislador tomen en consideración su consecuente obligación, adoptándola en sus actuaciones.

Bibliografía

- ALONSO MURILLO, F. (1998): “Artículo 24”, en F. Alonso Murillo, C. Blasco Delgado, C. Gómez Cabrera y J. López Martínez: *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, 1ª ed., McGrawHill, Madrid.
- DE LA NUEZ SÁNCHEZ CASCADO, E. (1996): “Primeras reflexiones en torno al proyecto de ley de derechos y garantías de los contribuyentes”, *Carta tributaria. Monografías*, núm. 264.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (1998): “Derechos generales de los contribuyentes: (Artículos 3, 13, 14, 15, 16, 17, 19, 20, 21, 22 y 23)”, en R. Calvo Ortega, C. Checa González, I. Merino Jara; F. Álvarez Arroyo y A. Hernández Lavado (coords.): *Derechos y garantías de los contribuyentes: (estudio de la nueva Ley)*, Lex Nova, Valladolid.

- GARRIDO MORA, M. (2008): “Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario”, en AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor.
- GONZÁLEZ APARICIO, M. (2020): *La prescripción de la deuda tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- PALAO TABOADA, C. (1997): “Lo “blando” y lo “duro” del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes”, *Estudios financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 171.
- SAINZ DE BUJANDA, F. (1963): *Hacienda y Derecho*, Volúmenes III y IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (2013): “Comentarios a la Ley de lucha contra el fraude fiscal: Introducción”, en AA. VV.: *Comentarios a la Ley de lucha contra el fraude fiscal Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
- VEGA HERRERO, M. (1998): “Capítulo XV. Prescripción (Artículo 24)”, en AA.VV.: *Derechos y Garantías del Contribuyente (Estudio de la nueva ley)*, Lex Nova, Valladolid.
- VEGA HERRERO, M., y MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L. (2009): “Tributos y obligaciones tributarias”, en R. Calvo Ortega (director): *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Civitas.

CAPÍTULO 2

EL DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A LA CONFIDENCIALIDAD EN LAS RELACIONES CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y AL CARÁCTER RESERVADO DE LOS DATOS, INFORMES O ANTECEDENTES QUE SUMINISTRE A LA ADMINISTRACIÓN O QUE SE OBTENGAN POR ELLA

BEGOÑA PÉREZ BERNABÉU

Universidad de Alicante

bperez@ua.es

1. Consideraciones preliminares. 2. El carácter reservado de los datos, informes y antecedentes obtenidos por la administración tributaria. 3. El derecho a la confidencialidad de la información tributaria en el marco del intercambio automático de información entre jurisdicciones fiscales. 3.1. Consideraciones previas. 3.2. El carácter reservado de la información tributaria en el ámbito del intercambio de información a nivel internacional. 3.3. El carácter reservado de la información tributaria en el ámbito del intercambio de información en la Unión Europea. 4. Reflexiones finales: el principio de determinación de la finalidad como elemento esencial del derecho a la confidencialidad de los datos tributarios. Bibliografía.

RESUMEN: En la actualidad el intercambio de información es una poderosa arma en la cruzada de la Administración tributaria contra el fraude fiscal tanto a nivel interno como internacional que tiene como contrapeso el derecho de los contribuyentes a la confidencialidad en sus relaciones con la Administración tributaria. En este trabajo analizamos el marco normativo nacional e internacional que configura ese derecho a la confidencialidad de la información que obra en poder de la Administración tributaria llegando a la conclusión de que el principio de determinación de la finalidad es un pilar basilar del régimen de protección de este derecho.

PALABRAS CLAVE: Confidencialidad; carácter reservado; sigilo; Intercambio Automático de Información; Principio de determinación de la finalidad.

ABSTRACT: Currently, the exchange of information is a powerful weapon in the tax administration's crusade against tax fraud both domestically and internationally, which is counterbalanced by the taxpayers' right to confidentiality in their relations with the tax administration. In this paper we analyse the regulatory framework (at the national and international level) that shapes this right to confidentiality of tax information held by the tax administration, concluding that the principle of purpose determination is a cornerstone of the protection regime of this right.

KEY WORDS: Confidentiality; Secrecy; Automatic Exchange of Information; Purpose Principle.

1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

Frente a la obligación de informar a la Administración, el derecho a la confidencialidad de la información fiscal que obra en poder de la Administración tributaria se erige como garantía fundamental de los contribuyentes configurando una suerte de “secreto tributario” que constituye una pieza clave del ordenamiento tributario al integrar un instrumento de protección de derechos fundamentales y de bienes de relevancia constitucional y contribuir a tutelar la integridad del sistema de gestión tributaria¹.

Además, el derecho a la confidencialidad del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria es -como pone de manifiesto Zapatero Gasco- un estándar mínimo en Derecho comparado cuyo reconocimiento puede realizarse constitucionalmente o a través de la legislación tributaria, como en el caso español². No obstante, matiza Serrat Romaní, no existe una regulación expresa a nivel europeo que armonice la regulación legislativa del derecho a la confidencialidad tributaria, si bien la implementación de los estándares de transparencia de la OCDE ha delimitado este concepto y han contribuido a una mayor homogeneización³.

En cuanto a la protección de la confidencialidad de los datos tributarios, existen a nivel internacional dos tendencias. Por un lado, la que dispensa un reconocimiento directo del secreto tributario mediante la regulación expresa en una norma que fije el contenido y límites de dicho secreto y por otro lado, la protección indirecta, conferida mediante la previsión de sanciones por la revelación de la información confidencial⁴.

Dentro de la protección directa concedida a la confidencialidad, Zapatero Gasco señala la existencia de dos variantes diferentes, pues algunos Estados han optado por conferir esta protección mediante la exigencia de un especial deber de sigilo a aquellos sujetos que conozcan dicha información, mientras que otros Estados conceden la garantía de la confidencialidad a la información en manos de la Administración tributaria lo que, en opinión de este autor, supone una mayor garantía⁵.

En concreto en nuestro país, la regulación del secreto tributario o confidencialidad de la información fiscal en el ámbito tributario se recoge en los artículos 34.1.i) y 95 LGT y en el artículo 60.4 del Reglamento General de Aplicación de los tributos de suerte que se ha articulado una cláusula que establece el carácter reservado de la información obtenida por la Administración tributaria (secreto tributario objetivo) y el deber de sigilo de las autoridades y funcionarios que tengan conocimientos de datos de carácter tributario (secreto tributario subjetivo)⁶.

¹ CALDERÓN CARRERO, J. M. (2009), pág. 11.

² ZAPATERO GASCO, A. (2016), pág. 239.

³ SERRAT ROMANÍ, M. (2018), págs. 193-194.

⁴ CALDERÓN CARRERO, J. M. (2009) pág. 21.

⁵ ZAPATERO GASCO, A. (2016), pág. 240.

⁶ CALDERÓN CARRERO, J. M. (2009), pág. 25.

Este trabajo se consagra al análisis del carácter reservado de los datos que obran en poder de la Administración tributaria española, o, como la doctrina ha venido a denominar, al secreto tributario (*Stuergeheimnis, tax secrecy*) idea que Calderón Carrero ha venido a identificar con el régimen de protección y reserva de la información obtenida por la Administración tributaria frente a su revelación a terceros y uso desviado de la misma⁷.

2. EL CARÁCTER RESERVADO DE LOS DATOS, INFORMES Y ANTECEDENTES OBTENIDOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La confidencialidad de los datos en poder de las Administraciones Públicas viene reconocido con carácter general en la letra h) del artículo 13 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas el cual establece que los administrados tienen derecho en sus relaciones ante las Administraciones Públicas “[a] la protección de datos de carácter personal, y en particular a la seguridad y confidencialidad de los datos que figuren en los ficheros, sistemas y aplicaciones de las Administraciones Públicas”.

Descendiendo al ámbito tributario, la letra i) del apartado 1 del artículo 34 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) establece este derecho a la confidencialidad de los datos que obran en poder de la Administración al afirmar que los obligados tributarios ostentan el “Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes”.

La clave de bóveda del desarrollo legislativo de este derecho viene constituida por el artículo 95 LGT el cual recoge en su apartado 1 que “[l]os datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros”. No obstante, a continuación, el precepto excepciona hasta un total de trece supuestos en los que cabe la cesión de dichos datos e información⁸, si bien cabe destacar la

⁷ CALDERÓN CARRERO, J. M. (2009), págs. 19-20.

⁸ a) La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada. b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias. c) La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social y contra el fraude en la obtención y disfrute de las prestaciones a cargo del sistema; así como para la determinación del nivel de aportación de cada usuario en las prestaciones del Sistema Nacional de Salud. d) La colaboración con las Administraciones públicas para la lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea. e) La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido. f) La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal. g) La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus

existencia de otros supuestos de cesión de información tributaria aparte de estos trece supuestos, lo que niega el carácter de números clausus a esta enumeración de excepciones.

La existencia de estas excepciones no previstas en el artículo 95.1 LGT da lugar a un fenómeno de “flexibilización de la confidencialidad de la información tributaria”⁹ y a una prevalencia de la tesis que concibe las bases de datos tributarias como una fuente de información al servicio de determinados intereses públicos. Esta preeminencia quedó reflejada en la controversia¹⁰ surgida ante la negativa de la Administración tributaria de ceder datos relativos a ingresos, rentas percibidas y patrimonio de los ciudadanos que fueran parte en un procedimiento civil (especialmente en los casos de derecho de familia que requerían obtener prueba del nivel de ingresos de quien se iba a ver obligado al pago de una pensión). En esta ocasión, la disyuntiva se resolvió con la “modulación del secreto tributario”¹¹ mediante la introducción de una reforma en el artículo 1.454 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y la excepción contenida en la letra h) del artículo 95.1 LGT que habilita la cesión de información tributaria para “[l]a colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes”.

Entre estos supuestos regulados extra muros del artículo 95 LGT que suponen la flexibilización de la confidencialidad de la información tributaria, Calderón Carrero destaca: el caso del modelo de gestión tributaria del IBI basado en un padrón municipal de bienes inmuebles que es objeto de exposición pública a efectos informativos; la habilitación prevista en el artículo 64.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales que habilita a los notarios a solicitar información a las Haciendas Locales sobre las deudas pendientes de inmuebles que son objeto de transmisión; las disposiciones de la normativa aduanera comunitaria que permiten revelar o ceder información tributaria a otras autoridades competentes en materia de lucha contra la piratería de propiedad

funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. h) La colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa en la que, previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración tributaria. i) La colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, con la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo y con la Secretaría de ambas comisiones, en el ejercicio de sus funciones respectivas. j) La colaboración con órganos o entidades de derecho público encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios para la correcta identificación de los obligados al pago y con la Dirección General de Tráfico para la práctica de las notificaciones a los mismos, dirigidas al cobro de tales recursos. k) La colaboración con las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados. l) La colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado en el ejercicio de sus funciones de control de la gestión económico-financiera, el seguimiento del déficit público, el control de subvenciones y ayudas públicas y la lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales de las entidades del Sector Público. m) La colaboración con la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos mediante la cesión de los datos, informes o antecedentes necesarios para la localización de los bienes embargados o decomisados en un proceso penal, previa acreditación de esta circunstancia.

⁹ Tal y como lo ha venido a denominar CALDERÓN CARRERO, J. M. (2009), pág. 130.

¹⁰ Para ahondar en esta cuestión véase ESCRIBANO LÓPEZ, F. (1998), págs. 9 y ss.; LUCAS DURÁN, M. (1998a), págs. 233 y ss. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., y ORTIZ LIÑÁN, J. (2000).

¹¹ CALDERÓN CARRERO, J. M. (2009), pág. 13.

industrial; el deber de información de datos tributarios que recae sobre la Administración española como consecuencia de la normativa comunitaria de ayudas de Estado que autoriza a la Comisión a solicitar información a los Estados miembros sobre aspectos generales y particulares de las medidas fiscales adoptadas y sus beneficiarios¹².

El artículo 95 LGT ha sido desarrollado reglamentariamente por el artículo 60.4 del Reglamento General de gestión e inspección tributaria (RGGIT)¹³ al establecer este último que “[t]odo el personal al servicio de la Administración tributaria estará obligado al más estricto y completo sigilo respecto de los datos, informes o antecedentes que conozca por razón de su cargo o puesto de trabajo. Dicha información tendrá carácter reservado y sólo podrá ser comunicada a quienes por razón de sus competencias intervengan en el procedimiento de que se trate. Los resultados de las actuaciones podrán ser utilizados en todo caso por el órgano que las haya realizado y por otros órganos de la misma Administración tributaria en orden al adecuado desempeño de sus funciones respecto del mismo o de otros obligados tributarios”.

El ámbito objetivo de este secreto tributario o confidencialidad es muy amplio, ya que afecta a todo tipo de datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones abarcando tanto los datos propios, los datos aportados por el propio obligado tributario y los datos aportados por terceros (en virtud de su obligación de información, ya sea por suministro o por captación). Sin embargo, autores como Calderón Carrero excluyen del ámbito objetivo de esta obligación de confidencialidad a la información obtenida por la Administración tributaria de archivos o registros públicos o de bases de datos que consoliden información pública o privada¹⁴.

Por lo que respecta al ámbito subjetivo de esta obligación de mantener la confidencialidad de la información tributaria, cabe decir que no sólo afecta a la Administración tributaria, sino que afecta también a “cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes” los cuales “estarán obligados al más estricto y completo sigilo¹⁵ respecto de ellos, salvo en los casos citados. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran derivarse, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave”, tal y como establece el citado apartado 3. En concreto, para aquellos casos de incumplimiento de esta obligación, se prevé un régimen sancionador recogido en los artículos 95 y 96 de la Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público y en el artículo 198 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

¹² CALDERÓN CARRERO, J. M. (2009), pág. 130.

¹³ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

¹⁴ CALDERÓN CARRERO, J. M. (2009), pág. 112.

¹⁵ El concepto de deber de sigilo y de secreto no es coincidente, si bien ambas ideas guardan una relación. De hecho, la doctrina administrativista ha distinguido el deber de sigilo del secreto al afirmar que el deber de sigilo tiene carácter subjetivo al afectar al sujeto que conoce o en cuyo poder está la información, con independencia del contenido de estas, mientras que el secreto tiene carácter objetivo o real al proyectarse sobre la protección de intereses concreto ya sean públicos o privados, véase ARENA, G. (1983), págs. 283 y ss.; FERNÁNDEZ RAMOS, S. (1997) p. 582.

En segundo lugar, atañe a los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta sobre quienes recae “el más estricto y completo sigilo” respecto de los datos, informes o antecedentes relativos a otros obligados tributarios de los que hayan tenido conocimiento en el marco del cumplimiento y efectiva aplicación de su obligación de realizar pagos a cuenta los cuales tendrán carácter reservado, tal y como se recoge en el apartado 5 de artículo 95 LGT.

Este deber de sigilo afecta incluso en relación a los propios obligados tributarios que sean parte en una actuación o procedimiento tributario y soliciten la obtención de una copia de los documentos que figuren en el expediente, puesto que, en virtud de lo previsto en el apartado 4 del artículo 99 LGT, verán rechazada su petición si los intereses de terceros o a la intimidad de otras personas se vean afectados, así como en los casos en los que así lo disponga la normativa vigente.

Sobre la forma de llevar a cabo esta cesión de datos, el artículo 95.2 LGT prevé que la información de carácter tributario deberá ser suministrada preferentemente mediante la utilización de medios informáticos o telemáticos¹⁶. De este mandado legal se deriva la lógica consecuencia de que la capacidad tecnológica de la Administración tributaria debe ajustarse a las exigencias de la normativa tributaria en materia de confidencialidad de los datos, siendo dos los principales requisitos que deben cumplirse.

Por un lado, los recursos técnicos de almacenaje y transmisión de los datos deben ser adecuados para asegurar la confidencialidad tanto en el proceso de transmisión como en su posterior almacenaje. Una de las vías para la consecución de este objetivo pasa por la implantación de la confidencialidad desde el diseño (*privacy by design*)¹⁷, también conocida como privacidad por defecto, un requisito que también viene recogido en el artículo 25 RGPD.

Por otro lado, y especialmente en el ámbito del intercambio de información de naturaleza tributaria entre distintas Administraciones fiscales, resulta imprescindible fijar un estándar de fichero común a todos los Estados que participan en el sistema de intercambio de información. En la actualidad no se ha adoptado una solución global aplicable a todas las obligaciones de intercambio de información, es decir, un único estándar de fichero, sino que se han adoptado distintas soluciones puntuales (es decir, distintos estándares de ficheros) con un alcance y objetivos distintos en cada caso que conviven en paralelo. Por este motivo, se puede afirmar que, al objeto de superar los problemas técnicos derivados de la fragmentación de datos, hemos pasado de una ausencia de estándares de ficheros a la convivencia de distintos estándares al servicio de objetivos particulares, pudiendo hablarse en la actualidad de una fragmentación de la estandarización ante la ausencia de un único estándar de fichero. Algunos ejemplos de estos estándares son el *CbC XML Schema* de la OCDE para las obligaciones de información derivadas del *Country by Country Report* previsto en la Acción 13 de BEPS; el estándar Común de Reporte (ECR/CRS), para el

¹⁶ En este punto, es oportuno acudir al artículo 58 del RGGIT relativo a los requisitos aplicables a la transmisión de datos con trascendencia tributaria por medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

¹⁷ La privacidad desde el diseño exige que se adopten las medidas técnicas y organizativas necesarias al objeto de aplicar de forma efectiva los principios de protección de datos e integrar las garantías necesarias en el tratamiento de los datos y garantizar que, por defecto sólo, se traten aquellos datos que sean necesarios para los fines del tratamiento.

intercambio automático de información sobre cuentas financieras o el estándar SAF-T para el intercambio electrónico de datos contables en materia de IVA¹⁸.

Si analizamos el régimen de protección conferido por el artículo 95.1 LGT observamos que establece el carácter reservado de estos datos afirmando que “sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros” salvo en los trece casos mencionados más arriba. A este respecto, Palao Taboada llama la atención sobre el hecho de que el artículo 95.1 LGT parece dar por supuesto que la información obtenida por la Administración tributaria en el marco de procedimientos de gestión e inspección puede ser utilizada sin límite alguno tanto en el marco del procedimiento sancionador tributario como en la persecución de las infracciones penales, si bien –como pone de manifiesto este autor- esta cuestión no está en absoluto exenta de controversia a la luz del derecho a no autoinculparse recogido en el párrafo 2 del artículo 24 de nuestra Carta Magna¹⁹.

Sobre el fin limitado que se le pueden dar a estos datos, Calderón Carrero considera que hubiera sido recomendable que este precepto precisara que también se permite el acceso a la información tributaria a los efectos de la supervisión de la aplicación de la normativa tributaria y el desarrollo de la formulación de la política fiscal por parte de órganos integrantes de los Ministerios de Economía y Hacienda, a imagen y semejanza de lo que ocurre en la normativa norteamericana²⁰.

Igualmente este autor considera que la expresión “cedidos o comunicados” que utiliza este precepto debe ser interpretada en un sentido amplio comprendiendo toda fórmula a través de la cual la información obtenida por la Administración tributaria es transmitida a una Administración pública, órgano o entidad privada o particular diferente de la Administración tributaria que recabó dicha información²¹.

En relación con la cesión o comunicación a terceros, coincidimos con Lucas Durán en que por “terceros” debe entenderse toda persona distinta del contribuyente o su representante debidamente acreditado y la propia Administración tributaria que, en ejercicio de sus funciones, obtuvo la información²², es decir, que el resto de Administraciones (por ejemplo, otro órgano administrativo de la propia Administración tributaria o de otra Administración tributaria ya sea autonómica o extranjera) integrarían este concepto. Además, este precepto también prohíbe a la Administración tributaria la revelación de datos fiscales de un obligado tributario a otro obligado tributario distinto y con quien no existe ningún tipo de relación. Al contrario, los contribuyentes que se agrupan de manera voluntaria para tributar de manera conjunta (por ejemplo, en el IRPF) no

¹⁸ Para profundizar en este tema véase AGUILAR ROSELLÓ, V.; PÉREZ BERNABEU, B. (2021), págs. 425-450.

¹⁹ PALAO TABOADA, C. (2008), pág. 56. Véase también sobre esta cuestión: TRIGUEROS MARTÍN, M^a J. (2017), págs. 715 ss; MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. (2017), págs. 741 y ss.

²⁰ CALDERÓN CARRERO, J. M. (2009), pág. 113.

²¹ CALDERÓN CARRERO, J. M. (2009), pág. 113.

²² LUCAS DURÁN, M. (1998 b), pág. 34.

tendrían la consideración de terceros al haber optado voluntariamente y de forma consciente por esta forma de tributación que requiere compartir la información²³.

El apartado 3 del artículo 95 LGT faculta a la Administración tributaria a adoptar “las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado”, previsión que podría justificar la negativa a transmitir información en los supuestos autorizados por la norma si no existieran garantías suficientes de que la información suministrada va a ser protegida y empleado para los fines previstos en esta norma.

3. EL DERECHO A LA CONFIDENCIALIDAD DE LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA EN EL MARCO DEL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN ENTRE JURISDICCIONES FISCALES

3.1. Consideraciones previas

En materia de intercambio de información entre jurisdicciones fiscales de distintos Estados se ha generalizado en los últimos años un sistema de intercambio automático de información, habiéndose incrementado el número de acuerdos e instrumentos normativos que introducen este modelo de intercambio automático.

En este contexto, resulta fundamental asegurar la confidencialidad de la información intercambiada con base en estos acuerdos e instrumentos, asegurando que dicha información fiscal no es revelada de forma inadecuada y no se utiliza para otros fines no previstos en el acuerdo o instrumento jurídico que habilitó su intercambio.

El marco normativo que regula las exigencias de confidencialidad viene constituido, por un lado, por el artículo 177 ter LGT que proporciona una base jurídica específica en materia de confidencialidad de los datos en el marco de la asistencia mutua tendente al intercambio de información al establecer que “La información suministrada a la Administración tributaria por otros Estados o por entidades internacionales o supranacionales en virtud de normas sobre asistencia mutua tendrá carácter reservado en los términos señalados en el artículo 95.1 de esta Ley, salvo que la normativa sobre asistencia establezca otra cosa”. Asimismo, añade este precepto que la cesión a terceros en los supuestos excepcionales previstos en el artículo 95.1 LGT sólo será posible si la normativa del Estado o entidad que ha facilitado la información permite su utilización para fines similares, salvo que la normativa sobre asistencia establezca otra cosa. Finalizando este precepto con la precisión de que la información a que se refiere este apartado podrá ser remitida a otros Estados o a otras entidades internacionales o supranacionales si así lo permite la normativa sobre asistencia mutua, y en las condiciones establecidas en la misma.

Por otro lado, destacamos también las referencias (más o menos explícitas) a la privacidad de la información fiscal intercambiada en los instrumentos normativos que sirven de base al intercambio de información entre jurisdicciones fiscales de distintos Estados y a cuyo análisis procedemos a continuación.

²³ CALDERÓN CARRERO, J. M. (2009), pág. 114.

3.2. El carácter reservado de la información tributaria en el ámbito del intercambio de información a nivel internacional

Por lo que se refiere al intercambio de información fiscal a nivel internacional, las obligaciones de intercambio de información, en la mayoría de los casos, se supeditan a la existencia de un convenio internacional que prevea esta modalidad de asistencia administrativa mutua.

Aunque no es un instrumento específico sobre intercambio de información, el Modelo de Convenio de la OCDE hace una referencia expresa a la confidencialidad (si bien el término equivalente en inglés es *secrecy* o *privacy*) de los datos intercambiados cuando afirma “Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above”.

También el párrafo 10 de los Comentarios a este artículo hace referencia a esta cuestión, si bien se limita a recoger la posibilidad de que los Estados firmantes del convenio incluyan en el texto negociado del mismo algún tipo de previsión relativa a la confidencialidad de los datos transmitidos cuando afirma que “Contracting States which are required, according to their law, to observe data protection laws, may wish to include provisions in their bilateral conventions concerning the protection of personal data exchanged. Data protection concerns the rights and fundamental freedoms of an individual, in particular, the right to privacy, with regard to automatic processing of personal data”.

Centrándonos ya en las referencias a la confidencialidad de los datos intercambiados contenidas en instrumentos específicos de intercambio de información destacamos, en primer lugar, el Convenio multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Fiscales del Consejo de Europa y la OCDE, enmendado por el Protocolo de 2010, el cual realiza una mención expresa a la confidencialidad de los datos intercambiados en su artículo 22 al afirmar que “cualquier información obtenida por una Parte de conformidad con esta Convención deberá mantenerse como secreta y deberá protegerse de la misma manera que la información obtenida con base en la legislación interna de esa Parte y, en la medida en que se requiera para asegurar el nivel necesario de protección de datos personales, de conformidad con las salvaguardas que puedan especificarse por la Parte que proporciona la información, según lo requiera su legislación interna”.

Igualmente, el Convenio modelo sobre el Intercambio de Información en materia fiscal de la OCDE²⁴ en su artículo 8 prevé que “Todo tipo de información recibida por una parte contratante al amparo de un convenio, será tratada con carácter confidencial y solo será revelada a personas o

²⁴ Actualmente están en vigor acuerdos de intercambio de información con Andorra, Aruba, Bahamas, Curaçao, San Martín y San Marino. Están en distintas fases de tramitación acuerdos de intercambio de información con Bermudas, Guernsey, Islas Caimán, Islas Cook, Isla de Man, Jersey, Macao, Mónaco, San Vicente y Las Granadinas y Santa Lucía. Véase Ministerio de Hacienda, <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/AcuerdosII/Paginas/acuerdosii.aspx>

autoridades (incluidos tribunales y órganos administrativos) dentro de la jurisdicción de la parte contratante, encargadas de la evaluación, recaudación de los impuestos indicados en este convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades solo utilizarán la información para dichos fines. Podrán revelar la información en procesos públicos ante los tribunales o en resoluciones judiciales. La información no podrá ser revelada a ninguna otra persona, entidad ni autoridad; ni a ninguna otra jurisdicción sin el consentimiento expreso y por escrito de la autoridad competente de la parte requerida”.

Una redacción bastante parecida presentan el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras (2014) y el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el intercambio de informes país por país (2016). En concreto, el artículo 5 del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, bajo la rúbrica Confidencialidad y protección de datos, afirma que “Toda la información intercambiada está protegida por las normas sobre confidencialidad y demás salvaguardas previstas en el Convenio, incluidas las disposiciones que limitan el uso de la información intercambiada y, en la medida necesaria para garantizar el nivel preciso de protección de datos personales, por las salvaguardas que pueda determinar la Autoridad competente que proporciona la información conforme a su normativa interna, y que se enumeran en el Anexo C. La Autoridad competente notificará inmediatamente a la Secretaría del órgano de coordinación todo incumplimiento de la obligación de confidencialidad, u omisión en la aplicación de las salvaguardas, así como las sanciones y medidas correctoras que se hayan impuesto. La Secretaría del órgano de coordinación lo comunicará a todas las Autoridades competentes para las que este Acuerdo surta efectos respecto de la Autoridad competente mencionada en primer lugar”.

Por su parte, el apartado 1 del artículo 5 del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el intercambio de informes país por país, con una redacción más escueta, afirma que “Toda la información intercambiada está protegida por las normas sobre confidencialidad y demás salvaguardas previstas en el Convenio, incluidas las disposiciones que limitan el uso de la información intercambiada”.

Debemos también referirnos al Modelo de acuerdo intergubernamental para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y aplicar FATCA (*Model Intergovernmental Agreement to Improve Tax Compliance and to Implement FATCA*) conocido por su acrónimo anglosajón IGA, en concreto, a su versión 1A. El Modelo IGA 1A²⁵ de FATCA contiene una referencia a la

²⁵ Modelo de acuerdo intergubernamental para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias aplicar FATCA («Model Intergovernmental Agreement to Improve Tax Compliance and to Implement FATCA»). El Modelo de acuerdo intergubernamental, conocido por su acrónimo anglosajón «IGA», presenta dos modalidades, IGA 1 e IGA 2. La diferencia entre ambos estriba en que bajo IGA 2 se conserva la obligación de las instituciones financieras extranjeras de suministrar directamente la información a las autoridades fiscales de los EEUU. IGA 1, presenta a su vez dos versiones, IGA 1A e IGA 1B. En IGA 1B no existe reciprocidad, de modo que la información se suministra a los EEUU por las autoridades fiscales del Gobierno extranjero firmante del acuerdo, pero no hay flujo de información en sentido contrario.

confidencialidad de los datos intercambiados a imagen y semejanza de los artículos que se refieren al intercambio de información tributaria de los Convenios internacionales para evitar la doble imposición y los Convenios sobre asistencia mutua en materia fiscal y los Acuerdos de intercambio de información tributaria firmados por los EEUU²⁶. Así pues, tras autorizar las partes firmantes el intercambio de información tributaria en el considerando segundo, incluso de forma automática, su considerando décimo hace referencia al deseo de las partes de concluir un acuerdo para aplicar FATCA de conformidad con dicho Convenio internacional para evitar la doble imposición (o Convenio sobre asistencia mutua en materia fiscal o Acuerdo de intercambio de información tributaria) sujeto a la misma confidencialidad y limitaciones de uso de la información intercambiada bajo el Convenio o Acuerdo al prever: “Whereas, the Parties desire to conclude an agreement to improve international tax compliance and provide for the implementation of FATCA based on domestic reporting and reciprocal automatic exchange pursuant to the [Convention/TIEA] and subject to the confidentiality and other protections provided for therein, including the provisions limiting the use of the information exchanged under the [Convention/TIEA]”.

En último término debemos hacer referencia a los acuerdos suizos de carácter bilateral, conocidos como Acuerdos Rubik e ideados en el seno de la Unión de Banqueros Suizos. Ante la presión internacional surgida en la nueva etapa de intercambio de información tras el año 2008, el gobierno suizo y esta asociación de banqueros propusieron en 2010 un nuevo modelo de convenio cuyo eje principal no es la confidencialidad, sino que da un paso más basándose en la idea de anonimato, es decir, el no intercambio de información.

Los Acuerdos Rubik se basan en un sistema de retención ciego en origen y, en el fondo, conceden una amnistía fiscal a los activos de los extranjeros nacionales de los Estados firmantes mantenidos hasta ese momento en Suiza a los que únicamente se les aplica un tipo fijo (*one-off flat rate tax for the past*)²⁷ por todo el tiempo transcurrido y una retención sobre los rendimientos futuros de los activos amnistiados (*final anonymous withholding tax for the future*)²⁸. Esta retención anónima, calculada con complejos cálculos matemáticos, es ingresada directamente por agentes pagadores suizos en las Haciendas de los países firmantes.

Suiza firmó²⁹ tres acuerdos Rubik con Alemania (2011), Reino Unido (2012) y Austria (2012). Sin embargo, el acuerdo firmado con Alemania no llegó a aplicarse, debido al rechazo que sufrió en el *Bundesrat* alemán que, al año siguiente a su firma, lo consideró incompatible con la política alemana. Finalmente estos acuerdos entraron en vigor el 1 de enero de 2013 para Austria y Reino Unido, si bien los textos originales fueron objeto de enmienda a través de un protocolo firmado

²⁶ LÓPEZ TELLO, J. (2013), pág. 41.

²⁷ El *one-off flat rate tax for the past* implica liberar al contribuyente de cualquier tipo de responsabilidad que eventualmente le pudiera ser exigida, si bien se excepcionan los casos graves de fraude.

²⁸ Al aplicar el *final anonymous withholding tax for the future* sólo cabe exigir responsabilidad al contribuyente si los terceros Estados firmantes tuvieran una evidencia clara y directa del incumplimiento de las cláusulas Rubik.

²⁹ Si bien se iniciaron negociaciones con otros Estados que no culminaron como fue el caso de Grecia, Italia, España y Bélgica.

posteriormente al objeto de compatibilizar estos acuerdos con el Derecho de la Unión Europea, en concreto, con la Directiva del Ahorro³⁰ entonces en vigor.

Como regla general, los Estados firmantes de los Acuerdos Rubik desconocen el valor total de los activos depositados en Suiza y las rentas que éstos generan, por lo que puede afirmarse que, de hecho, persiste el secreto bancario³¹. En consecuencia, en virtud de lo dispuesto en los artículos 10 y 22 del acuerdo con Reino Unido y los artículos 8 y 20 del acuerdo con Austria, la información sólo será revelada si el contribuyente voluntariamente accede a ello. Aunque estos acuerdos contienen una cláusula de intercambio de información, su aplicación está muy limitada pues solo se utilizará en aquellos supuestos en los que el otro Estado firmante considere que un contribuyente recurre al sistema de retención para ocultar su identidad y aporte pruebas sólidas de ello³². Además, para evitar las actuaciones masivas de obtención de información o *fishing expeditions*, se limita el número de solicitudes de información que pueden cursar los Estados firmantes.

3.3. El carácter reservado de la información tributaria en el ámbito del intercambio de información en la Unión Europea

A nivel de la Unión Europea (UE) el intercambio de información en materia tributaria fue inicialmente regulado por la Directiva 77/799/CEE³³ la cual, tras experimentar tres modificaciones operadas por las Directivas del Consejo 2003/93/CE³⁴, 2004/56/CE³⁵ y 2004/106/CE³⁶, fue finalmente sustituida por la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. El objetivo de esta directiva en su momento fue alinear el sistema comunitario de intercambio de información con la cláusula de intercambio de información del Modelo de Convenio OCDE de aquel momento (2005-2008) si bien

³⁰ Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, OJ L 157, 26.6.2003, p. 38-48.

³¹ MARTÍNEZ GINER, L. A. (2012), pág. 48.

³² Artículos 32 y 33 del Acuerdo con Reino Unido y con Suiza, respectivamente.

³³ Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros

³⁴ Directiva 2003/93/CE del Consejo, de 7 de octubre de 2003 por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos.

³⁵ Directiva 2004/56/CE del Consejo, de 21 de abril de 2004, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros.

³⁶ Directiva 2004/106/CE del Consejo, de 16 de noviembre de 2004, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros, y la Directiva 92/12/CEE, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

en algunos aspectos la Directiva superó lo establecido a nivel internacional en este Modelo de Convenio de la OCDE³⁷.

No obstante, el ámbito objetivo de aplicación de esta Directiva 2011/16/UE, ha sido modificada hasta en 6 ocasiones afectando estas modificaciones especialmente al conjunto de datos objeto de intercambio, el cual ha ido ampliándose considerablemente con los años a través sucesivas reformas de esta Directiva que han ido introduciendo la obligación de intercambio de cuentas financieras (CRS) o el Mandatory Disclosure Regime (MDR), al informe país por país (CbCR), *tax rulings* o nuevas obligaciones en materia de blanqueo.

Prueba de ello es que si bien la DAC 1 preveía el intercambio automático de cinco categorías específicas de renta y patrimonio, las DAC2³⁸ y DAC3³⁹ ampliaron significativamente el alcance de las partidas de datos objeto de cesión. Posteriormente, la DAC4⁴⁰ estableció la obligación de transmitir información exhaustiva y pertinente sobre los grupos de empresas multinacionales en relación con su estructura, su política en materia de precios de transferencia y sus operaciones internas dentro y fuera de la Unión. Por su parte, la DAC5⁴¹ obligó a las entidades a facilitar el acceso a la información sobre la lucha contra el blanqueo de capitales. Finalmente, la DAC 6⁴² ha venido a establecer la obligación por parte de los intermediarios fiscales de declarar las operaciones que puedan considerarse como planificación fiscal agresiva y que se produzcan en el ámbito internacional.

Más recientemente, la DAC 7⁴³ requiere que los Estados miembros intercambien, de manera automática, información sobre los ingresos generados por los vendedores en plataformas digitales, en línea con las *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy* publicadas el 3 de julio de 2020 por la OCDE. Se extiende, además, dicho intercambio automático de información a los cánones, por entender que se trata de rentas

³⁷ CALDERÓN CARRERO, J. M. (2010), págs. 1263-1264 y CALDERÓN CARRERO, J. M. (2011), pág. 52.

³⁸ Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad (DOUE L 359, 16.12.2014, p. 1-30).

³⁹ Directiva 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (DOUE L 332, 18.12.2015, p. 1-10).

⁴⁰ Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (DOUE L 146, 3.6.2016, p. 8-21).

⁴¹ Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales (DOUE L 342, 16.12.2016, p. 1-3).

⁴² Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (DOUE L 139, 5.6.2018, p. 1-13).

⁴³ Directiva (UE) 2021/514, de 22 de marzo de 2021 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DOUE L 104, 25.3.2021, p. 1-26).

altamente deslocalizables y de gran relevancia si se pretende una lucha eficaz contra el fraude y la evasión fiscal.

Aunque –en el momento de cierre de este trabajo– todavía no ha finalizado el plazo de trasposición de la DAC 7⁴⁴, la Comisión ya ha iniciado los trabajos⁴⁵ de la séptima modificación de la Directiva 2011/16/UE que, de aprobarse, se conocerá como DAC 8. La Comisión espera presentar una propuesta en el tercer trimestre de 2021. Esta propuesta establecerá obligaciones de intercambio de datos de interés fiscal relativos a los nuevos medios alternativos de pago e inversión, como los criptoactivos⁴⁶ y el dinero electrónico⁴⁷.

A esto debe añadirse que ya se han iniciado los trabajos para la eventual modificación de este marco normativo en el futuro próximo a través de otros dos instrumentos normativos- que extienden esta obligación a todos los tipos de Impuestos estatales autonómicos y locales, salvo el IVA e Impuestos Especiales.

4. REFLEXIONES FINALES: EL PRINCIPIO DE DETERMINACIÓN DE LA FINALIDAD COMO ELEMENTO ESENCIAL DEL DERECHO A LA CONFIDENCIALIDAD DE LOS DATOS TRIBUTARIOS

La obtención de información tributaria es el pilar basilar de la lucha contra el fraude fiscal en la actualidad. En una economía globalizada como es la actual, el acceso a la información con relevancia tributaria que obra en poder de otras jurisdicciones fiscales es fundamental, por lo que, en los últimos tiempos, una de las tendencias para el desarrollo del Derecho internacional tributario es crear instrumentos para habilitar el intercambio de estos datos y facilitar la lucha contra el fraude fiscal.

Aunque los Convenios de Doble Imposición (CDI) que contienen el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE ya constituían una base jurídica válida para instrumentar este intercambio de información, su carácter bilateral suponía una limitación que ha sido superada por la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal derivada de la Acción 13 del Proyecto BEPS, que constituye en la actualidad una base jurídica más adecuada.

⁴⁴ La DAC7 deberá transponerse antes del 31 de diciembre de 2022 y aplicarse a partir del 1 de enero de 2023, a excepción de las disposiciones relacionadas con las inspecciones conjuntas, que serán aplicables a partir del 1 de enero de 2024.

⁴⁵ El trámite de consulta previa finalizó el pasado 2 de junio de 2021, véase https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12632-Strengthening-existing-rules-and-expanding-exchange-of-information-framework-in-the-field-of-taxation-DAC8-/public-consultation_es

⁴⁶ Concepto que es definido en la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a los mercados de criptoactivos y por el que se modifica la Directiva (UE) 2019/1937, Bruselas, 24.9.2020, COM(2020) 593 final, conocida como *MICA Regulation*.

⁴⁷ Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards measures to strengthen existing rules and expand the exchange of information framework in the field of taxation to include crypto-assets and e-money, [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=PL_COM:Ares\(2020\)7030524](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=PL_COM:Ares(2020)7030524)

En el marco de esta iniciativa se ha generalizado e intensificado el intercambio automático de datos con fines fiscales que se ha configurado como un elemento clave en el actual escenario fiscal internacional constituyendo un objetivo primordial en la agenda internacional y europea. En este contexto se ha superado el anterior estándar de intercambio de información basado en el intercambio de datos a solicitud o previo requerimiento y se ha avanzado hacia la materialización de un nuevo paradigma basado en el intercambio automático de información con relevancia tributaria por medios telemáticos.

Aunque existe un importante número de instrumentos normativos que sirven de base a este intercambio de información tributaria entre jurisdicciones fiscales, llegando incluso a superponerse (especialmente en los supuestos de intercambio de información entre Estados miembros de la UE donde son simultáneamente aplicables las Directivas sobre intercambio de información, el CDI firmado entre los dos estados en cuestión y el Convenio Multilateral de la OCDE)⁴⁸, las referencias a la privacidad de los datos de carácter tributario contenidas en estos instrumentos normativos son parcas a la par que ofrecen un grado de protección insuficiente dado que estos instrumentos normativos se limitan a recoger menciones generales sin que posteriormente esta genérica formulación se concrete en garantías específicas a través de un desarrollo normativo apropiado. Además, esta situación se ve agravada por el dispar grado de protección conferido por las distintas previsiones, de manera que la aplicación de un instrumento normativo u otro para llevar a cabo el intercambio de información incide en el grado de protección conferido.

Consecuencia de estos cambios, las tradicionales consecuencias jurídicas derivadas de la idea tradicional de confidencialidad o secreto tributario (por un lado, la consagración de la reserva o confidencialidad de toda la información obtenida por la Administración tributaria de forma que no puede ser revelada a terceros y, por otro lado, la imposibilidad de que la información en poder de la Administración pueda ser usada para fines diferentes de los estrictamente tributarios⁴⁹) se han diluido notablemente, en nuestra opinión, debido a tres causas.

La primera de ellas se identifica con el proceso de banalización que –en opinión de Serrat Romaní– ha experimentado la información fiscal consecuencia de “[l]os cambios recientes en la normativa interna e internacional en cuanto al acceso a la información de carácter económico” que muestran “que se ha producido un cambio en el valor de la intimidad personal y de la transparencia”⁵⁰. También Menéndez Moreno pone de manifiesto este hecho al apreciar que las recientes reformas tanto de la normativa interna como internacional han provocado que, en lugar del carácter reservado de los datos tributarios, se tenga que hablar de un carácter “no reservado de los datos tributarios”⁵¹.

⁴⁸ Es preciso también señalar que los mecanismos internacionales de intercambio de información deben prevalecer sobre los unilaterales (normativa interna) de los Estados, por su carácter específico y por las mayores garantías que otorgan de secreto tributario. En cuanto a los eventuales conflictos que pudieran plantearse entre los Convenios de doble imposición y la normativa comunitaria, éstos han de resolverse a favor de la norma que ofrezca mayores posibilidades de intercambio de información o mayores garantías de secreto tributario en el Estado receptor de la información, véase CALDERÓN CARRERO, J. M. (2011) págs. 66 ss.

⁴⁹ CALDERÓN CARRERO, J. M. (2009), págs. 20-21.

⁵⁰ SERRAT ROMANÍ, M. (2017), pág. 805.

⁵¹ MENÉNDEZ MORENO, A. (2016), págs. 13 ss.

La segunda causa es la paulatina ampliación que el uso extrafiscal de los datos tributarios ha experimentado en los últimos años en el marco de la normativa internacional. Un buen ejemplo de ello es el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE el cual se modificó ya en el año 2012 para ampliar el uso de la información para otros fines que contemplara la normativa doméstica de los Estados firmantes del Convenio. Esta circunstancia ha sido también puesta de manifiesto por Serrat Romaní quien afirma que, aunque la mayor parte de los Convenios y Acuerdos que contemplan el intercambio de información no permiten directamente el uso de esta información para fines extrafiscales en su redacción literal, lo cierto es que –salvo FATCA que es el único acuerdo que en su artículo 9 proscribiera el uso extrafiscal de la información- muchos permiten el uso extrafiscal de esta de forma indirecta, cuando lo prevean las normas internas de los Estados participantes. Buenos ejemplos de ello son el artículo 22 de la *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* entre la OCDE y la UE; el artículo 8 de los Acuerdos de Intercambio de información (TIEA) y los Acuerdos Rubik (artículos 32 y 36 del acuerdo con Austria y Reino Unido respectivamente) que sólo consienten el uso extrafiscal cuando se autorice por la normativa interna. Por su parte, el artículo 5 del Modelo CR (bilateral) de la OCDE permite a cada Estado concretar las limitaciones al uso y el nivel de protección de la información fiscal⁵².

Esta frecuente remisión a la normativa interna de los Estados arroja una palmaria conclusión que es puesta de manifiesto por Menéndez Moreno quien destaca que existe una ausencia de consenso a nivel internacional sobre el uso de esta información fiscal⁵³.

Finalmente, en tercer lugar, se aprecia a nivel internacional y europeo una progresiva ampliación del ámbito objetivo de los datos objeto de intercambio automático consecuencia del nuevo estándar internacional en materia de transparencia fiscal como herramienta fundamental de lucha contra el fraude fiscal.

Este fenómeno puede apreciarse en el ámbito europeo en el hecho de que, desde que el intercambio automatizado de información fiscal entre jurisdicciones de los distintos Estados miembros se instauró con la DAC 1 en 2012, el conjunto de datos objeto de intercambio ha sido objeto de paulatinas ampliaciones gracias a las sucesivas reformas que esta Directiva ha ido experimentando.

En la esfera internacional es posible apreciar una evolución similar. El artículo 26 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE preveía, hasta el año 2000, la aplicación del intercambio automático de información únicamente a la información relativa a los impuestos contemplados en el convenio. A partir de entonces, los impuestos de todo tipo y descripción quedaron cubiertos por este intercambio automático. Posteriormente, en junio de 2011, se adoptaron las enmiendas al Convenio de la OCDE sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal de 1988, que dieron lugar al Convenio Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en asuntos fiscales, que entró en vigor en 2011. Este convenio modificado prevé un amplio alcance del intercambio de información sobre todos los asuntos de la fiscalidad directa. Por último, el Estándar Común de

⁵² SERRAT ROMANÍ, M. (2017), págs. 801-802.

⁵³ MENÉNDEZ MORENO, A. (2016), págs. 13 ss.

Reporte o *Common Reporting Standard* (CRS) amplió el alcance del intercambio automático a la información sobre cuentas financieras en 2014.

La sustitución del clásico esquema de intercambio de datos entre jurisdicciones fiscales entre Estados, el progresivo incremento en el número de instrumentos normativos que habilitan el intercambio de información fiscal entre jurisdicciones fiscales, la progresiva ampliación del ámbito objetivo de los datos objeto de intercambio automático y la creciente tecnificación del intercambio y tratamiento de estos datos⁵⁴ (realizados en la actualidad en la mayoría de casos mediante técnicas de Machine Learning⁵⁵) han encontrado, no obstante, su contrapunto en la proliferación de normativas relativas a la protección y privacidad de datos que limitan la cesión de los mismos y establecen altos estándares de confidencialidad en el tratamiento y cesión de los mismos.

En el ámbito de la UE, dado que el intercambio de información entre Administraciones tributarias constituye un tratamiento de datos personales, resulta aplicable la normativa sobre protección de datos contenida en el Reglamento General de Protección de Datos (RGPD)⁵⁶ que califica el intercambio de datos entre jurisdicciones fiscales como tratamiento de alto riesgo⁵⁷ estableciendo una serie de garantías adicionales como en este caso son las evaluaciones de impacto.

En España, la Ley Orgánica de Protección de Datos⁵⁸ regula una serie de derechos de los sujetos afectados por el tratamiento de los datos siendo este régimen jurídico aplicable también en el ámbito tributario, si bien con algunas especialidades, confirmando una serie de garantías que van más allá del tradicional concepto de confidencialidad como son el derecho de información al afectado, la exigencia de consentimiento, el derecho de acceso, rectificación y cancelación, entre otros. Además, los artículos 40 a 43 de esta ley orgánica proporcionan el marco jurídico aplicable a las transferencias internacionales de datos de carácter personal, si bien el propio artículo 40 prevé que “en todo caso se aplicarán a los tratamientos en que consista la propia transferencia las disposiciones contenidas en dichas normas, en particular las que regulan los principios de protección de datos”.

En el marco de esta normativa, consideramos que el principio de determinación de la finalidad del tratamiento se erige en un elemento determinante para valorar la legitimidad de la transmisión de los datos y su posterior tratamiento, debiendo exigirse un determinado grado de concreción que proscriba formulaciones imprecisas, siendo imprescindible una definición explícita, clara e inequívoca de la finalidad perseguida por el intercambio de datos⁵⁹.

⁵⁴ Véase ROVIRA FERRER, I., (2011), págs. 402-416.

⁵⁵ Sobre el uso de técnicas de Machine Learning por la Administración Tributaria véase MARTÍN LÓPEZ, J.; PÉREZ BERNABEU, B. (2021a), págs. 577-591 y MARTÍN LÓPEZ, J.; PÉREZ BERNABEU, B. (2021b), págs. 441-456.

⁵⁶ Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE.

⁵⁷ Véase OLIVARES OLIVARES, B. (2018), págs. 98 ss.

⁵⁸ Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.

⁵⁹ GT29, WP203, Opinion 3/2013 on purpose limitation, 2 April 2013, 00569/13/EN, p. 4.

En esta línea se inscriben las recientes sentencias de nuestro Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2021⁶⁰ y de 15 de marzo de 2021⁶¹ que resuelven una controversia suscitada por la cesión de datos de carácter fiscal por la Administración Tributaria y su posterior utilización para fines no fiscales.

Estos pronunciamientos vienen motivados por una cesión de datos de la AEAT al Ayuntamiento de Las Palmas de Gran Canaria que estaba desarrollando una actuación de investigación sobre la cesión ilegal de licencias de taxi para su explotación a cambio de precio pactado, actividad tipificada como infracción en el artículo 104.4 de la Ley canaria 13/2007, de 17 de mayo, de Ordenación del Transporte por Carretera de Canarias.

En el marco de estas actuaciones de inspección, el Ayuntamiento de Las Palmas se dirigió a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) para completar pruebas de las infracciones cometidas por los titulares de las licencias de taxi, obteniendo como respuesta a esta petición un informe de la Inspección remitido al amparo del artículo 95 LGT. Sobre los datos contenidos en este informe el Ayuntamiento dedujo prueba de la explotación irregular de las licencias y sancionó a los infractores con una multa pecuniaria y con la sanción accesoria consistente en la pérdida de validez de la licencia de explotación del taxi. Concorre la circunstancia de que la petición cursada por el Ayuntamiento de Las Palmas establecía de una forma muy vaga la finalidad del uso que le iba a dar a dicha información al solicitar “la documentación obrante en esa Delegación (...) que pueda ser de interés y utilidad para este Ayuntamiento”.

Tras el oportuno recurso en primera instancia y la posterior apelación seguida del oportuno recurso de casación, el Tribunal Supremo consideró que la cuestión relativa a la posibilidad de obtener como prueba de cargo los datos de los obligados tributarios cedidos por la Administración tributaria para la tramitación de un procedimiento sancionador y su eventual integración en el ilícito del tipo penal presentaba interés casacional.

El Tribunal Supremo estima el recurso de casación interpuesto por los taxistas afectados concluyendo que no procedía el uso de los datos fiscales por el Ayuntamiento de Las Palmas cedidos por la AEAT al amparo del artículo 95.1 LGT, porque la finalidad de este uso no era fiscal, sino que venía constituido por la aplicación de la normativa administrativa sobre el taxi. En este caso, continúa el razonamiento de nuestro Tribunal Supremo, la cesión de los datos obrantes en poder de la Administración debería haber contado con la previa autorización de los interesados dado que estos datos no fueron empleados para un fin tributario, sino para aplicar la normativa reguladora del taxi.

En el fondo, el Tribunal Supremo en estos pronunciamientos no hace sino aplicar el artículo 95.1 LGT y recordar las exigencias contenidas en el artículo 58.2 RGGIT que prevé que “La transmisión

⁶⁰ Sentencia del Tribunal Supremo 344/2021, de 11 de marzo, Sala 3ª, Sección 4ª, rec. Casación 8040/2019, Ponente José Luis Requero Ibáñez.

⁶¹ Sentencia del Tribunal Supremo 363/2021, de 15 de marzo, Sala 3ª, Sección 4ª, rec. Casación 8288/2019, Ponente Celsa Pico Lorenzo.

de datos por dichos medios a una Administración pública o a una entidad de derecho público se efectuará a solicitud del órgano o entidad que necesite la información para tramitar el procedimiento o actuación. En la solicitud deberán identificarse los datos requeridos, sus titulares y la finalidad por la que se requieren. Asimismo, se hará constar que se dispone del consentimiento expreso de los titulares afectados o de la autorización correspondiente en aquellos casos en que uno u otra sean necesarios”.

A la luz de la importancia que reviste la finalidad fiscal de los datos cuya cesión se solicita, nos sumamos a Olivares Olivares en su propuesta de acotar la expresión “finalidad fiscal” mediante el establecimiento de los casos concretos que darían lugar a la comunicación de la información fiscal como excepción al derecho de confidencialidad tanto a nivel nacional como internacional⁶².

Bibliografía

- AGUILAR ROSELLÓ, V., y PÉREZ BERNABEU, B. (2021): “El intercambio de información entre jurisdicciones fiscales en la era digital: hacia la regulación de estándares informáticos” en *El sistema jurídico ante la digitalización: estudios de derecho tributario*, M. Bertrán Girón y J. Jiménez Escobar (directores), Tirant Lo Blanch, Valencia
- ARENA, G. (1983): *Il Segreto Amministrativo*, Cedam, Padova.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. (2009): *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*, Netbiblio, Oleiros.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. (2010): *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. (2011): “Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 343.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F. (1998): “Acceso judicial a datos en poder de la Administración tributaria”, *Quincena Fiscal*, nº 4.
- FERNÁNDEZ RAMOS, S. (1997): *El derecho de acceso a documentos administrativos*, Marcial Pons, Madrid.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J., y ORTIZ LIÑÁN, J. (2000): “La cesión de información tributaria a los jueces y tribunales”, *Canarias Fiscal*, nº 9.
- LÓPEZ TELLO, J. (2013): “Comentarios al articulado del modelo 1A de Acuerdo Intergubernamental para la aplicación de FATCA”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº 34.
- LUCAS DURÁN, M. (1998a): “Datos tributarios: acceso y confidencialidad”, en *Derechos y garantías del contribuyente*, Lex Nova, Valladolid.
- LUCAS DURÁN, M. (1998b): “Secreto fiscal y Constitución”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, abril.
- MARTÍN LÓPEZ, J., y PÉREZ BERNABEU, B. (2021a): “Inteligencia artificial, compliance risk management y conflictividad tributaria” en *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*, S. Moreno González y P. J. Carrasco Parrilla (directores), J. A. Gómez Requena (coordinador), Aranzadi, Navarra.

⁶² OLIVARES OLIVARES, B. (2018), pág. 168.

- MARTÍN LÓPEZ, J., y PÉREZ BERNABEU, B. (2021b): “Inteligencia artificial, machine learning e inclusión de contribuyentes en los procedimientos comprobatorios” en *Inteligencia artificial y administración tributaria: eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes*, F. Serrano Antón (director), Aranzadi, Navarra.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. (2017): “El derecho a no autoinculparse y la comunicación de datos entre los procedimientos tributarios de comprobación y el ámbito sancionador penal” en *Cesión de datos personales y evidencias entre procesos penales y procedimientos administrativos sancionadores o tributarios*, I. Colomer Hernández (director), Aranzadi, Navarra.
- MARTÍNEZ GINER, L. A., (2012): “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK”, *Quincena Fiscal*, nº 19.
- MENÉNDEZ MORENO, A. (2016): “El carácter “no” reservado de los datos con trascendencia tributaria”, *Quincena Fiscal*, nº 8.
- OLIVARES OLIVARES, B. (2018): *Protección de datos, administración tributaria y tratamientos de alto riesgo en la Unión Europea*, Aranzadi.
- PALAO TABOADA, C. (2008): *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Civitas, Madrid.
- ROVIRA FERRER, I. (2011): “La protección de datos de carácter personal en los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria tras la incorporación de las Tecnologías de la Información y la Comunicación” en *Libertades de expresión e información en Internet y las redes sociales: ejercicio, amenazas y garantías*, L. Cotino Hueso (director), Valencia.
- SERRAT ROMANÍ, M. (2017): “La banalización de los datos con trascendencia tributaria” en *Cesión de datos personales y evidencias entre procesos penales y procedimientos administrativos sancionadores o tributarios*, I. Colomer Hernández (director), Aranzadi, Navarra.
- SERRAT ROMANÍ, M. (2018): *Los derechos y garantías de los contribuyentes en la Era digital*, Aranzadi, Navarra.
- TRIGUEROS MARTÍN, M^a J. (2017): “El traslado a los procesos punitivos de los datos obtenidos bajo coacción en el curso de un procedimiento inspector” en *Cesión de datos personales y evidencias entre procesos penales y procedimientos administrativos sancionadores o tributarios*, I. Colomer Hernández (director), Aranzadi, Navarra.
- ZAPATERO GASCO, A. (2016): “La publicación de la lista de deudores como excepción a la reserva tributaria: una perspectiva comparada”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 13.

CAPÍTULO 3

EL DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A FORMULAR QUEJAS Y SUGERENCIAS ANTE EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE RESPECTO AL FUNCIONAMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

ANTONIO JOSÉ RAMOS HERRERA

Universidad de Granada.

ajramos@ugr.es

1. Una aproximación al origen y a la evolución del Consejo para la Defensa del Contribuyente. 2. La formulación de las quejas y sugerencias ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente y el procedimiento para su tramitación. 2.1. La formulación de las quejas y sugerencias. 2.1.1. El ámbito de las quejas y sugerencias. 2.1.2. La legitimación para la presentación de las quejas y sugerencias. 2.1.3. La inadmisión de las quejas y sugerencias. 2.2. El procedimiento para la tramitación de las quejas y sugerencias admitidas. 2.3. Otras funciones del Consejo para la Defensa del Contribuyente relacionadas con la atención a la ciudadanía. 3. Análisis de la actividad reciente del Consejo para la Defensa del Contribuyente. 4. Reflexiones finales. Bibliografía.

RESUMEN: El obligado tributario tiene derecho a formular quejas y sugerencias respecto al funcionamiento de la Administración tributaria ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente, que como órgano colegiado de la Administración del Estado, integrado en el Ministerio de Hacienda y adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda, al que se reconoce independencia en el ejercicio de sus funciones, debe velar por la efectividad en el ejercicio de dicho derecho, atendiendo las quejas presentadas por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuando las sugerencias y propuestas pertinentes.

PALABRAS CLAVE: Consejo para la Defensa del Contribuyente, Administración tributaria, obligado tributario, quejas, sugerencias.

ABSTRACT: The taxpayer has the right to make complaints and suggestions regarding the operation of the tax administration before the Council for the Defense of the Taxpayer, which as a collegiate body of the State Administration, integrated into the Ministry of Finance and attached to the Secretary of State for The Treasury, which is recognized as being independent in the exercise of its functions, must ensure the effectiveness in the exercise of said right, addressing the complaints presented by the application of the tax system carried out by the State bodies and making the pertinent suggestions and proposals.

KEY WORDS: Council for Taxpayer Defense, Tax Administration, taxpayer, complaints, suggestions

1. UNA APROXIMACIÓN AL ORIGEN Y A LA EVOLUCIÓN DEL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

El Consejo para la Defensa del Contribuyente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, tiene naturaleza jurídica de órgano colegiado perteneciente a la Administración General del Estado, de los regulados en el apartado 2 del artículo 15 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, integrado en el Ministerio de Hacienda y adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda, en el que participan y actúan con independencia en el ejercicio de sus funciones, tanto representantes de diversas entidades y órganos que ejercen competencias de naturaleza tributaria en el ámbito estatal, como representantes de los sectores académico y profesional, relacionados con esta materia.

Entre las funciones consultivas y de asesoramiento en la resolución de las quejas y sugerencias del Consejo para la Defensa del Contribuyente destaca la relacionada directamente con la defensa de los derechos y garantías que tienen reconocidos los obligados tributarios¹, siendo el encargado de velar² por su efectividad y atender las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado, efectuando las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen, en virtud de lo establecido en el apartado 2 del artículo 34 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente se produjo en el año 1996, mediante una norma reglamentaria, en concreto el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda, el cual fue desarrollado con posterioridad por la Resolución de 14 de febrero de 1997, de la Secretaría de Estado de Hacienda, por la que se establece el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias, a que se refiere la disposición final única del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda.

Se trata del primer paso para defender los derechos de los contribuyentes, puesto que tal y como afirma Álvarez Arroyo³, el Consejo para la Defensa del Contribuyente “nació con la finalidad de facilitar un cauce a los ciudadanos para que de una forma ágil y eficaz trasladen sus quejas, reclamaciones y sugerencias respecto al funcionamiento de la Administración Tributaria estatal”.

¹ Entre los derechos y garantías que el apartado 1 del artículo 34 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, reconoce a los obligados tributarios, cabe destacar los de conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte, a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria, a ser oído en trámite de audiencia, así como a formular alegaciones, quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria.

² En este sentido, CALVO ORTEGA, R. (2009), entiende que el concepto de velar se acerca al concepto de vigilancia, con las facultades activas que ello supone, y desde luego va más lejos que el de asesorar a un órgano administrativo. Consultada en <https://www.wolterskluwer.es/>

³ ÁLVAREZ ARROYO, F. (2000), pág. 117.

Tal y como indica la Exposición de Motivos del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda, este órgano “aparece así como garante de los derechos de los ciudadanos en sus relaciones tributarias y se configura como un órgano colegiado, en el cual se pretende dar cabida a todos los sectores sociales relacionados con el ámbito tributario, con el fin de garantizar un mayor acercamiento de la Administración a los ciudadanos”.

Tras este origen, la institucionalización de forma plena del Consejo para la Defensa del Contribuyente en la que se configura como órgano asesor y de defensa de los derechos de los contribuyentes, con independencia funcional, se produjo tras la aprobación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la cual le concedió refrendo legal, tal y como indica Jiménez Navas⁴, debido a que se ha producido su encuadramiento dentro de la estructura de la organización tributaria y se ha reconocido de forma expresa en una norma con rango de ley, lo que sin duda supone un reconocimiento de la conveniencia de su existencia como órgano específico que tiene como función primordial la de proteger los derechos de los obligados tributarios.

En este sentido, tal y como pone de manifiesto Calvo Ortega⁵, en un “Estado de Derecho la vida tributaria discurre por vías democráticas en el establecimiento de los tributos, de imparcialidad y objetividad en su aplicación y de independencia y especialización en su control por los tribunales que juzgan la constitucionalidad en su creación y la legalidad en la producción reglamentaria y aplicación de los tributos mismos”, por lo que todo lo que sea perfeccionar este circuito de producción, aplicación y control jurisdiccional es defender al contribuyente.

Es por ello por lo que a través de la defensa de los derechos de los obligados tributarios, el Consejo para la Defensa del Contribuyente colabora en la mejora de los servicios que presta la Administración tributaria, puesto que sin duda alguna tanto las quejas y las sugerencias manifestadas por los usuarios de tales servicios, como las propuestas planteadas por el Consejo para la Defensa del Contribuyente, ayudan a la evolución de nuestro sistema tributario para conseguir un equilibrio con el que se garantice el cumplimiento del principio constitucional en virtud del cual los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y la aplicación de la legalidad en el sistema tributario con la finalidad de salvaguardar el principio de seguridad jurídica.

El Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, modificado por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, y desarrollado por la Resolución de 22 de julio de 2010, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, ha pretendido alcanzar una mayor seguridad jurídica con la regulación tanto del

⁴ JIMÉNEZ NAVAS, M. M. (2011), consultada en: <https://www.westlawinsignis.es>

⁵ CALVO ORTEGA, R. (2009), ob. cit.

ámbito de las quejas y sugerencias, en el que se incluyen cuestiones tan importantes como la legitimación para interponerlas y los supuestos de inadmisión, como del procedimiento al regular cuestiones tan relevantes como la tramitación de las quejas, sugerencias y propuestas, el desistimiento por parte del interesado, el derecho de información en relación con las quejas y sugerencias presentadas, y el carácter reservado de los datos de cualquier naturaleza que pueda obtener el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

En este sentido, cabe destacar que la Agencia Estatal de Administración Tributaria se encarga de prestarle apoyo técnico, asistencia administrativa, formación y análisis de la información derivada de las quejas a través de la Unidad Operativa del Consejo para la Defensa del Contribuyente, integrada en el Servicio de Auditoría Interna y coordinada por su Director. Además de ello, existe la posibilidad que en determinadas ocasiones el Consejo para la Defensa del Contribuyente pueda contar con el apoyo de terceras personas ajenas al mismo en los supuestos en los que la problemática suscitada y su propuesta de solución, requiera contar con la opinión de expertos por razón de la materia.

No obstante, tal y como afirma Soler Roch⁶, el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente “no contiene una regulación de ruptura o radicalmente distinta de la regulación anterior; ello es así, ante todo, porque no lo requiere el precepto legal a cuyo desarrollo sirve el nuevo Reglamento del Consejo, ya que velar por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atendiendo las quejas y sugerencias de dichos obligados y formulando propuestas, todo ello en relación con la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos de la Administración del Estado con competencias tributarias es, en esencia, la función que ha venido cumpliendo y continua desempeñando el Consejo para la Defensa del Contribuyente. A mi juicio, esta apreciación no desmerece la importancia del Real Decreto 1676/2009 que, al valor añadido que supone el contener una regulación en desarrollo de la Ley General Tributaria, debe sumar el aportar importantes novedades y mejoras en la regulación del funcionamiento del Consejo, especialmente en relación con los procedimientos que se tramitan ante este órgano”. En esta misma línea se pronunció el Consejo de Estado, en su Dictamen 1559/2009, de 15 de octubre de 2009, sobre el proyecto de Real Decreto por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, al indicar que “las novedades que supone el proyecto respecto de la vigente regulación son, en efecto, escasas”.

Asimismo, también cabe destacar que en virtud de lo establecido en la disposición adicional primera del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente y en consonancia con el carácter no homogéneo de este órgano, la normativa que regula su funcionamiento es de carácter flexible, correspondiendo a su Pleno la aprobación de su reglamento interno.

⁶ SOLER ROCH, M. T. (2010), consultada en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/MEMORIA%20CDC%202009.pdf>

2. LA FORMULACIÓN DE LAS QUEJAS Y SUGERENCIAS ANTE EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE Y EL PROCEDIMIENTO PARA SU TRAMITACIÓN

2.1. La formulación de las quejas y sugerencias

La Administración Pública sufrió un proceso de modernización en sus estructuras en todo lo relativo al suministro de información al ciudadano, gracias al Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, por el que se regulan los servicios de información administrativa y atención al ciudadano, puesto que el mismo es de aplicación general en todas las Administraciones Públicas, excepto en la sanitaria. No obstante, tal y como indica la Exposición de Motivos del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda “en el caso de la aplicación del sistema tributario requieren un tratamiento específico”, sin que se desvirtúe ni el espíritu y ni la filosofía del Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, por el que se regulan los servicios de información administrativa y atención al ciudadano, profundizando incluso “en los mecanismos administrativos de defensa del contribuyente, en beneficio tanto de su seguridad jurídica como de la necesaria agilidad en el tratamiento y resolución de las cuestiones que se planteen”.

A este respecto, Ibáñez García⁷, considera que las funciones que le han sido encomendadas al Consejo para la Defensa del Contribuyente se solapan con la de otros órganos estatales, como el Defensor del Pueblo, afirmando que sus relaciones no han sido resueltas de una manera satisfactoria por parte del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

2.1.1. El ámbito de las quejas y sugerencias

Las quejas y sugerencias cuya tramitación confiere el apartado 2 del artículo 34 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al Consejo para la Defensa del Contribuyente, se tratan de una manifestación del derecho fundamental de petición que se encuentra reconocido en el artículo 29 de la Constitución Española y que ha sido desarrollado por la Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre, reguladora del Derecho de Petición, la cual indica en su Exposición de Motivos que “las peticiones pueden incorporar una sugerencia, una iniciativa, una información, expresar quejas o súplicas”, caracterizándose su objeto “por su amplitud y está referido a cualquier asunto de interés general, colectivo o particular”.

Al desarrollarse en ejercicio del derecho de petición, carece de naturaleza de procedimiento de aplicación de los tributos, por lo que de conformidad con lo establecido en el artículo 3 de la Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre, reguladora del Derecho de Petición, en el que se regula el objeto de las peticiones, las mismas “podrán versar sobre cualquier asunto o materia comprendido en el ámbito de competencias del destinatario, con independencia de que afecten exclusivamente al peticionario o sean de interés colectivo o general”, aclarando, a continuación que “no son objeto

⁷ IBÁÑEZ GARCÍA, I. (2010), consultada en: <https://www.westlawinsignis.es>

de este derecho aquellas solicitudes, quejas o sugerencias para cuya satisfacción el ordenamiento jurídico establezca un procedimiento específico distinto al regulado en la presente Ley”, debido a que tal y como se indica en la Exposición de Motivos de la citada Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre, reguladora del Derecho de Petición, “su carácter supletorio respecto a los procedimientos formales específicos de carácter parlamentario, judicial o administrativo obliga a delimitar su ámbito a lo estrictamente discrecional o graciable, a todo aquello que no deba ser objeto de un procedimiento especialmente regulado”.

A este respecto, el Consejo de Estado, en su Dictamen 1559/2009, de 15 de octubre, sobre el Proyecto de Real Decreto por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, considera que si bien las quejas y sugerencias ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente no son objeto del derecho de petición en sentido estricto, con todo lo que conlleva, en particular por la exclusión de la garantía jurisdiccional establecida en el artículo 12 de la Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre, reguladora del Derecho de Petición, no tiene sentido que del artículo 3 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, se suprimiera de sus funciones la establecida en el artículo 2.d) del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda, de “asistir a los ciudadanos en el ejercicio del derecho de petición reconocido en los artículos 29 y 77 de la Constitución en el ámbito tributario”, dado que en virtud de la misma se encomendaría al Consejo para la Defensa del Contribuyente funciones de auxilio en el derecho de petición cuando el mismo sea formulado, en ese título específico, ante otros órganos, sin seguir el cauce previsto en el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

El ámbito de las quejas y sugerencias presentadas al Consejo para la Defensa del Contribuyente, se encuentra regulado en el artículo 7 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, el cual distingue desde un punto de vista dogmático, entre quejas y sugerencias, estableciendo en su apartado 1, que las quejas deben tener relación, ya sea directa o indirecta, respecto al funcionamiento de los órganos y unidades administrativas que conforman la Secretaría de Estado de Hacienda, de las dependencias y unidades de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y del resto de la Administración del Estado con competencias tributarias. En concreto, se van a poder presentar quejas relacionadas con el ejercicio efectivo de los derechos de los obligados tributarios en los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria, y con las deficiencias en la accesibilidad de las instalaciones, la calidad o accesibilidad de la información, el trato a los ciudadanos, la calidad o accesibilidad del servicio o el incumplimiento de los compromisos de las cartas de servicios.

Por su parte, respecto a las sugerencias, el apartado 2 del artículo 7 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, establece que las mismas pueden tener como objeto la mejora de la calidad o accesibilidad de los servicios, el incremento en el rendimiento o en el ahorro del gasto público, la simplificación de trámites administrativos o el estudio de la supresión de aquellos que pudieran resultar innecesarios, la

realización de propuestas de modificaciones normativas, además de la propuesta de cualquier otra medida que favorezca la consecución de los fines asignados a la Administración tributaria o que suponga un mayor grado de satisfacción para la sociedad en sus relaciones con esta Administración.

Las quejas y sugerencias que se formulen ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente no tienen la consideración de recurso administrativo, por lo que su presentación es compatible con el resto de acciones o reclamaciones que los interesados puedan ejercitar, no suspendiendo su presentación las actuaciones en curso ni tampoco interrumpen los plazos establecidos para la tramitación y la resolución de los procedimientos en curso. Ello es debido a que las contestaciones efectuadas por el Consejo para la Defensa del Contribuyente no constituyen ni reconocen derechos subjetivos o situaciones jurídicas individualizadas ni son susceptibles de recurso alguno.

De este modo, las quejas y sugerencias contempladas en el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, que se presenten ante cualquier servicio o autoridad de la Secretaría de Estado de Hacienda, ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria o ante órganos, dependencias o unidades del resto de la Administración del Estado con competencias tributarias, se tramitarán ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente, salvo que la persona interesada se acoja de forma expresa a otro procedimiento distinto de los establecidos en la normativa vigente.

Con respecto a las quejas recibidas por el Defensor del Pueblo, el apartado 2 del artículo 3 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, establece que las “advertencias, recomendaciones y sugerencias hechas por el Defensor del Pueblo a la Administración Tributaria del Estado respecto de las actuaciones a las que se refiere el artículo 7.1, una vez contestadas por los órganos competentes, serán remitidas al Consejo para la Defensa del Contribuyente para su conocimiento”. Sin embargo, con el objetivo de alcanzar una unidad de criterio y de procedimiento, en las relaciones de la Administración Tributaria con el Defensor del Pueblo, la citada regulación debería haber establecido que las mencionadas advertencias, recomendaciones y sugerencias se deberían remitir al Consejo para la Defensa del Contribuyente, con anterioridad a que se efectúe la contestación por parte del órgano competente, con el objetivo de que el Consejo para la Defensa del Contribuyente emita su informe correspondiente para su incorporación a la contestación que se envíe al Defensor del Pueblo. Además de ello, la mencionada regulación debería haber contemplado que las quejas recibidas por el Defensor del Pueblo, una vez que fuesen remitidas por éste a la Administración tributaria, las mismas se deberían enviar al Consejo para la Defensa del Contribuyente, para que éste emitiera su correspondiente informe con anterioridad a que se efectúe su contestación.

2.1.2. *La legitimación para la presentación de las quejas y sugerencias*

La legitimación para formular las quejas y sugerencias ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente, de conformidad con lo establecido en el apartado 1 del artículo 8 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, la tienen todas las personas físicas o jurídicas, españolas o extranjeras, y las

entidades indicadas en el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, entre las que se encuentran las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

La presentación de quejas ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente tiene por objeto aquellas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado, mientras que la presentación de sugerencias tiene por finalidad mejorar la calidad de los servicios, incrementar el rendimiento o el ahorro del gasto público, simplificar trámites administrativos o aumentar el grado de satisfacción de la sociedad en sus relaciones con la Administración tributaria.

Al tratarse de un procedimiento que se inicia a solicitud de la persona interesada mediante la presentación de la queja o de la sugerencia, la misma se puede efectuar en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria⁸, en las Unidades receptoras de las oficinas de ámbito central o territorial, en las que se ubiquen servicios integrados en la Agencia Estatal de Administración Tributaria o dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda, en las oficinas de Correos o en los demás lugares establecidos en el artículo 16 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

En los supuestos en los que la presentación de las quejas y sugerencias se produzca mediante la personación de la persona interesada, las Unidades receptoras de las oficinas de ámbito central o territorial, en las que se ubiquen servicios integrados en la Agencia Estatal de Administración Tributaria o dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda, en virtud de lo establecido en el apartado 1 de la norma sexta de la Resolución de 22 de julio de 2010, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, por la que se desarrolla el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente y se determina su sede electrónica, auxiliarán a la persona interesada en la cumplimentación de la queja o sugerencia y realizarán un sucinto examen de la documentación presentada, con el objeto de detectar aquellas anomalías sustanciales que se produzcan en la presentación, las cuales serán manifestadas de forma verbal a la persona interesada por si deseara subsanar en el mismo acto cualquier omisión. En ningún caso, las Unidades receptoras pueden rechazar la presentación de las quejas y sugerencias, incluidas aquellas presentadas en reiteración de otras anteriores o relacionadas directamente con las mismas, haciendo constar en nota adjunta aquellas manifestaciones que hubieran realizado a las personas interesadas. Ello implica que las Unidades receptoras no pueden decidir sobre la inadmisión de las quejas y sugerencias, por lo que salvo en los supuestos de omisiones sustanciales en la presentación, se abstendrán de realizar cualquier indicación o valoración que pudiera influir en la intención de los interesados o pudiera comprometer el sentido de la resolución del asunto.

⁸ La presentación telemática de quejas y sugerencias al Consejo para la Defensa del Contribuyente, se realiza a través del siguiente enlace web: <https://www2.agenciatributaria.gob.es/w/pl/IFRD-MIGR/FormularioCDC?fAccion=2>

Las citadas Unidades receptoras de las oficinas de ámbito central o territorial, en las que se ubiquen servicios integrados en la Agencia Estatal de Administración Tributaria o dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda, se encargan de recibir las quejas y sugerencias presentadas y de registrarlas en la aplicación informática del Consejo para la Defensa del Contribuyente, entregando o remitiendo por correo a la persona interesada una copia acreditativa de su presentación. Por su parte, en el supuesto que la presentación se realice de forma electrónica, la cual se registrará por lo dispuesto en los artículos 29 y 30.3 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, el Registro Electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria admite, a través de las aplicaciones informáticas habilitadas, las solicitudes, escritos y comunicaciones que sean competencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente, el cual también las inscribirá en su aplicación informática. En ambos casos, el número de presentación que le es asignado en el momento de la inscripción, y que identifica el año de presentación, la Unidad receptora, el orden secuencial de registro y la forma de presentación, debe ser mencionado en toda la documentación relativa a la tramitación de las quejas y sugerencias. En todo caso, es función de las Unidades receptoras informar, a petición de los contribuyentes, del estado en el que se encuentra la tramitación del expediente al que la presentación de la queja o de la sugerencia ha dado lugar, para lo cual recabará la información pertinente de las Unidades de tramitación correspondientes.

La persona interesada puede acompañar la queja o la sugerencia presentada de la documentación y de cualquier tipo de prueba cuyo conocimiento estime conveniente por parte del Consejo para la Defensa del Contribuyente, puesto que el mismo no dispone de competencia para reclamar a las personas interesadas la aportación de la documentación y de las pruebas pertinentes. Dicha documentación complementaria se incluirá en la aplicación informática del Consejo para la Defensa del Contribuyente, realizando las Unidades receptoras las actuaciones pertinentes para convertir el soporte papel en electrónico, en virtud de lo establecido en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

En las quejas es necesario que quede reflejada la identificación de la persona que la ha formulado, así como su carácter de interesado, motivo por el cual cuando se presenta de manera telemática, los campos obligatorios que hay que indicar son los referidos al tipo de documento que se va a presentar, esto es, si se trata de una queja o de una queja y sugerencia, al número de identificación fiscal de la persona que va a efectuar dicha presentación y a sus apellidos y nombre o razón social. Estos mismos campos son obligatorios si se selecciona como tipo de documento el de sugerencia, mientras que si se selecciona como tipo de documento el de sugerencia anónima, no es necesario cumplimentar ni el número de identificación fiscal de la persona que va a efectuar dicha presentación ni sus apellidos y nombre o razón social.

En este sentido, cabe destacar que la fase de tramitación se inicia con la recepción de las quejas o de las sugerencias remitidas desde las Unidades receptoras, por lo que una vez confirmada la recepción de la totalidad de la documentación, se efectuarán diversas tareas para comprobar el cumplimiento de los requisitos formales necesarios para iniciar la tramitación. De este modo, en la recepción de las quejas se comprobará la constancia de todos los datos identificativos del

interesado, así como la existencia de documento acreditativo de la representación, en los supuestos en los que la queja sea interpuesta por persona física distinta al interesado o por personas jurídicas, las cuales deben actuar en todo caso a través de persona física que las represente. Es por ello, por lo que cualquier problema relativo a la representación de quien ha interpuesto la queja podrá ser resuelto por la Unidad de tramitación correspondiente. Este problema sin embargo no se va a producir en el supuesto en el que se formulen sugerencias anónimas, puesto que tal y como hemos indicado, en las mismas no es necesario que consten los datos identificativos correspondientes al interesado y por ende tampoco va a ser necesaria que se acredite la representación en virtud de la cual se actúa.

De este modo, una vez que las quejas y sugerencias han sido recibidas e inscritas en la aplicación informática del Consejo para la Defensa del Contribuyente, las Unidades receptoras procederán a su remisión electrónica a la Unidad de tramitación competente junto con la documentación complementaria, en su caso, en el plazo máximo de dos días, pudiendo formular consulta a la respectiva Unidad regional cuando los términos de la queja no permitiesen determinar con claridad la Unidad de tramitación competente o existiesen dudas sobre la naturaleza del asunto. No obstante, cuando la queja se interponga expresamente contra los defectos de tramitación y en particular los que supongan paralización del procedimiento, infracción de los plazos señalados u omisión de trámites que puedan subsanarse antes de la resolución definitiva del asunto, existe la obligación de remitir copia de la queja al superior jerárquico del servicio al que se refiera la misma. De este modo, fuera de los supuestos que se han indicado, el envío de la queja o en su caso de la sugerencia por parte de la Unidad receptora a cualquier otro órgano o dependencia administrativa por indicación del superior jerárquico en que se encuentre encuadrada la misma, se entenderá realizada exclusivamente a título meramente informativo o como mecanismo de control interno al margen del procedimiento de tramitación de las quejas o de las sugerencias. En todo caso, no es competencia de la Unidad receptora de la queja, ni del Servicio donde esté ubicada la misma, la designación del Servicio responsable para la contestación de la queja, puesto que dicha tarea corresponde a la Unidad de tramitación.

La presentación de quejas es compatible con la existencia de recursos y reclamaciones, tal y como afirman Fabra Valls y Orón Moratal⁹, motivo por el cual, la respuesta que emita el Consejo para la Defensa del Contribuyente a la queja presentada tiene una función asistencial para la persona interesada, en particular, en aquellos supuestos en los que exista coincidencias de planteamientos, argumentos o interpretaciones. Por su parte, en los supuestos en los que la presentación de la queja no se ha producido de forma simultánea a la presentación de recursos o reclamaciones, la respuesta a la queja presentada puede originar la promoción del inicio del procedimiento de revocación de actos tributarios.

En los supuestos en los que se haya producido la simultaneidad de la presentación de la queja con la presentación de los recursos y se hayan utilizado los servicios de asistencia tributaria, y un inadecuado funcionamiento de los servicios de asistencia tributaria conlleve el devengo de obligaciones accesorias o de sanciones para el obligado tributario, el Consejo para la Defensa del

⁹ FABRA VALLS, M. J., y ORÓN MORATAL, G. (2003), pág. 21.

Contribuyente debería poder decidir acerca de la restitución al obligado tributario de los importes de las citadas obligaciones accesorias o de las sanciones utilizando para ello la vía de la satisfacción por el incumplimiento de los servicios que como medida de subsanación de contenido económico debe prestar la Administración tributaria en términos de calidad, tal y como establece el Real Decreto 951/2005, de 29 de julio, por el que se establece el marco general para la mejora de la calidad en la Administración General del Estado. Esta posibilidad también podría ser de aplicación en las obligaciones de carácter accesorio y en las sanciones que no fuesen superiores a un determinado importe, puesto que en estas situaciones se podría evitar el coste que conllevan los procedimientos de responsabilidad patrimonial.

Por todo ello, se podría afirmar que si se pretende que el Consejo para la Defensa del Contribuyente realice una defensa más efectiva del Derecho aplicable sería recomendable que se le atribuyeran ciertas funciones ejecutivas que conlleven la adopción de medidas por otros órganos, dado que en determinados supuestos en los que se presenten quejas ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente sin que exista simultaneidad de recursos, pueden apreciarse una inadecuada prestación del servicio de asistencia que dé lugar a la imposición de recargos, intereses o sanciones, motivo por el cual se debería aceptar la posibilidad de que hasta cierto importe pudiera corregir dicha situación como subsanación de contenido económico, lo que evitaría la utilización de los procedimientos de responsabilidad patrimonial.

En cuanto a la determinación de la Unidad tramitadora competente a la cual se debe remitir la queja o la sugerencia, se debe tener en cuenta que la Unidad Operativa Central tiene competencia para tramitar quejas que se refieran a asuntos cuya competencia corresponda a los Servicios Centrales; de las decisiones o asuntos que sean responsabilidad directa y exclusiva de los Delegados especiales, de los Delegados de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de los Gerentes Territoriales del Catastro o de los Presidentes de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Salas Desconcentradas; de las quejas y sugerencias presentadas por entidades o instituciones de carácter representativo de intereses colectivos, en el ámbito institucional, político, laboral, empresarial o similar; de las quejas que afecten de forma conjunta a Servicios del ámbito de más de una Unidad regional; de la acumulación de expedientes que sean gestionados por la Unidad central; y de sugerencias que excedan el ámbito de las competencias de los servicios territoriales. De este modo, en el resto de expedientes la competencia corresponderá a la Unidad regional de tramitación a la que esté adscrito el Servicio al que se refiera la queja o la sugerencia.

En este sentido se puede afirmar que el establecimiento y definición del procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas y sugerencias es imprescindible para lograr el objetivo fundamental del Consejo para la Defensa del Contribuyente de acercamiento de la Administración tributaria al ciudadano de modo que éste disponga de un medio de comunicación ágil y eficaz para trasladar todas aquellas deficiencias o anomalías que hayan podido producirse en sus relaciones con dicha Administración, destacando como primera y más importante fase del procedimiento la correcta recepción de las quejas y sugerencias por la trascendencia que ello tiene en la posterior tramitación de las mismas y en la eficaz actuación del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

2.1.3. La inadmisión de las quejas y sugerencias

El artículo 7 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, establece de forma coherente respecto al ámbito de las quejas, que éstas deben tener relación, directa o indirecta, con el funcionamiento de los órganos y unidades administrativas que conforman la Secretaría de Estado de Hacienda, de las dependencias y unidades de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, así como del resto de la Administración del Estado con competencias tributarias, pero este requisito no puede suponer el rechazo de aquellas quejas que se formulen contra otros órganos no tributarios, puesto que si bien no se pueden tramitar de conformidad con el procedimiento establecido para las quejas tributarias, sin embargo, se deben aceptar y recoger las quejas formuladas contra otras Administraciones Públicas, puesto que por aplicación de lo establecido en el apartado 4 del artículo 16 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, al ser la Administración tributaria, parte de la Administración del Estado, tendría la obligación de remitir la queja formulada al órgano competente, puesto que en las sedes de la Administración tributaria no es descartable que se formulen quejas contra otros órganos que hacen uso de la Administración tributaria para realizar reclamaciones de deudas pecuniarias por la vía de apremio.

Debido a ello, es por lo que de forma adecuada la letra a) del apartado 1 del artículo 9 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, establece que se inadmitirán las quejas y las sugerencias cuando su objeto no sea susceptible de ellas, en particular cuando se traten de recursos, reclamaciones, acciones o denuncias reguladas en el artículo 114 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio del traslado de los escritos a los servicios u órganos competentes para su correcta tramitación, comunicando al interesado de dicho traslado, y la inadmisión del expediente como queja o sugerencia. A este respecto, cabe recordar, que de conformidad con lo establecido en el citado apartado 4 del artículo 16 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Pública, la presentación de un recurso en una unidad receptora, aunque no pertenezca al órgano contra el que se dirige, debe ser válida a efectos del cómputo de plazos.

Respecto a otras causas de inadmisión, el apartado 1 del artículo 9 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, establece en su letra b), ser formuladas por quienes no tengan atribuida la legitimación para ello, y en su letra c), la omisión de datos esenciales no subsanables para la tramitación o cuando la misma no haya sido subsanada por la persona interesada, causa de inadmisión comprensible, y que no tendría que producirse puesto que tal y como se establece en el apartado 3 del artículo 8 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, los interesados tendrán derecho a ser auxiliados por los funcionarios de las oficinas y de las dependencias de la Administración tributaria del Estado y del resto de la Administración del Estado con competencias tributarias, en la formulación y constancia de su queja o sugerencia.

Por su parte, la letra d) del apartado 1 del artículo 9 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, modificado por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, establece como causa de inadmisión, la reiteración de quejas y sugerencias, aclarando que los requisitos o las circunstancias que deben concurrir para que pueda hablarse de reiteración desde el punto de vista de la tutela efectiva, es que hayan sido presentadas por la misma persona interesada y que exista identidad sustancial de objeto entre ambas quejas aunque las mismas se refieran a actos distintos, sin importar si las mismas han sido o no resueltas.

Asimismo, el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, introdujo dos nuevas causas de inadmisión en el mencionado apartado 1 del artículo 9 de este último Real Decreto, estableciendo en su letra e), aquellas que tengan un carácter abusivo no justificado de conformidad con la finalidad de las quejas y sugerencias, y en su letra f), aquellas que utilicen palabras ofensivas, insultos o falta de respeto.

En virtud de lo establecido en el apartado 2 de la norma séptima de la Resolución de 22 de julio de 2010, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, por la que se desarrolla el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente y se determina su sede electrónica, el acuerdo de inadmisión a trámite de las quejas o sugerencias presentadas debido a la existencia de alguna de las causas establecidas se pondrá de manifiesto a la persona interesada mediante un escrito motivado, concediéndole un plazo de diez días, para que subsane los defectos observados, procediéndose al archivo del expediente en los supuestos en los que no se conteste en plazo y declarándose la inadmisión definitiva en los supuestos que tras la contestación del requerimiento siga persistiendo la causa de inadmisión, circunstancia que será comunicada a la persona interesada.

En todo caso, tal y como se establece en la citada norma, la Unidad Operativa a través de sus Unidades de tramitación es la que tiene la competencia para determinar la inadmisión o no de las quejas y sugerencias, debiendo ser informada la Comisión Permanente del Consejo para la Defensa del Contribuyente tanto de los acuerdos de inadmisión que hayan sido adoptados como de sus causas, puesto que la misma puede proceder a la revisión de dichos acuerdos o de forma excepcional, cuando así lo considere procedente, puede elaborar propuestas e informes en relación con la función genérica de defensa del contribuyente, a la que se refiere el artículo 34.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Por su parte, cuando la Comisión Permanente o el Pleno del Consejo para la Defensa del Contribuyente estimasen la concurrencia

de alguna causa de inadmisibilidad en cualquier fase del procedimiento, se lo comunicaran a las personas interesadas en la forma y con los efectos previstos.

2.2. El procedimiento para la tramitación de las quejas y sugerencias admitidas

El procedimiento para la tramitación de las quejas, de conformidad con lo establecido en la norma octava de la Resolución de 22 de julio de 2010, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, por la que se desarrolla el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente y se determina su sede electrónica, va a seguir un tratamiento uniforme con el que se va a garantizar su contestación y su conocimiento por el órgano responsable del servicio administrativo afectado. En todo caso, cuando en un mismo expediente concurren quejas y sugerencias, se va a tramitar un único expediente de conformidad con las normas de competencia propias de cada una de ellas, comenzando por la tramitación de la queja.

La tramitación inicial de las quejas corresponderá a la Unidad de tramitación correspondiente, la cual se encuentra integrada, orgánica y funcionalmente, en la Unidad Operativa, en virtud de lo previsto en el artículo 6 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente. Dicha Unidad de tramitación se denomina Unidad regional si tiene un limitado ámbito geográfico de actuación, mientras que se denomina Unidad central si su ámbito geográfico de actuación es nacional. En este sentido, será el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente quien determinará dentro del marco de las Unidades aprobadas, los ámbitos de actuación territorial que van a corresponder en cada momento a las Unidades de tramitación que se encuentren operativas, adaptando, en el caso que fuera necesario, las competencias de la Unidad central en su carácter de Unidad de tramitación.

De forma habitual, las Unidades regionales en cuyo ámbito territorial se encuentren los correspondientes Servicios responsables son las que conocen de las quejas presentadas, las cuales le son remitidas por la Unidad receptora de forma electrónica en el plazo máximo de dos días. Una vez que la queja ha sido registrada o inscrita en la aplicación informática del Consejo para la Defensa del Contribuyente, en el plazo de diez días a partir de ello y con anterioridad a su envío electrónico al Servicio responsable, las Unidades de tramitación van a recabar la información necesaria para conocer de forma adecuada el problema que se plantea, impulsando en su caso la actividad del Servicio responsable con la finalidad de adoptar los acuerdos o las decisiones correspondientes sobre la materia objeto de la queja. En este sentido cabe destacar que en los supuestos en los que resulte insuficiente la información incorporada al expediente a través de los trámites previstos o cuando la información quede fuera del conocimiento del órgano gestor, la Presidencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente va a poder solicitar, con carácter excepcional, que se emita un informe por parte de la Inspección General del Ministerio de Hacienda o del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en atención a sus respectivos ámbitos. De este modo, durante dicho plazo la citada unidad va a determinar entre otras cuestiones, el Servicio responsable, a nivel territorial o central, que se va a encargar de la tramitación del expediente, los Servicios a los que se requerirá la información, y si por la

generalidad de la cuestión que se ha planteado existe la conveniencia que la contestación sea efectuada por un órgano a nivel central. Por consiguiente, hasta que el Servicio responsable de la contestación no reciba de la Unidad de tramitación el oficio de designación correspondiente, cualquier órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se va a abstener de efectuar la contestación al contribuyente con la finalidad de evitar errores en la respuesta y defectos de control por parte de la Unidad de tramitación.

Una vez que la queja es recibida por el Servicio responsable, este deberá dar una respuesta directa y por escrito a los interesados en el plazo de quince días a contar desde el día siguiente a la remisión electrónica de la queja por la Unidad de tramitación. Una vez que este hecho suceda, el Servicio responsable comunicará a la Unidad de tramitación la solución adoptada, por medio de la inclusión de la contestación remitida al interesado en la aplicación informática del Consejo para la Defensa del Contribuyente. No obstante, en el supuesto en el que el Servicio responsable no hubiera formulado la contestación oportuna en el mencionado plazo, la Unidad Operativa va a requerir al servicio administrativo afectado para que remita la respuesta que considere procedente al interesado, en el plazo de quince días a contar desde el día siguiente a la recepción del requerimiento, y si transcurrido dicho plazo el Servicio responsable no hubiera formulado contestación alguna, las Unidades de tramitación emitirán su informe en relación con estos expedientes, los cuales serán remitidos a los órganos competentes del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

La contestación que el Servicio responsable realice deberá dar respuesta a la totalidad de las cuestiones que hayan sido planteadas por el interesado y que se encuentren dentro de las competencias de dicho servicio. Asimismo dicha respuesta deberá ser clara, concreta y de fácil comprensión para el interesado, evitando el uso de formalismos administrativos y el abuso de términos de carácter técnico, los cuales serán utilizados cuando resulten imprescindibles para evitar dar lugar a interpretaciones erróneas o ambiguas. En definitiva, de la contestación se debe desprender si la actuación llevada a cabo por la Administración ha respondido a la normativa vigente, informando al contribuyente de las actuaciones que se van a llevar a cabo para alcanzar la solución más adecuada sobre la queja planteada. En todo caso, la contestación que se remita al interesado va a contener la información relativa a que dispone de un plazo de quince días desde su notificación para dirigir escrito de disconformidad a la Unidad Operativa competente.

A lo largo de todo el procedimiento, las Unidades de tramitación van a verificar el cumplimiento de los plazos de contestación por parte de los Servicios responsables, pudiendo solicitar que la contestación requerida sea emitida en el plazo más breve posible, motivo por el cual una vez que la contestación haya sido remitida al interesado, se va a enviar una copia de la misma a la Unidad de tramitación correspondiente en la que se incluya su registro de salida con la finalidad de poder verificar su efectividad.

En todo caso, cabe destacar que una vez que la queja ha sido presentada, la Unidad Operativa del Consejo para la Defensa del Contribuyente va a tener acceso a la información que sea necesaria para el ejercicio de sus funciones en idénticos términos a los establecidos para la jefatura de los servicios que resulten afectados, de conformidad con lo establecido en la normativa vigente en

materia de protección de datos de carácter personal. Por ello, en virtud de lo establecido en la norma segunda de la Resolución de 22 de julio de 2010, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, por la que se desarrolla el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente y se determina su sede electrónica, la totalidad de los datos, informes o antecedentes que hayan sido obtenidos en el desempeño de sus funciones por el Consejo para la Defensa del Contribuyente y su Unidad Operativa, tienen carácter reservado y solamente podrán ser utilizados en los términos previstos en el artículo 95 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, motivo por el cual las personas empleadas públicas y dependientes de la Unidad Operativa, se deben abstener, en aplicación de las obligaciones de sigilo y secreto que recaen sobre ellas, de cualquier comunicación, manifestación o comentario referente a las quejas o sugerencias que reciba, excepto de las derivadas de la estricta aplicación del procedimiento previsto o de las consultas formuladas por los superiores jerárquicos funcionales de la propia Unidad Operativa.

En el supuesto en el que las quejas pusieran de manifiesto hechos que se consideren de especial importancia o gravedad o cuando se aprecien conductas que pudieran ser constitutivas de infracción administrativa o penal, la Unidad de tramitación, en virtud de lo establecido en el apartado 5 del artículo 10 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, lo va a poner en conocimiento de manera inmediata a la jefatura de la Unidad Operativa, la cual previo informe con carácter urgente de la unidad administrativa afectada, propondrá al Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente que se remita al Centro directivo o al Departamento funcional responsable de los servicios, el cual va a adoptar las decisiones correspondientes de conformidad con lo establecido en la legislación vigente. En todo caso, esta remisión va a ser comunicada al interesado, finalizándose con ello el procedimiento de tramitación de la queja ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Una vez que el interesado reciba la respuesta, podrá manifestar de forma expresa si está disconforme con la misma, mediante escrito dirigido a la Unidad de tramitación competente, disponiendo para ello del plazo de un mes a contar desde el día siguiente al que se produzca su notificación. En caso de disconformidad, la persona interesada puede aportar la documentación y cualquier tipo de prueba cuyo conocimiento estime oportuno, siendo analizado la totalidad del expediente por los órganos del Consejo para la Defensa del Contribuyente que correspondan, quienes adoptarán la oportuna contestación, la cual será trasladada a la persona interesada, dando traslado de la misma al órgano responsable del servicio administrativo que haya sido afectado por la queja.

Por su parte, en el supuesto en el que transcurrido el plazo indicado el interesado no haya mostrado su disconformidad con la respuesta emitida por el Servicio responsable, las Unidades de tramitación emitirán su informe correspondiente sobre estos expedientes para su remisión a los órganos competentes del Consejo para la Defensa del Contribuyente. De este modo, el Consejo para la Defensa del Contribuyente conoce de la totalidad de las quejas planteadas, puesto que la Unidad Operativa le informa de todas ellas, pudiendo plantear su disconformidad interna si no está conforme con la respuesta dada por el Servicio responsable, procediendo a analizar la queja. En todo caso, el Consejo para la Defensa del Contribuyente va a adoptar las decisiones que estime

oportunas en relación con todos los expedientes de queja, formulando en virtud con lo establecido en la normativa reguladora de su funcionamiento, las propuestas que estime oportunas al Secretario de Estado de Hacienda.

Con carácter general, el plazo máximo de duración del procedimiento será de seis meses, a contar desde la fecha en que la queja ha tenido entrada en el registro del Consejo para la Defensa del Contribuyente, a través de su inscripción o de su registro en la aplicación informática del mismo. No obstante, la falta de contestación en dicho plazo no va a implicar la aceptación de la exposición de hechos ni de los argumentos jurídicos que el obligado tributario hubiera expuesto en su escrito de queja, el cual va a tener la posibilidad de poner de manifiesto la existencia de la demora ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

En los casos, en los que el Consejo para la Defensa del Contribuyente tuviera conocimiento que se está tramitando de manera simultánea una queja y un procedimiento de revisión de cualquier naturaleza sobre la misma materia, el mismo podrá abstenerse de tramitar la primera, en virtud de lo establecido en el apartado 7 del artículo 10 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, lo cual será comunicado al interesado, teniendo en cuenta el motivo de la queja y su relación con el correspondiente objeto del procedimiento revisor. En todo caso, la abstención va a determinar el archivo de la queja presentada, el cual se va a comunicar de manera conjunta con la abstención. No obstante, cuando las cuestiones planteadas traten sobre deficiencias en la accesibilidad de las instalaciones, la calidad de la información, el trato a los ciudadanos, la calidad del servicio o el incumplimiento de los compromisos de las cartas de servicios, la abstención no se va a producir. Asimismo, de manera excepcional, en aquellos supuestos en los que se haya acordado la abstención, la comisión permanente va a poder elaborar por propia iniciativa la propuesta o el informe que considere procedente en relación con la función genérica de defensa del contribuyente, atendiendo a las circunstancias que se han puesto de manifiesto en el supuesto de que se trate.

En los supuestos en los que distintas personas presenten quejas que coincidan en lo sustancial respecto a los hechos y a los problemas que se pongan de manifiesto, o presenten solicitudes o sugerencias que coincidan en su contenido, y en los supuestos de quejas o de sugerencias formuladas por una misma persona sobre cuestiones de similar naturaleza, que no consistan en una mera reiteración, las Unidades de tramitación podrán acordar la acumulación de expedientes, para su tramitación conjunta. En estos supuestos, cuando se tuviere conocimiento de la presentación de quejas en ámbitos de distintas Unidades regionales que fueran susceptibles de acumulación, la Unidad central podrá recabar para sí la competencia del asunto correspondiente a los efectos de acordar aquélla.

En cualquier momento los interesados podrán desistir de las quejas que hayan presentado, en virtud de lo establecido en el artículo 11 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente. Esta circunstancia dará lugar a la terminación de forma inmediata del procedimiento de tramitación de las quejas con respecto al interesado, sin perjuicio que la Unidad operativa pueda proponer a la Comisión Permanente del

Consejo para la Defensa del Contribuyente la prosecución del procedimiento, por considerar que existe un interés general o la necesidad de aclarar las cuestiones planteadas. No obstante, este desistimiento no va a impedir que cuando lo requieran la importancia y la gravedad de los asuntos planteados en las quejas, o que cuando en ellas se aprecien conductas que pudieran ser constitutivas de infracción penal o administrativa, la unidad operativa una vez que analice las circunstancias y previo informe del servicio administrativo afectado por la queja, pueda proponer de forma motivada al Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente la remisión de copia del expediente al órgano responsable de dicho servicio, la cual será comunicada al interesado.

En los casos, en los que en las quejas y en las sugerencias concurren razones debidamente justificadas de especial complejidad, trascendencia o que afecten a un gran número de personas o entidades, se podrán tramitar las propuestas correspondientes en los términos que establezcan las normas de funcionamiento del Consejo para la Defensa del Contribuyente. Asimismo, cuando las quejas y las sugerencias presentadas por los interesados hagan referencia a cuestiones técnicas, no jurídicas, debido a la utilización en los procedimientos tributarios de medios electrónicos, informáticos o telemáticos, el Consejo para la Defensa del Contribuyente podrá proponer que su tramitación sea efectuada directamente por los órganos de la Administración tributaria que tengan la responsabilidad para la gestión de tales sistemas.

Por todo ello, la terminación de los procedimientos de queja que se hayan tramitado ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente se producirá por acuerdo de inadmisión o archivo, por respuesta efectuada por parte del servicio administrativo afectado, por contestación del Consejo para la Defensa del Contribuyente o por desistimiento del interesado.

A lo largo de todo el procedimiento de tramitación, las personas o entidades que hayan presentado una queja o una sugerencia podrán solicitar información sobre el estado en el que se encuentra el mismo, en virtud de lo establecido en el artículo 16 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente. Dicha información deberá ser solicitada dejando constancia del nombre y apellidos, razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de la persona o entidad que efectúe dicha solicitud, así como de la firma del obligado tributario o en su defecto acreditación de su voluntad expresada por cualquier otro medio. En todo caso, la información solicitada será facilitada de manera preferente por el mismo medio utilizado por el interesado, indicando la fase en que se encuentra la tramitación, el último trámite realizado y la fecha en que se cumplimentó.

Respecto al procedimiento para la tramitación de las sugerencias, cabe señalar que una vez que las mismas han sido recibidas e inscritas en la aplicación informática del Consejo para la Defensa del Contribuyente, la Unidad receptora la remitirá de forma electrónica en el plazo máximo de dos días a la Unidad de tramitación competente, y una vez admitida, la Unidad Operativa, a través de la correspondiente Unidad de tramitación, le dará traslado por vía electrónica, al órgano responsable del servicio administrativo afectado, el cual dará una respuesta directa y por escrito a la persona interesada, que será comunicada a la Unidad Operativa. En ningún caso, la contestación de las sugerencias dará lugar a la continuación posterior de un procedimiento ante

el Consejo para la Defensa del Contribuyente en el supuesto que la persona interesada estuviera disconforme con dicha contestación.

No obstante, en el supuesto que las sugerencias pongan de manifiesto un desacuerdo con las normas tributarias, las mismas se remitirán para que sean contestadas, a los órganos competentes de la Administración tributaria en función de la materia, el rango de la norma o la iniciativa para la elaboración de disposiciones, propuestas o interpretaciones. Por su parte, en el supuesto que la naturaleza de la sugerencia así lo requiera, la Comisión Permanente del Consejo para la Defensa del Contribuyente podrá formular propuestas e informes por iniciativa propia, en virtud de la función genérica de defensa del contribuyente, a la que se refiere el apartado 2 del artículo 34 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria o de decidir su elevación al pleno.

En todo caso, la tramitación de las sugerencias que sea competencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente, va a terminar por acuerdo de inadmisión o archivo, por contestación del servicio administrativo afectado, o por contestación de los órganos correspondientes de la Administración tributaria.

Las funciones y tareas desarrolladas por el Consejo para la Defensa del Contribuyente se encuentran relacionadas, por imperativo legal, con los procedimientos y actuaciones efectuadas por la Inspección General del Ministerio de Hacienda y, dentro de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con las funciones del Servicio de Auditoría Interna. En concreto, la Unidad Operativa y por consiguiente, las Unidades de tramitación que están bajo su dependencia, se encuadran administrativamente dentro del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. A este respecto, cabe recordar que las Unidades de tramitación cuentan con competencias para estudiar, investigar e informar sobre los hechos o circunstancias que han sido denunciados, así como para sugerir soluciones específicas e impulsar la resolución de los expedientes, pero sin embargo carecen de competencia para acordar u ordenar la adopción de medidas o de actos administrativos en el procedimiento de tramitación de las quejas. A pesar de ello, las Unidades de tramitación deben procurar que se den a las quejas la solución más adecuada en cada caso, atendiendo a los criterios de eficacia, agilidad y objetividad, a cuyo efecto deberán mantener una estrecha relación con los Servicios responsables, colaborando y apoyando a los mismos en dicha tarea, con el objetivo de actuar con respeto y calidad en la atención de los derechos de la ciudadanía.

En base a ello, las Unidades de tramitación van a efectuar actuaciones complementarias con posterioridad a la respuesta que sea emitida por el Servicio responsable, con el objetivo de conseguir una adecuada contestación a las quejas formuladas por los interesados en la que se ofrezca la mejor solución posible. De este modo, con independencia de los controles de las respuestas que se establezcan por parte de los superiores jerárquicos de los Servicios responsables, las Unidades de tramitación van a analizar y valorar las contestaciones de dichos Servicios, por lo que en los supuestos en los que considere que el Servicio responsable ha dado una contestación que no reúne los requisitos exigidos, le va a poder requerir información adicional que aporte nuevos datos sobre el escrito de queja, los cuales van a ser necesarios para una mejor

valoración de los hechos por parte del Consejo para la Defensa del Contribuyente, o que se remita una contestación complementaria al interesado, si la respuesta que se ha dado al mismo no ha sido insuficiente, o no ha atendido a la totalidad de los motivos de queja expuestos por el interesado. En todo caso, tanto la información adicional como la contestación complementaria, se van a remitir por parte del Servicio responsable a la Unidad de tramitación, para que sean incluidas en el expediente de queja que se va a remitir al Consejo para la Defensa del Contribuyente. Finalmente, la Unidad Operativa tiene la posibilidad de requerir de los Servicios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria informes complementarios en los que se detallen los hechos que han motivado la queja en los supuestos en los que el interesado haya puesto de manifiesto su disconformidad con la contestación efectuada.

La finalidad de todas estas actuaciones es conseguir que se cumplan los objetivos primordiales para los cuales fue creado el Consejo para la Defensa del Contribuyente, como son el acercamiento de la Administración tributaria a los ciudadanos y el detectar los posibles defectos en su gestión para proceder a su adecuada corrección.

2.3. Otras funciones del Consejo para la Defensa del Contribuyente relacionadas con la atención a la ciudadanía

Las funciones del Consejo para la Defensa del Contribuyente no se agotan con el procedimiento para la tramitación de las quejas y sugerencias recibidas, puesto que el artículo 3 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, le asigna otras que si bien no tienen la misma importancia desde un punto de vista cuantitativo, sin embargo son comparables desde un punto de vista cualitativo al ser consecuencia de las actuaciones de atención al contribuyente.

Entre estas funciones, cabe destacar la elaboración de propuestas e informes relacionados con la función genérica de defensa del contribuyente, a la que se refiere el apartado 2 del artículo 34 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la elaboración de una memoria anual en la que se reflejen las actuaciones llevadas a cabo a lo largo del ejercicio y se sugieran las medidas normativas o de otra naturaleza convenientes para evitar la reiteración de quejas por parte de los contribuyentes, y la propuesta al Secretario de Estado de Hacienda de las modificaciones normativas o de otra naturaleza que se consideren pertinentes para la mejor defensa de los derechos de los obligados tributarios, lo cual pone de relevancia la importancia que tiene la composición plural del Consejo para la Defensa del Contribuyente como enlace entre la sociedad civil y la Administración tributaria.

Estas funciones son consecuencia de la importancia que tiene el Consejo para la Defensa del Contribuyente de conocer las peticiones efectuadas por los contribuyentes, lo que conlleva su disposición y su legitimidad para aconsejar y proponer medidas que tienen como finalidad la resolución de los problemas manifestados por las personas interesadas, para cuya efectividad es necesario que exista una mayor vinculación de la Administración hacia estas propuestas, lo cual evitaría que el Consejo para la Defensa del Contribuyente se convirtiera exclusivamente en un símbolo de la defensa del contribuyente.

En concreto, el procedimiento para la tramitación de las propuestas se va a iniciar, en virtud de lo establecido en el artículo 13 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, con la elaboración por parte del pleno del Consejo, a propia iniciativa o a propuesta de la Comisión Permanente, de propuestas normativas o de otra naturaleza que tengan relación con la aplicación del sistema tributario y que se consideren pertinentes para la mejor defensa de los derechos de los obligados tributarios, puesto que a pesar de no ser representantes de los agentes sociales, son conocedores cualificados del ámbito tributario y jurídico en general, y, como tales, perfectamente conscientes de los problemas más acuciantes que afectan a los ciudadanos en sus relaciones tributarias. Estas propuestas van a ser remitidas para su toma en consideración al Secretario de Estado de Hacienda, a otros órganos de dicha Secretaría o al Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Además de las funciones indicadas, el Consejo para la Defensa del Contribuyente dispone de legitimación para promover el inicio del procedimiento de revocación de actos tributarios, de conformidad con lo establecido en la letra c) del apartado 1 del artículo 3 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, siendo una medida apoyada por la doctrina, ya que tal y como afirma Calvo Ortega¹⁰, encaja de forma precisa en la finalidad de este órgano como último reducto administrativo de los obligados tributarios, puesto que existe la posibilidad de atribuir legitimaciones concretas al Consejo para la Defensa del Contribuyente para el inicio de procedimientos en los que puede resultar un derecho para un sujeto pasivo, tal y como ocurre con la solicitud de revocación, la cual procede en supuestos cerrados en los que se estime que los actos de la Administración han infringido de forma manifiesta lo establecido en la ley, en los que se pongan de manifiesto la improcedencia del acto que se ha dictado debido a circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular, o en los que se produzca indefensión de los interesados a lo largo de la tramitación del procedimiento. A este respecto, cabe recordar que el procedimiento de revocación de actos tributarios se inicia de oficio, de conformidad con lo establecido en el artículo 219 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, permitiéndose que los interesados puedan promover su inicio mediante escrito dirigido al órgano que dictó el acto, en virtud de lo regulado de forma acertada en el artículo 10 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

Respecto a la propuesta de inicio del procedimiento de revocación de actos administrativos, Soler Roch¹¹ señaló, que si bien la propuesta de inicio de dicho procedimiento no figuraba en la anterior normativa, sin embargo se trataba de una práctica habitual en los acuerdos adoptados por el Pleno del Consejo para la Defensa del Contribuyente al considerar que se trata del límite al que puede llegar el Consejo para la Defensa del Contribuyente en aquellos expedientes en los que se deduzca una vulneración de los derechos de los contribuyentes, al tratarse de una instancia que permite

¹⁰ CALVO ORTEGA, R. (2009), ob. cit.

¹¹ SOLER ROCH, M. T. (2010), ob. cit.

que se compatibilicen los procedimientos ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente con los procedimientos de revisión, debido a que las quejas y sugerencias no condicionan el resto de acciones o derechos que puedan ejercer las personas interesadas ya que, las contestaciones y demás actos del Consejo para la Defensa del Contribuyente no constituyen ni reconocen derechos subjetivos o situaciones jurídicas individualizadas, por lo que no pueden ser susceptibles de recurso.

No obstante, a este respecto, Sánchez Galiana¹² recuerda que en la actualidad se está produciendo en el Consejo para la Defensa del Contribuyente una práctica inexistencia de propuestas de inicio del procedimiento de revocación de actos tributarios debido a que la Agencia Tributaria está utilizando otros procedimientos de revisión, a instancias del propio Consejo para la Defensa del Contribuyente, que también permiten que las quejas presentadas se resuelvan de una forma adecuada.

3. ANÁLISIS DE LA ACTIVIDAD RECIENTE DEL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

La última Memoria publicada del Consejo para la Defensa del Contribuyente, corresponde al año 2019¹³, y su análisis nos va a servir para tener una visión de su actividad en cuanto a las quejas y sugerencias que le han sido presentadas, a las propuestas que ha planteado y a la situación de las mismas en el ordenamiento jurídico vigente.

En la citada Memoria del año 2019 del Consejo para la Defensa del Contribuyente, se refleja que aunque las cifras de dicho año son bastante similares a las del año anterior, no obstante, en el año 2019 se ha producido un incremento de las quejas y sugerencias recibidas a lo largo de dicho año con respecto al anterior, alcanzado la cifra de trece mil novecientos setenta y cuatro, incremento que no ha permitido alcanzar la cifra del año 2016, en el que el número de expedientes recibidos fue de dieciocho mil quinientos sesenta y dos. Del total de las quejas y sugerencias recibidas en el año 2019, se admitieron diez mil quinientos sesenta y dos, como consecuencia del incremento que se originó en las quejas relativas a actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en las relativas a actuaciones de los Tribunales Económico-Administrativos, y en las relativas a la normativa tributaria general. Por el contrario, en el año 2019, se produjo un descenso en las quejas presentadas por actuaciones de la Dirección General del Catastro y de la Dirección General de Tributos.

Entre los motivos que provocaron las quejas, los cuales se han mantenido en cifras semejantes a las del año anterior, destacaron los relativos a la información y a la asistencia al obligado tributario, la atención por parte de los funcionarios, el servicio de cita previa o la lentitud en la tramitación de las resoluciones, devoluciones sin tramitar en plazo y otras cuestiones de los procedimientos de

¹² SÁNCHEZ GALIANA, J. A. (2020), consultado en <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Memorias/memoria-cdc-2019.pdf>.

¹³ SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA (2020), consultado en <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Memorias/memoria-cdc-2019.pdf>.

gestión, produciéndose sin embargo un leve aumento de las quejas y sugerencias presentadas en relación a aspectos concretos de las normas que integran el sistema tributario.

Del total de expedientes de quejas o sugerencias que fueron recibidos en el año 2019, cabe destacar que diez mil sesenta y cinco fueron remitidos al Servicio Responsable para su contestación, observándose un considerable incremento de las quejas que fueron presentadas a lo largo de dicho año por Internet, las cuales alcanzaron un porcentaje del sesenta y cinco con cuarenta y cuatro por ciento.

De las diez mil doscientas ochenta y nueve contestaciones que fueron emitidas en el año 2019, algunas efectuadas a expedientes correspondientes a los años 2017 y 2018, el índice de conformidad con las mismas fue del noventa y siete con veinte por ciento, lo cual pone de manifiesto que las quejas se resuelven de forma satisfactoria en la primera instancia, constituyendo la presentación de quejas y sugerencias ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente un excelente mecanismo a través del cual se detectan y se corrigen los errores de las Administraciones, evitando que se reiteren y previniendo su comisión. No obstante, tal y como señala Sánchez Galiana¹⁴, solamente en cuatro ocasiones se solicitó la revocación de actos administrativos en supuestos de disconformidad de la persona interesada, resolviendo la Agencia Estatal de Administración Tributaria la improcedencia del acto administrativo en uno de los casos, mientras que los Tribunales Económico-Administrativos Regionales fallaron de forma favorable en el sentido en el que se había manifestado el Consejo para la Defensa del Contribuyente en otros dos casos, estando aún pendiente de la decisión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el momento en el que se redactó la Memoria del año 2019 del Consejo para la Defensa, la posible revocación que se propuso en el cuarto caso. Estos datos ponen de relieve, sin duda alguna, el elevado grado de satisfacción que los contribuyentes tienen con la Administración Tributaria.

Por su parte, en el marco de la función asesora que el Consejo para la Defensa del Contribuyente tiene con respecto a la Secretaría de Estado de Hacienda, y en relación con la función genérica de defensa del contribuyente, a la que se refiere el apartado 2 del artículo 34 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el Consejo para la Defensa del Contribuyente emitió en el año 2009 dos Informes y tres Propuestas normativas que fueron elevados a la Secretaría de Estado de Hacienda y al Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

En concreto, el Informe 1/2019, trata sobre la deducibilidad de las retenciones en caso del impago de las rentas sujetas a retención y sobre el alcance de la expresión “cantidades efectivamente retenidas” a efectos de la devolución en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, analizando como cuestión de fondo si debe admitirse la deducción de las retenciones correspondientes a las rentas de un arrendamiento devengadas y que no se ha probado que estén pagadas y en íntima relación con lo anterior si cabe solicitar devolución de esas retenciones.

¹⁴ SÁNCHEZ GALIANA, J. A. (2020), ob. cit.

A este respecto, el Consejo para la Defensa del Contribuyente, con la idea de ofrecer soluciones a la situación generada por la existencia de criterios distintos en los Tribunales Económico Administrativos Regionales, entiende que habría al menos dos alternativas para unificar la solución de esta cuestión sin necesidad de acometer una reforma legislativa, consistiendo la primera de ellas en utilizar la unificación de oficio por parte del Tribunal Económico Administrativo Central al amparo de lo previsto en la letra d) del apartado 1 del artículo 229 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, mientras que la segunda de ellas consistiría en la interposición desde el Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

El Informe 2/2019, trata sobre el principio de confianza legítima en la actuación de la Administración Tributaria, teniendo por objeto a raíz de la Sentencia de la Sala Tercera de la Audiencia Nacional, de 17 de abril de 2019 (Rec. 866/2016), en primer lugar efectuar un análisis del fundamento, alcance y significado del principio de confianza legítima cuyo objetivo es que las relaciones entre los poderes públicos y los ciudadanos se desarrollen en un marco de estabilidad, en segundo lugar analizar la proyección de dicho principio en materia tributaria, y en concreto en la actuación de la Administración tributaria frente a los obligados tributarios, destacando algunos de los ámbitos de aplicación donde este principio está jugando un papel más relevante, y en tercer lugar, realizar algunas propuestas de reforma legislativa.

En concreto, el Consejo para la Defensa del Contribuyente considera que la aplicación que realiza la jurisprudencia del Tribunal Supremo del principio de protección de la confianza legítima en el ámbito de las actuaciones de la Administración tributaria, contribuye a que estas sean más previsibles, motivo por el cual propone en primer lugar que dicho principio se incorpore de forma expresa en el articulado de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, pudiendo ser una buena ubicación, su artículo 3, en el cual se regulan los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario. La importancia de incorporar este principio en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, tiene su fundamento en que la misma supone el eje normativo central del ordenamiento tributario, en la cual se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes, reforzándose de este modo las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, tal y como pone de manifiesto su Exposición de Motivos.

En segundo lugar, el Consejo para la Defensa del Contribuyente propone que la incorporación de dicho principio se complemente con una formulación similar a la efectuada por la Sentencia de la Sala de lo Contencioso, Sección 2, del Tribunal Supremo, de 13 de junio de 2018 (Rec. 2800/2017), conforme a la cual, "en supuestos de cambio de criterio interpretativo por parte de la Administración tributaria de los que deriven efectos perjudiciales para el obligado tributario, el nuevo criterio interpretativo no será aplicable con efectos retroactivos respecto de periodos anteriores no prescritos cuando en tales períodos el obligado tributario hubiera ajustado su comportamiento a actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente precisos y concluyentes como para generar una razonable convicción en el obligado tributario sobre la adecuación de su conducta al criterio seguido por dicha Administración", formulación que puede verse complementada con una enumeración de "actos o signos externos" capaces de otorgar dicha confianza legítima.

Por último, en tercer lugar, propone que se analice la conveniencia de especificar en el apartado 8 del artículo 239 y en el apartado 3 del artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (y, dada la similitud existente, en el apartado 4 del artículo 243 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre) que el nuevo criterio interpretativo establecido por el Tribunal Económico Administrativo Central que corrige el criterio seguido hasta ese momento por el órgano gestor en los términos señalados, confianza legítima, va a limitar sus efectos hacia el futuro, y no solamente respecto de la situación jurídica particular, sino además frente a terceros, cuando a partir de dicho criterio deriven efectos perjudiciales para los obligados tributarios.

Por otro lado, cabe destacar la Propuesta normativa 1/2019, que trata sobre las consecuencias respecto de la obligación de declarar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en supuestos de obtención de nuevas rentas de pequeña cuantía, la cual encuentra su motivación en diversos expedientes tramitados por el Consejo para la Defensa del Contribuyente que han puesto de manifiesto el problema que se plantea con respecto a la actual regulación de la obligación de declarar y a los límites que se aplican al respecto por parte del artículo 96 y de la disposición transitoria trigésima cuarta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como por parte del artículo 61 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, respecto de aquellos supuestos en que una nueva fuente de renta del contribuyente, incluso de muy pequeña cuantía, lo sitúa fuera del colectivo que no tiene obligación de presentar y suscribir declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pudiendo conllevar este hecho la obligación de ingresar otro importe notablemente superior al de la nueva renta.

En estos supuestos, el Consejo para la Defensa del Contribuyente propone que se modifique la normativa que regula la obligación de declarar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, concretamente la letra a) del apartado 2 del artículo 96 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para incorporar al límite de los rendimientos íntegros del trabajo unas cuantías mínimas en, al menos, los rendimientos de capital mobiliario e inmobiliario (y en las rentas atribuidas a éstas u otras categorías), los cuales permitan contemplar estas situaciones.

Por su parte, la Propuesta normativa 2/2019, versa sobre el devengo de intereses de demora en los supuestos de ejecución de resoluciones administrativas y judiciales, considerando oportuno el Consejo para la Defensa del Contribuyente que se introduzcan al respecto nuevas normas en el ordenamiento. En concreto, en el supuesto de retroacción de actuaciones por motivos formales, mediando pago de la deuda, la nueva regulación que se propone tendría como objeto aclarar de forma expresa que no se devengan intereses de demora en la segunda liquidación que se practique, puesto que no se ha producido demora alguna en el ingreso, a diferencia de lo que ocurriría en los supuestos de devolución de ingresos indebidos en los cuales la norma debería incorporar los intereses devengados a favor del particular, contados desde que aquél tuvo lugar. Por su parte, en los supuestos de retroacción de actuaciones por motivos formales, sin pago de la deuda y como consecuencia de un procedimiento de gestión tributaria, la nueva regulación que se propone debe asimilarse con la establecida para los procedimientos de inspección que se

encuentra establecida en el apartado 7 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Con respecto a la estimación parcial por motivos sustantivos, la nueva regulación que se propone en los supuestos en los que se efectúe el pago de la deuda, sin suspensión, consiste en que no se produzca devengo de intereses de demora en la segunda liquidación que se practique, ya que no ha existido falta de ingreso, por su parte, en los supuestos en los que se produzca la devolución del ingreso indebido a favor del contribuyente sí se debería incorporar la liquidación de intereses a su favor, aunque sólo por la parte de deuda anulada por el fallo. Finalmente, en los supuestos de caducidad en los procedimientos de gestión, el apartado 4 del artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, debería aclarar de forma expresa que rige la limitación del devengo de intereses que dicho precepto prevé con carácter general.

Finalmente, la Propuesta normativa 3/2019, trata sobre los intereses de demora suspensivos derivados de una deuda que se encuentre en periodo ejecutivo al momento de impugnarse, con el objetivo que la normativa que se aplica en estos supuestos sea más transparente y explícita, con la finalidad de evitar controversias al respecto. Para ello se propone una reforma normativa consistente en que se dicte una nueva Orden Ministerial a través de la cual se homologuen y actualicen las cuantías establecidas para no notificar las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria y para anular y dar de baja las deudas gestionadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con la prevista en los procedimientos ejecutivos, con la finalidad que el Ordenamiento jurídico gane en simplicidad y transparencia. No obstante, en caso que no se considere oportuna la opción mencionada, se debería dictar una nueva disposición reglamentaria que sustituyera la Orden EHA/4078/2005, de 27 de diciembre, por la que se desarrollan determinados artículos del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, en la que se trasladara de forma explícita el criterio fijado por la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 20 de marzo de 2019, para establecer que la exigibilidad de los intereses de demora de naturaleza suspensiva se regirá por lo regulado en este aspecto en el artículo 16 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria y normativa de desarrollo, aún en el supuesto en el que la suspensión se hubiera solicitado y obtenido en período ejecutivo. Asimismo, se podría armonizar la normativa reguladora de las limitaciones cuantitativas para la ejecución de créditos de Derecho público, desde la consideración de los costes reales que tales actuaciones tienen en el momento presente.

En definitiva, la elaboración de los Informes y Propuestas normativas muestra el compromiso firme del Consejo para la Defensa del Contribuyente con el cumplimiento de su labor asesora de la Secretaría de Estado de Hacienda, en el marco de la función genérica de defensa del contribuyente.

4. REFLEXIONES FINALES

La creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente a través del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, como organismo que, aunque dependiente de la Secretaría de Estado de Hacienda, goza de un amplio margen de autonomía, supuso un hito importante en la tutela de los

derechos de los contribuyentes, la cual, tal y como afirma Simón Acosta¹⁵, constituye uno de los mejores instrumentos para deslegitimar socialmente el fraude fiscal, puesto que además de existir un sistema sancionador eficaz y proporcionado, en el que la Administración disponga de medios suficientes, los tributos se deben adecuar a la capacidad económica de quien debe satisfacerlos, para que de este modo la ciudadanía se sienta segura gracias a la existencia de una regulación clara que evite la discrecionalidad administrativa, y respete los derechos de los contribuyentes, puesto que de este modo es como la ciudadanía va a percibir los impuestos como un bien social, aceptándolos porque los considera justos.

En el caso concreto del Consejo para la Defensa del Contribuyente, el apartado 2 del artículo 34 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que el mismo velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen, por lo que tal y como nos recuerda Rodríguez Márquez¹⁶, son tres los tipos de funciones que puede y debe realizar el Consejo para la Defensa del Contribuyente, interconectadas entre sí. En concreto, en primer lugar cabe destacar que el mismo debe constituirse en garante de los derechos de los obligados tributarios, expresados en el apartado 1 del mencionado artículo 34 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En segundo lugar, el mismo tiene que resolver las quejas que presenten los contribuyentes motivadas por la actuación de la Administración tributaria estatal, las cuales en su mayoría, se formulan por contribuyentes de escasos recursos que al carecer de la posibilidad de contratar asesoramiento especializado, se enfrentan en solitario a la maquinaria administrativa de aplicación de los tributos, lo cual permite que el Consejo para la Defensa del Contribuyente cumpla con una destacable función social con la que se iguala las posibilidades de defensa de todos los ciudadanos, mejorándose de este modo la calidad democrática del sistema. Y en tercer lugar, el mismo debe efectuar sugerencias y propuestas normativas a la Secretaría de Estado de Hacienda.

A este respecto, cabe destacar que la distribución de las quejas, las cuales no constituyen un fin en sí mismo, sino que cumplen la función de que el Consejo para la Defensa del Contribuyente actúe como garante general de los derechos de los obligados tributarios, entre las distintas áreas de procedencia y entre los motivos que las originan, entre los que se encuentran la información y la asistencia al obligado tributario, la atención por parte de los funcionarios, el servicio de cita previa o la lentitud en la tramitación de las resoluciones, devoluciones sin tramitar en plazo y otras cuestiones relacionadas con los procedimientos de gestión, se han mantenido en términos generales en unas cifras similares desde el año 2017.

En este sentido, si bien el Consejo para la Defensa del Contribuyente constituye un aliciente para el respeto de los derechos de la ciudadanía, se hace necesario mejorar su configuración legal con

¹⁵ Véase SIMÓN ACOSTA, E. (2007), consultado en: <https://www.westlawinsignis.es>.

¹⁶ Véase RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2021), consultado en https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/08/11/opinion/1628663132_082500.html en fecha 1 de septiembre de 2021.

el objetivo de reducir la conflictividad tributaria, puesto que una compatibilidad de su intervención con la de los tribunales de justicia en la que se permita la suspensión temporal de los actos administrativos que considere lesivos, potenciaría sin duda alguna sus facultades de propuesta de revocación de actos restrictivos de derechos que infrinjan de forma manifiesta la ley y moderaría la litigiosidad, puesto que tal y como pone de manifiesto González García¹⁷, los instrumentos de Derecho sancionador se encaminan, desde sus respectivas perspectivas, a instar o corregir, según los casos, el puntual y correcto cumplimiento de la deuda tributaria, utilizando a este propósito los mecanismos tradicionales al uso: intereses, recargos y sanciones.

De este modo, tal y como afirman Carrasco González¹⁸ y Fernández Junquera¹⁹, más que una declaración expresa del Derecho fundamental a una buena administración, el cual se encuentra encarnado en el principio de seguridad jurídica garantizado en el apartado 3 del artículo 9 de la Constitución Española y en el principio de eficacia en virtud del cual, la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales, al amparo del artículo 103 de la Constitución Española, se hace necesaria una mejor regulación de los procedimientos tributarios y de los plazos, para que no sean excesiva o innecesariamente prolongados, puesto que de lo que se trata es que la comunicación sea fluida entre la Administración y los contribuyentes, de tal modo que los mismos sean conocedores, en todo momento, de la situación que les afecta, al amparo del principio de seguridad jurídica, para lo cual es necesario que se cumplan los plazos establecidos. En este sentido, tal y como afirma Sánchez Galiana²⁰, la labor desarrollada por el Consejo para la Defensa del Contribuyente pone de manifiesto la necesidad de continuar avanzando en el objetivo de conseguir unas relaciones mucho más fluidas entre la Administración tributaria y los contribuyentes, puesto que únicamente desde el debido respeto a sus derechos y garantías se puede conseguir un efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias.

No obstante, los datos de las sucesivas Memorias del Consejo para la Defensa del Contribuyente ponen de manifiesto la existencia de un elevado grado de satisfacción por parte de los contribuyentes con respecto a la Administración tributaria, si bien se hace necesario que dicha Institución sea más conocida tanto por parte de los obligados tributarios, como por parte de los profesionales especializados en la materia, motivo por el cual, tal y como afirma Rodríguez Sánchez²¹, el Consejo para la Defensa del Contribuyente debe efectuar una labor de intermediación entre las asociaciones profesionales y la Administración tributaria, para propiciar foros técnicos de debate, que permitan establecer un cauce institucional en el cual dichos colectivos puedan expresar sus demandas, facilitándose de este modo tanto su recepción como su análisis por parte de la Administración, con el objetivo de establecer una relación menos conflictiva y más cooperativa entre los principales operadores del sistema. De este modo es como el Consejo para la Defensa del Contribuyente se convertirá en un mecanismo general de evaluación

¹⁷ Véase GONZÁLEZ GARCÍA, E. (1996), consultado en: <https://www.westlawinsignis.es>.

¹⁸ Véase CARRASCO GONZÁLEZ, F. M. (2015), págs. 169 y ss.

¹⁹ Véase FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (2016), consultado en: <https://www.westlawinsignis.es>.

²⁰ Véase SÁNCHEZ GALIANA, J. A. (2020), ob. cit.

²¹ Véase RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2021), ob. cit.

y de mejora del sistema tributario, en el que los contribuyentes, mediante la formulación de quejas, y las asociaciones y los colegios profesionales, a través de la formulación de demandas y sugerencias provocarán la reflexión y el debate.

En definitiva, la presentación de quejas y sugerencias ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente constituye un mecanismo excelente que permite detectar y corregir errores de las Administraciones al mostrar la realidad y el día a día de lo que ocurre en las dependencias de la Administración tributaria, evitando su reiteración y previniendo su comisión, puesto que tal y como pone de manifiesto Grau Ruiz²², en un contexto de progresiva ampliación de las potestades administrativas, que se aprecia a escala mundial con el objetivo de mejorar el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, cobra renovada importancia la cuestión relativa a la defensa de los derechos del contribuyente, en cuyo ámbito el velar por la efectividad de los derechos y de las garantías de los contribuyentes constituye el gran compromiso adquirido por el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Bibliografía

- ÁLVAREZ ARROYO, F. (2000): "El Consejo para la Defensa del Contribuyente: Determinación y Funciones" en Facultad de Derecho: *Anuario*, Universidad de Extremadura, Cáceres.
- CALVO ORTEGA, R. (2009): "La protección de los obligados tributarios "desde dentro" de la Administración: algunas reflexiones sobre el Consejo para la Defensa del Contribuyente", *Impuestos*, nº 7.
- CARRASCO GONZÁLEZ, F. M. (2015): "El derecho a una buena administración: la exigencia de plazos razonables en los procedimientos tributarios", en F. García Berro (director): *Derechos fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva europea*, Civitas, Madrid.
- FABRA VALLS, M. J., y ORÓN MORATAL, G (2003): "La asistencia tributaria a los contribuyentes", *Diritto e pratica tributaria internazionale*, nº 1.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (2016): "¿Tienen los contribuyentes un derecho a un procedimiento tributario sin dilaciones?", *Revista Quincena Fiscal*, nº 19.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E. (1996): "Medios de defensa del contribuyente frente a la creciente presión fiscal indirecta", *Revista Quincena Fiscal*, nº 2.
- GRAU RUIZ, M. A. (2013): "La defensa de los derechos del contribuyente en el marco internacional y en la Unión Europea", *Revista Quincena Fiscal*, nº 22.
- IBÁÑEZ GARCÍA, I. (2010): "Quejas y sugerencias ante el consejo para la defensa del contribuyente", *Revista Quincena Fiscal*, nº 15.
- JIMÉNEZ NAVAS, M. M. (2011): "Aportaciones del Consejo para la Defensa del Contribuyente en materia de notificaciones", *Revista española de Derecho Financiero*, nº 150.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2021): "El Consejo para la Defensa del Contribuyente y la mejora del sistema tributario", *Cinco Días*, 15 de agosto de 2021.

²² Véase GRAU RUIZ, M. A. (2013), (consultado en www.westlaw.es).

SÁNCHEZ GALIANA, J. A. (2020): “Presentación”, en Secretaría de Estado de Hacienda: *Consejo para la Defensa del Contribuyente: Memoria del año 2019*, Ministerio de Hacienda, Madrid.

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA (2020): *Consejo para la Defensa del Contribuyente: Memoria del año 2019*, Ministerio de Hacienda, Madrid.

SIMÓN ACOSTA, E. (2007): “La defensa del contribuyente”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 734.

SOLER ROCH, M. T. (2010): “Presentación”, en Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos: *Consejo para la Defensa del Contribuyente: Memoria del año 2009*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

CAPÍTULO 4

EL DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A CONOCER EL ESTADO DE TRAMITACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS, A SOLICITAR CERTIFICACIÓN Y COPIA DE LAS DECLARACIONES PRESENTADAS Y A NO APORTAR LOS DOCUMENTOS YA PRESENTADOS O QUE SE ENCUENTREN EN PODER DE LA ADMINISTRACIÓN ACTUANTE*

ANTONIO FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ

CUNEF

a.fernandezdebujan@cunef.edu

1. Consideraciones introductorias. 2. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte. 3. Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones presentadas así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente. 4. Derecho a no aportar los documentos ya presentados o que se encuentren en poder de la Administración actuante. Bibliografía.

RESUMEN: No se puede conceder efecto interruptivo alguno a ninguna resolución de la Administración hasta su puesta en conocimiento del interesado. El obligado tributario tiene derecho, a conocer en todo momento el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte y a ser informado de las actuaciones de la Administración que tengan una incidencia en su esfera jurídica, lo que, a la postre, supone incrementar la seguridad jurídica de los obligados tributarios que estén siendo objeto de un procedimiento que podrán solicitar en cualquier momento información del estado en que se encuentra la tramitación de dicho procedimiento.

Por su parte, en el presente capítulo también serán tratados el artículo 34.1.g) de la LGT que establece el derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente así como el art.34 1 h) LGT que establece el derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.

PALABRAS CLAVE: Derechos. Garantías. Obligados tributarios. Estado de tramitación. Declaraciones. Documentos.

* El presente artículo se enmarca en el Proyecto de Investigación «Los derechos y garantías del contribuyente ante la Hacienda pública del siglo XXI» financiado por el Instituto de Estudios Fiscales y cuyo Investigador Principal es el Prof. Dr. D. Juan Calvo Vérguez.

ABSTRACT: No interrupting effect can be granted to any resolution of the Administration until it is made known to the interested party. The taxpayer has the right to know at all times the status of the procedures in which he is a party and to be informed of the actions of the Administration that have an impact on his legal sphere, which, in the end, means increasing the legal certainty of taxpayers who are undergoing a procedure that may request information on the status of the processing of said procedure at any time.

For its part, this chapter will also deal with article 34.1.g) of the LGT, which establishes the right to request certification and a copy of the statements presented by him, as well as the right to obtain a sealed copy of the documents presented to the Administration, provided that they provide it together with the originals for collation, and the right to the return of the originals of said documents, in the event that they should not act in the file as well as article 34 1 h) LGT that establishes the right not to provide those documents already presented by themselves and that are in the power of the acting Administration, provided that the taxpayer indicates the day and procedure on which they were presented

KEY WORDS: Rights. Guarantees. Tax obligations. Processing status. Statements. Documents.

1. CONSIDERACIONES INTRODUCTORIAS¹

Señala Serrano que los derechos y garantías de los obligados tributarios recogidos en el art. 34 LGT², se podrían agrupar en una serie de grandes categorías. En primer lugar, el conjunto de

¹ Vid. con carácter general SERRANO ANTÓN, F., *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*, Civitas, 2007; Id, *Los derechos y garantías de los contribuyentes en el ordenamiento jurídico español*, VVAA, *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador: Quito, marzo 2010*, Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos de Ecuador 2011, pp. 153-185; CASANA MERINO, F., "Los efectos de las liquidaciones anuladas y los derechos o garantías de los obligados tributarios", VVAA, *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez* (coord. por Adame Martínez, F.; Ramos Prieto, J.), Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2014, pp. 2085-2113; TOVILLAS MORÁN, J. M., "Algunas propuestas de mejora de los derechos de los obligados tributarios", *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, N° 11, 2019 (Ejemplar dedicado a: *VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: "Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria"*), pp. 165-177; JIMÉNEZ NAVAS, M. M., "El debilitamiento de los derechos y garantías de los obligados tributarios como consecuencia de las medidas sancionadoras introducidas por la Ley de prevención y lucha contra el fraude fiscal", *Crónica Tributaria*, N° extra 3, 2013, pp. 3-11; MENÉNDEZ MORENO, A., "La posición jurídica de los obligados tributarios en la hacienda local", VVAA, *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales* (coord. por Serrano Antón, F.), Civitas, 2007, pp. 251-299; BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C., "La incidencia de la integración en la Ley General Tributaria de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes", *Crónica Tributaria*, n° 96, 2000, pp. 11-30; MARTÍN FERNÁNDEZ, J., "Derecho a ser informado y asistido por la administración tributaria municipal sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias", *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales* (coord. por Serrano Antón, F.,), Civitas, 2007, pp. 847-870.

² Constituyen derechos de los obligados tributarios, de acuerdo con el art. 34 LGT, entre otros, los siguientes:

- a) Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- b) Derecho a obtener, en los términos previstos en esta ley, las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, con abono del interés de demora previsto en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.

derechos relativos a la información y a la asistencia tributaria, donde se podría incluir lo relativo a los planes de control tributario. En segundo lugar, un grupo de derechos relativos a una actuación

c) Derecho a ser reembolsado, en la forma fijada en esta ley, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, si dicho acto o deuda es declarado total o parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, con abono del interés legal sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto, así como a la reducción proporcional de la garantía aportada en los supuestos de estimación parcial del recurso o de la reclamación interpuesta.

d) Derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su comunidad autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico.

e) Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

f) Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.

g) Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente.

h) Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.

i) Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes.

j) Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.

k) Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

l) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

m) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley.

n) Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

ñ) Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley.

o) Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables.

p) Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria.

q) Derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.

r) Derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.

s) Derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo en los términos previstos en esta ley.

Este derecho podrá ejercitarse en cualquier momento en el procedimiento de apremio.

2. Integrado en el Ministerio de Hacienda, el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen.

proporcionada y razonable de la administración. En tercer lugar, el derecho de asesoramiento y defensa. En cuarto lugar, el derecho de las garantías constitucionales en el procedimiento sancionador tributario sobre la distinción, la separación o no separación, la independencia o no independencia, independencia virtual o real, entre el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador. Por último, como un grupo de garantías, el derecho a los recursos y a la rectificación por la administración tributaria de sus actuaciones³.

La Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, en su art 34 en el que se establecen los derechos de los obligados tributarios, recoge entre los mismos, el derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte, a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y el derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente y a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó. Estos tres derechos, serán objeto del presente trabajo.

En relación con los derechos y garantías del contribuyente desde una perspectiva internacional ha señalado Grau que, en un contexto de progresiva ampliación de las potestades administrativas, que se aprecia a escala mundial con el objeto de mejorar el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, cobra renovada importancia la cuestión relativa a la defensa de los derechos del contribuyente. A medida que las Administraciones tributarias de los distintos Estados estrechan nudos de coordinación procedimental, resulta crítico si el estándar nacional de protección se mantiene, se amplía o restringe, cuando un sujeto se desenvuelve en el entorno internacional. La inseguridad jurídica es creciente por la complejidad de la materia fiscal y por el cruce de distintas soberanías.

La variedad de regulaciones internas en lo que respecta a los derechos de notificación, derechos de consulta o audiencia y derechos de intervención o impugnación, dificulta la adopción de un consenso sobre qué derechos deben respetarse y en qué supuestos. Obviamente, la tarea es algo más sencilla cuando se trata de culturas jurídicas cercanas. Ahora bien, en una arquitectura de consolidación fiscal deben resaltarse los debidos contrapesos, que delimiten suficientemente el campo de acción de consuno de las Administraciones tributarias, de manera que la ansiada eficacia y eficiencia no se logren a costa del menoscabo de las garantías procedimentales existentes⁴.

Los apartados e) y g) del artículo 34.1 LGT, objeto del presente trabajo, señalan que el obligado tributario que sea parte en un procedimiento podrá conocer el estado de la tramitación del mismo,

³ SERRANO ANTÓN, F., “Los derechos y garantías de los contribuyentes en el ordenamiento jurídico español”, ..., p. 175.

⁴ GRAU RUIZ, A., “La defensa de los derechos del contribuyente en el marco internacional y en la Unión Europea”, *Quincena fiscal*, nº 22, 2013 (consultado en <https://insignis.aranzadigital.es>).

así como solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas⁵, y como obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración⁶.

En este sentido, también reconoce este derecho artículo 53.1.a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, el cual señala como derechos que tienen los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones Públicas, entre otros, el de conocer, en cualquier momento, el estado de la tramitación de los procedimientos en los que tengan la condición de interesados, y obtener copia de los documentos contenidos en ellos⁷.

A estos efectos, el concepto de interesado se regula en el artículo 4 de la Ley 39/2015, se consideran interesados en un procedimiento administrativo a quienes lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos, quienes sin haber iniciado el procedimiento tengan derechos que pudieran resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte, y, aquellos cuyos intereses legítimos puedan resultar afectados y se personen en el procedimiento en tanto no haya recaído resolución definitiva⁸.

Asimismo, será objeto del presente trabajo, el apartado h) del art. 34.1 LGT, que recoge el derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por los obligados tributarios y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el mismo indique el día y procedimiento en el que los presentó.

Por su parte, se establece en el apartado 2 del art. 28 de la Ley 39/2015 que los interesados tienen derecho a no aportar documentos que ya se encuentren en poder de la Administración actuante o hayan sido elaborados por cualquier otra Administración. La administración actuante podrá consultar o recabar dichos documentos salvo que el interesado se opusiera a ello, salvo, cuando cuando la aportación del documento se exigiera en el marco del ejercicio de potestades sancionadoras o de inspección, donde no cabrá oposición por parte del obligado tributario.

⁵ Vid. en relación con las cuestiones conflictivas en el marco de una inspección tributaria CALVO VÉRGEZ, J., *Inicio y desarrollo del Procedimiento de inspección tributaria: cuestiones conflictivas*, Aranzadi, 2013.

⁶ Siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo. Asimismo, el obligado tributario tiene derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente.

⁷ Son artículos coadyuvantes a los ya citados, los artículos 48 y siguientes del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa que regula tanto la obtención de copias certificadas como la presentación, desglose y devolución de documentos. También los artículos 93 a 96 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos que regulan esta materia.

⁸ Asimismo, de acuerdo con los apartados 2 y 3 del art. 4 de la Ley 39/2015, las asociaciones y organizaciones representativas de intereses económicos y sociales serán titulares de intereses legítimos colectivos en los términos que la Ley reconozca.

Por otra parte, cuando la condición de interesado derivase de alguna relación jurídica transmisible, el derecho-habiente sucederá en tal condición cualquiera que sea el estado del procedimiento.

Asimismo, agrega el referido artículo 28 que las Administraciones Públicas deberán recabar los documentos electrónicamente a través de sus redes corporativas o mediante consulta a las plataformas de intermediación de datos u otros sistemas electrónicos habilitados al efecto.

Cuando se trate de informes preceptivos ya elaborados por un órgano administrativo distinto al que tramita el procedimiento, estos deberán ser remitidos en el plazo de diez días a contar desde su solicitud. Cumplido este plazo, se informará al interesado de que puede aportar este informe o esperar a su remisión por el órgano competente.

En suma, como señala Arrieta, la LGT de 2003 es, la norma básica que establece el marco legal o régimen jurídico sustancial de los «Derechos y garantías de los contribuyentes» en sus relaciones con la Hacienda estatal, autonómica y, también local. Ciertamente, esta Ley incorpora muchos de los preceptos de la derogada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes⁹, en la medida en que trata de refundir o aglutinar en un único texto el conjunto de principios generales del ordenamiento jurídico tributario, entre los cuales, obviamente, se deben incluir los derechos y garantías de los contribuyentes. Y ello porque, como justifica la propia Exposición de Motivos de la LGT de 2003, en 1998 se aprobó <<una disposición legal esencial para la regulación de las relaciones entre los contribuyentes y la Administración que afectó a materias íntimamente relacionadas con el contenido propio de la Ley General Tributaria. La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, tuvo por objeto reforzar los derechos sustantivos de los contribuyentes y mejorar sus garantías en el seno de los distintos procedimientos tributarios, reforzando las correlativas obligaciones de la Administración tributaria. Como se señalaba en su exposición de motivos, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, planteó desde su aprobación la necesidad de su integración en la Ley General Tributaria, donde sus preceptos debían encontrar su natural acomodo>>¹⁰.

⁹ Vid. FALCÓN Y TELLA, R., "Aspectos positivos y negativos de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (II): especial referencia a la aplicación retroactiva del plazo de prescripción y a la indemnización de los costes del aval", *Quincena Fiscal*, nº 7, 1998 (consultado en <https://insignis.aranzadidigital.es>); Id, "Aspectos positivos y negativos de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (I): especial referencia a la suspensión de las sanciones y al plazo máximo de duración de los procedimientos", *Quincena Fiscal*, nº 6, 1998(consultado en <https://insignis.aranzadidigital.es>).

¹⁰ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., "Derechos relativos a la tramitación de los procedimientos (Derecho a obtener copias y certificaciones de documentos y declaraciones aportadas por el obligado tributario, a la devolución de originales y a obtener copias de documentos del expediente)", VVAA, *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales* (coord. por Serrano Antón, F.), Civitas, 2007, pp. 1019.

2. DERECHO A CONOCER EL ESTADO DE TRAMITACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS EN LOS QUE SEA PARTE¹¹

En relación con el derecho del obligado tributario a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte, establece el art. 93 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que los obligados tributarios que estén siendo objeto de un procedimiento podrán solicitar en cualquier momento información del estado en que se encuentra la tramitación de dicho procedimiento.

A estos efectos, agrega el apartado 2 del referido art. 93, que la información deberá solicitarse de forma que quede constancia del nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de la persona o entidad que la solicita, así como la firma del obligado tributario o la acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier otro medio.

La información se facilitará preferentemente por el mismo medio utilizado por el interesado e indicará la fase en que se encuentra el procedimiento, el último trámite realizado y la fecha en que se cumplimentó.

Como señala Clavijo el ámbito objetivo de este derecho queda reservado única y exclusivamente al contribuyente que sea parte de un procedimiento de gestión tributaria en trámite. Solo el contenido de los procedimientos <<en trámite>> pueden ser objeto de información a los contribuyentes que sean parte de los mismos, en tanto que los «terminados» quedan al margen de este derecho, y son objeto del derecho de acceso a archivos y registros reconocido por el artículo 105 b) de la Constitución, derecho que no se garantiza -en una interpretación restrictiva totalmente correcta de la Constitución-a cualquier ciudadano, sino solamente a aquellos contribuyentes que hayan intervenido en los procedimientos de gestión tributaria¹².

En la STSJ de Cataluña 461/2015, de 16 de junio de 2015, se resuelve la estimación por parte de TEAR de Cataluña de la reclamación económico-administrativa, contra una liquidación de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados. En concreto, el

¹¹ Vid. HUESCA BOADILLA, R., “Los recursos y las reclamaciones económico-administrativas tras la nueva Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Año nº 14, nº 2, 1998, pp. 1276-1290 (consultado en <https://laleydigital.laleynext.es/>). Sobre este particular señala el A., <<A pesar de ello y de que la expresión «parte», típicamente procesal, no es la más afortunada para referirse al contribuyente que intervenga en un procedimiento administrativo, la aplicación directa, en primer lugar, del art. 35 a) de la Ley 30/1992 y, en segundo, del art. 65 del Reglamento procedimental, nos llevan, sin problemas a la misma solución. El último de esos artículos establece, como todos ustedes saben, que «el interesado (expresión mucho más apta que la de parte, incluso en el seno de un procedimiento de impugnación) en una reclamación económico-administrativa podrá comparecer, personalmente o por apoderado, en la respectiva oficina, pidiendo que se le informe del estado de tramitación del procedimiento, lo que así se efectuará»>>.

¹² CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., “Derechos Generales de los contribuyentes”, *VVAA, Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes* (dir. Martín Fernández, J.), Centro de Estudios Financieros, 1999, pp.85-86.

TEARC estima la reclamación y anula la liquidación, por entender que se ha producido la caducidad del procedimiento. La cuestión debatida, consistente en determinar si existen o no dilaciones procedimentales imputables a la Administración o al reclamante y consiguientemente si ha caducado o no el procedimiento administrativo, con las consecuencias que la caducidad tiene sobre la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria¹³.

Según la Abogada de la Generalitat, es errónea la conclusión a la que llega el TEARC, al computar como dilación imputable a la Administración el plazo transcurrido como consecuencia de la remisión de las actuaciones a la comisión IVA-ITP y la posterior recepción de la propuesta de la comisión en la oficina gestora, dado que este término no se notificó al reclamante.

De acuerdo con el art 103 a) Real Decreto 1065/2007, rubricado <<periodos de interrupción justificada>>, a efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán períodos de interrupción justificada¹⁴ los originados en los siguientes supuestos:

<<a) Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses>>.

A estos efectos, considera la Abogada de la Generalitat de Cataluña que del art 103 a) del RD 1065/2007 no se desprende la obligatoriedad de notificar a los interesados la existencia de un periodo de interrupción justificada. Manifiesta, además, que el art 102.6 del RD 1065/2007 prevé que el interesado puede en cualquier momento acceder al expediente, de forma que puede comprobar la existencia o no de un periodo de interrupción justificada. En este caso, la oficina liquidadora planteó a la comisión de análisis IVA- ITP, una cuestión consistente en determinar si se trataba de una operación sujeta a IVA o ITP. A estos efectos, se concluyó que la operación estaba sujeta a Transmisiones Patrimoniales y exenta de IVA.

¹³ En el presente caso se interpone recurso contencioso-administrativo por la Generalitat de Cataluña, representada y asistida por el letrado de la Generalitat, contra TEAR de Cataluña., representado y defendido por el abogado del estado, y como codemandado el contribuyente.

¹⁴ El art. 104.2 LGT establece que <<A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución>>.

En este sentido el art. 102. 6 RD 1065/2007 establece que el obligado tributario tendrá derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 93 de este Reglamento, a conocer el estado del cómputo del plazo de duración y la existencia de las circunstancias previstas en los artículos 103¹⁵ y 104¹⁶ de este Reglamento y en los apartados 3, 4 y 5 del artículo 150 de la Ley 58/2003¹⁷, de 17 de

¹⁵ El artículo 103 del RD 1065/2007 regula los períodos de interrupción justificada.

¹⁶ El artículo 104 del RD 1065/2007 regula las dilaciones por causa no imputable a la Administración.

¹⁷ De acuerdo con el art. 150 LGT, las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

a) 18 meses, con carácter general.

b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:

1.º Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas (5.700.000 euros).

2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Los apartados 3, 4 y 5 del art. 150 LGT establecen que <<el cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá desde el momento en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 de esta Ley.

b) La recepción de una comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la suspensión o paralización respecto de determinadas obligaciones tributarias o elementos de las mismas de un procedimiento inspector en curso.

c) El planteamiento por la Administración Tributaria que esté desarrollando el procedimiento de inspección de un conflicto ante las Juntas Arbitrales previstas en la normativa relativa a las Comunidades Autónomas, en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, y en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, o la recepción de la comunicación del mismo.

d) La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva.

e) El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3.b) de esta Ley.

f) La comunicación a las Administraciones afectadas de los elementos de hecho y los fundamentos de derecho de la regularización en los supuestos a los que se refiere el artículo 47 ter del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y aquellos supuestos de carácter análogo establecidos en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

g) La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.

Salvo que concurra la circunstancia prevista en la letra e) de este apartado, la inspección no podrá realizar ninguna actuación en relación con el procedimiento suspendido por las causas anteriores, sin perjuicio de que las solicitudes previamente efectuadas al obligado tributario o a terceros deban ser contestadas. No obstante, si la Administración Tributaria aprecia que algún periodo, obligación tributaria o elemento de esta no se encuentran afectados por las causas de suspensión, continuará el procedimiento inspector respecto de los mismos, pudiendo, en su caso, practicarse por ellos la correspondiente liquidación. A los solos efectos del cómputo del periodo máximo de duración, en estos casos, desde el momento en el que concurre la circunstancia de la suspensión, se desagregarán los plazos distinguiendo entre la parte del procedimiento que continúa y la que queda suspendida. A partir de dicha desagregación, cada parte del procedimiento se registrará por sus propios motivos de suspensión y extensión del plazo.

La suspensión del cómputo del plazo tendrá efectos desde que concurren las circunstancias anteriormente señaladas, lo que se comunicará al obligado tributario a efectos informativos, salvo que con esta comunicación pudiera perjudicarse

diciembre, General Tributaria, con indicación de las fechas de inicio y fin de cada periodo, siempre que lo solicite expresamente

El Abogado del Estado, en el presente caso, se opuso a la demanda alegando que constituye un requisito para que la remisión de actuaciones a la Comisión de análisis IVA- ITP, interrumpa el plazo de caducidad, que esa interrupción fuera comunicada al contribuyente, lo que en el caso no consta. Por lo que al haberse superado la fecha final del cómputo del plazo de 6 meses previsto en el art 104 de la LGT resultaba procedente anular esta por caducidad del procedimiento.

Cabe recordar que, de acuerdo con el art. 104 LGT el plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o esté

la realización de investigaciones judiciales, circunstancia que deberá quedar suficientemente motivada en el expediente. En esta comunicación, se detallarán los periodos, obligaciones tributarias o elementos de estas que se encuentran suspendidos y aquellos otros respecto de los que se continúa el procedimiento por no verse afectados por dichas causas de suspensión.

La suspensión finalizará cuando tenga entrada en el registro de la correspondiente Administración Tributaria el documento del que se derive que ha cesado la causa de suspensión, se consiga efectuar la notificación, o se constate la desaparición de las circunstancias determinantes de la fuerza mayor. No obstante, en el caso contemplado en la letra d), el plazo de suspensión no podrá exceder del plazo máximo para la emisión del informe.

En el caso contemplado en la letra f), la suspensión finalizará cuando transcurra el plazo previsto en el párrafo segundo del apartado tres del artículo 47 ter del Concierto Económico sin que se hubiesen formulado observaciones por las Administraciones afectadas, cuando se hubiese llegado a un acuerdo sobre las observaciones planteadas en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa o cuando se puedan continuar las actuaciones de acuerdo con lo previsto en el apartado cuatro del citado artículo. Las referencias al artículo 47 ter del Concierto Económico deberán entenderse también realizadas al artículo equivalente del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Una vez finalizada la suspensión, el procedimiento continuará por el plazo que reste.

4. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones. La denegación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

5. Cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un período de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio. No obstante, la extensión será de 6 meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias.

Asimismo, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se extenderá por un periodo de seis meses cuando tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias>>.

previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses¹⁸.

Sobre este particular, la resolución del TEARC cita en apoyo de su conclusión la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de diciembre de 2012, dictada en el recurso de casación 6591/2009. En esa sentencia el Tribunal Supremo resalta que <<es unánime y reiterada la jurisprudencia que exige que, tal y como imponen las garantías¹⁹ exigibles a favor del administrado, no se puede conceder efecto interruptivo alguno a ninguna resolución de la Administración hasta su puesta en

¹⁸ De acuerdo con el art. 104 LGT, el plazo se contará:

<<a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.

b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación.

Queda excluido de lo dispuesto en este apartado el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro.

2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

3. En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. A estos efectos, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda.

En defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio.

Cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo.

4. En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos.

En ausencia de regulación expresa, se producirán los siguientes efectos:

a) Si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento.

b) En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.

5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario>>.

¹⁹ Vid. sobre las garantías de los ciudadanos por inactividad de la Administración Tributaria, MATA SIERRA, M. T., *Las garantías de los ciudadanos frente a la inactividad de la administración tributaria*, Lex Nova, 2014.

conocimiento del interesado²⁰ (...)El obligado tributario tiene derecho, como así se recoge en la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, a conocer en todo momento el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte y a ser informado de las actuaciones de la Administración que tengan una incidencia en su esfera jurídica, lo que, a la postre, supone incrementar su seguridad jurídica.

Por tanto, por aplicación de la seguridad jurídica mínimamente exigible, un acto administrativo no puede tener efectos sobre quien no lo conoce ni puede depender en su eficacia del arbitrio de quien lo dictó>>.

Tras recibir la propuesta de liquidación, el contribuyente realiza alegaciones y solicita la revisión del expediente. Ante las alegaciones, la Oficina Liquidadora realiza una consulta a la Comisión de análisis IVA-ITP, acerca de si la operación que se documentó en la escritura de compraventa sobre una nave industrial, estaba sujeta a IVA o a ITP-AJD.

La razón del instituto de la caducidad según reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo es la de evitar la situación de pendencia indeterminada en el tiempo, e incertidumbre de los administrados en el procedimiento administrativo.

Según la descripción de los hechos en la sentencia, el contribuyente no recibe ninguna comunicación relativa a que se realiza la consulta y que quedará durante un tiempo interrumpido el plazo que tiene la Administración para resolver. Por tanto, concluye el STJ de Cataluña que

<<Según establece el art 34 de la LGT, el contribuyente tiene derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

No puede admitirse que sea posible descontar del plazo de caducidad los 7 meses y 18 días, transcurridos entre la fecha de la solicitud, 18 de junio de 2008, y la recepción de la respuesta a la consulta, 6 de febrero de 2009.

Por lo que transcurridos 6 meses entre el 3 de mayo de 2008 y la notificación de la liquidación, la resolución del Tribunal Económico Administrativo²¹ Regional de Cataluña que declara la caducidad del procedimiento no resulta contraria a derecho, lo que lleva a desestimar el recurso>>.

²⁰ Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 11 noviembre de 1996, 5 de octubre de 1998, 12 de abril de 2000 y 4 de mayo de 2005, entre otras.

²¹ GARCÍA-MONCÓ MARTÍNEZ, A., “Los derechos y las garantías del contribuyente en el procedimiento económico-administrativo: del mito a la realidad”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, nº 422, 2018, pp. 5-18.

3. DERECHO A SOLICITAR CERTIFICACIÓN Y COPIA DE LAS DECLARACIONES PRESENTADAS ASÍ COMO DERECHO A OBTENER COPIA SELLADA DE LOS DOCUMENTOS PRESENTADOS ANTE LA ADMINISTRACIÓN, SIEMPRE QUE LA APORTEN JUNTO A LOS ORIGINALES PARA SU COTEJO, Y DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE LOS ORIGINALES DE DICHS DOCUMENTOS, EN EL CASO DE QUE NO DEBAN OBRAR EN EL EXPEDIENTE

Con carácter general, el art. 35.c) de la Ley 30/1992, establecía expresamente y en lo que ahora nos interesa que «los ciudadanos, en sus relaciones con las Administraciones Públicas, tienen derecho a obtener copia sellada de los documentos que presenten, aportándola junto con los originales, así como a la devolución de éstos, salvo cuando los originales deban obrar en el procedimiento». Por su parte, el artículo 53.1.a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, señala como derechos que tienen los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones Públicas, entre otros, a acceder y a obtener copia de los documentos contenidos en los citados procedimientos.

En el segundo párrafo del referido artículo se indica que quienes se relacionen con las Administraciones Públicas a través de medios electrónicos, tendrán derecho a consultar la información a la que se refiere el párrafo anterior, en el Punto de Acceso General electrónico de la Administración que funcionará como un portal de acceso. En este sentido, se entenderá cumplida la obligación de la Administración de facilitar copias de los documentos contenidos en los procedimientos mediante la puesta a disposición de las mismas en el Punto de Acceso General electrónico de la Administración competente o en las sedes electrónicas que correspondan.

En concreto, el artículo 34.1.g) de la Ley 58/2003, establece el derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente.

El desarrollo de este derecho, cabría señalar, que se encuentra en lo dispuesto en el artículo 49 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa el cual establece que una vez terminada la reclamación económico-administrativa en todas sus instancias, los interesados podrán pedir el desglose y devolución de los documentos de prueba presentados por ellos, lo que se acordará por la secretaría de los respectivos tribunales o salas desconcentradas. Estas actuaciones se practicarán dejando constancia de la devolución y de la copia cotejada del documento en el expediente de la reclamación.

A estos efectos señala el apartado 1 del art. 49 del Real Decreto 520/2005, que << 1. Al presentar un documento, los interesados podrán acompañarlo de una copia para que la secretaría, previo cotejo, devuelva el original, salvo que la propia naturaleza del documento aconseje que su devolución no se efectúe hasta la resolución definitiva de la reclamación>>.

En este sentido, en la STJ del Principado de Asturias 75/2017, de 6 de febrero de 2017, la parte actora, basa en derecho su demanda, en esencia, sobre la base de que no existe defecto de representación en la reclamación económico administrativa presentada por la recurrente. Argumenta la parte actora, que el TEARA no señala que carezca de poder para ejercer la representación de la recurrente, sino que no ha dispuesto de la documentación acreditativa.

A estos efectos, señala la parte actora que el bastanteo no constituye un requisito exigido por la normativa de aplicación, que es para lo que se solicitó subsanación, así como que la compulsa realizada por la Oficina de Registro de la Subdelegación del Gobierno en A Coruña, no pretendía sustituir el bastanteo que pudiese realizar el TEARA, por lo que solicita se estime el recurso contencioso administrativo, anulando la resolución impugnada, declarando la admisión a trámite de la reclamación, acordando la retroacción de actuaciones al momento en que la citada resolución los interrumpió.

En contra, sostiene la Administración demandada la conformidad a derecho de la resolución impugnada, pues frente a lo alegado en la demanda señala que quien firmó la reclamación en nombre del reclamante no justificó que ostentaba facultades de representación suficiente, argumentado sobre los requerimientos efectuados en los que se limitó a aportar una fotocopia del supuesto apoderamiento que incorpora un sello administrativo de cotejo de la Oficina de registro de la Subdelegación del Gobierno en A Coruña, que no pueden suplir el documento notarial auténtico ni puede dar fe sobre el contenido, por lo que solicita la desestimación del recurso.

El TSJ del Principado de Asturias, en conclusión desestimatoria, analizada la cuestión debatida y los argumentos de las partes, señala que ante la interposición de la reclamación económico administrativa por persona que dice actuar en nombre y representación de la entidad recurrente, se requirió de subsanación de defectos, en el sentido de <<Traer para bastanteo, original y fotocopia del poder>>, respondiendo el requerido con copia de la escritura de apoderamiento, con una diligencia de compulsas de la Subdelegación del Gobierno en A Coruña, siendo requerido nuevamente para subsanación, en el sentido de que <<es imprescindible para la correcta tramitación del expediente aportar original y fotocopia del poder para su bastanteo por el Abogado del Estado, no sirven cotejos>>, sin que ello aparezca cumplimentado, y con ello es claro que la cuestión es la falta de aportación de la escritura original de apoderamiento, para su posterior bastanteo, no siendo suficiente la aportación del documento fotocopiado, aunque sea cotejado por otra Administración, ya que claramente se le solicita "original", lo que no fue cumplimentado. Agrega el TSJ del Principado de Asturias que el órgano competente, la Secretaría del TEAR, no pudo comprobar la autenticidad y la suficiencia del poder, pues la copia compulsada no acredita la autenticidad del documento original ni se contempla en la legislación tributaria sino conjuntamente con él, y el artículo 49.1 del R.D. 520/2005, de 13 de mayo, contempla la aportación de copia conjuntamente con el original y ante la Secretaría del órgano económico administrativo, y asimismo debe existir una constancia fidedigna, para lo que no sirve la compulsas que se pretende que no acredita la autenticidad del documento original.

Sobre este particular ha señalado el TSJ del Principado de Asturias que en la sentencia de 7 de marzo de 2013 que <<En la actualidad dicha materia se contempla en el Real Decreto 520/2005

de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa que, en su artículo 3, al tratar de la representación en general, dispone que cuando se actúe por medio de representante, éste deberá acreditar representación bastante, sin perjuicio de subsanar este defecto en el plazo de diez días ante el órgano competente. Este precepto, debe ponerse en relación con los artículos 228 y ss. de la citada Ley 58/2003 en los que se regula la organización y competencia de los Tribunales Económicos Administrativos, disponiendo el artículo 228.4, el carácter irrenunciable e improrrogable, sin que pueda ser alterado por la voluntad de los interesados y el artículo 229.5 que, su competencia se extiende exclusivamente a su ámbito territorial que se determinará conforme a la sede del órgano y siendo así que la competencia del órgano queda reducido a su territorio, comunidad, localidad o ámbito territorial que se determine de crearse salas desconcentradas, la competencia de los distintos órganos que lo componen, el Pleno, las Salas, órganos unipersonales y el Secretario que determinada por la propia competencia del Tribunal Económico Administrativo.

En consecuencia, como hemos señalado el poder ha de otorgarse y bastantearse por el Secretario del TEAR competente, lo que no ha acontecido en este caso>>.

En relación a la pregunta ¿Es posible que se le suministre a un comunero los datos tributarios de la comunidad de bienes a la que pertenece, imputados o aportados a la Administración Tributaria por terceros? En este caso entrarían en liza tanto el artículo 34.1 en sus apartados tanto g) como i) de la LGT de acuerdo con los cuales constituyen derechos de los obligados tributarios, el derecho a solicitar certificación²² y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente²³ y el derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o

²² En esta línea, el artículo 70 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, señala:

<<1. Se entenderá por certificado tributario el documento expedido por la Administración tributaria que acredite hechos relativos a la situación tributaria de un obligado tributario.

2. Los certificados podrán acreditar, entre otras circunstancias, la presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos o extremos concretos contenidos en ellas, la situación censal, el cumplimiento de obligaciones tributarias y la existencia o inexistencia de deudas o sanciones pendientes de pago que consten en las bases de datos de la Administración tributaria.

3. Los hechos o datos que se certifiquen se referirán exclusivamente al obligado tributario al que se refiere el certificado, sin que puedan incluir ni referirse a datos relativos a terceros salvo que la finalidad del certificado exija dicha inclusión.

4. No podrán certificarse datos referidos a obligaciones tributarias respecto de las cuales haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

5. En tanto no haya vencido el plazo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias no podrá expedirse certificado sobre el cumplimiento de estas>>.

²³ Art. 34.1 g) LGT.

recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes²⁴.

Sobre este particular, la DGT en su contestación a consulta vinculante V0186/2015 de 20-01-2015 concluye que los datos informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria tienen carácter reservado y no pueden ser cedidos a terceros salvo en los supuestos excepcionados por el artículo 95.1 de la Ley General Tributaria²⁵.

En tal sentido, concluye la DGT, que los obligados tributarios sólo podrán solicitar certificados que se refieran a su situación tributaria. Ello supone que no podrán acceder a la información tributaria

²⁴ Art. 34.1 i) LGT.

²⁵ El artículo 95.1 de la Ley General Tributaria preceptúa:

<<1. Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto:

- a) La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada.
- b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.
- c) La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social y contra el fraude en la obtención y disfrute de las prestaciones a cargo del sistema; así como para la determinación del nivel de aportación de cada usuario en las prestaciones del Sistema Nacional de Salud.
- d) La colaboración con las Administraciones públicas para la lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.
- e) La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.
- f) La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal.
- g) La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- h) La colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa en la que, previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración tributaria.
- i) La colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, con la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo y con la Secretaría de ambas comisiones, en el ejercicio de sus funciones respectivas.
- j) La colaboración con órganos o entidades de derecho público encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios para la correcta identificación de los obligados al pago y con la Dirección General de Tráfico para la práctica de las notificaciones a los mismos, dirigidas al cobro de tales recursos.
- k) La colaboración con las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados.
- l) La colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado en el ejercicio de sus funciones de control de la gestión económico-financiera, el seguimiento del déficit público, el control de subvenciones y ayudas públicas y la lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales de las de las entidades del Sector Público.
- m) La colaboración con la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos mediante la cesión de los datos, informes o antecedentes necesarios para la localización de los bienes embargados o decomisados en un proceso penal, previa acreditación de esta circunstancia>>.

referida a otros obligados tributarios, lo que implica que un comunero no podrá solicitar información referida a la comunidad de bienes en la que esté integrado, ya que se trata de un obligado tributario distinto a él.

Solamente en el caso de que el comunero ostente la representación de la comunidad en alguna de las formas mencionadas en el artículo 45.3 LGT, podrá solicitar que se le certifique información que concierne a la comunidad, aunque la solicitud deberá hacerla en nombre y representación de dicha comunidad de bienes. Ello supone que un comunero, aunque tenga la representación de la comunidad de bienes, no podrá solicitar que se le certifique información sobre una comunidad de bienes cuando actúa en nombre propio y sin representar a dicha comunidad.

A estos efectos el art. 45.3 de la Ley General Tributaria establece que por los entes a los que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente y, de no haberse designado representante, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes.

El mencionado art. 45.3 LGT ha sido desarrollado por el artículo 110.2 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que señala:

<<Por las personas jurídicas y entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberán actuar las personas a quienes corresponda la representación en el momento de la actuación administrativa.

Quienes tuvieron dicha representación cuando se devengaron o debieron haberse cumplido las correspondientes obligaciones o deberes deberán comparecer a requerimiento de la Administración tributaria, en su propio nombre sin vincular a la persona jurídica o entidad>>²⁶.

²⁶ No obstante, el artículo 46 LGT regula la representación voluntaria. En particular, los apartados 2 y 5 de dicho precepto establecen:

<<2. Para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los títulos III, IV y V de esta ley, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente.

A estos efectos, serán válidos los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración tributaria para determinados procedimientos.

[...]

5. Para la realización de actuaciones distintas de las mencionadas en los apartados 2, 3 y 4 anteriores, la representación podrá acreditarse debidamente en la forma que reglamentariamente se establezca>>.

En esta línea, el artículo 111.2, 3 y 4 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos preceptúa:

<<2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 46.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá otorgada la representación, entre otros, en los siguientes casos:

Como ejemplo práctico del derecho establecido en el apartado 1 g del art. 43 LGT, cabe citar la contestación a la consulta vinculante V3226-19 de 22 de noviembre de 2019, relativa a una sociedad que presta servicios de inversión y auxiliares, pudiendo actuar como mediadora en la transmisión de valores que formen parte de una herencia. En este caso, un cliente, falleció hace 20 años aproximadamente y el heredero dice no estar en condiciones de aportarle copia de la declaración o declaración-liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones alegando haberla extraviado.

En relación con las deudas tributarias, establece el art. 59 LGT, relativo a la extinción de la deuda tributaria que las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes.

Por tanto, la responsabilidad subsidiaria se extinguirá por cualquiera de los medios previstos en el artículo 59.1 de la LGT. No obstante, junto con el supuesto de responsabilidad, la LISD configura un deber de no entregar los valores a personas distintas de sus titulares en el artículo 32.4²⁷.

-
- a) Cuando su existencia conste inscrita y vigente en un registro público.
 - b) Cuando conste en documento público o documento privado con firma legitimada notarialmente. c) Cuando se otorgue mediante comparecencia personal ante el órgano administrativo competente, lo que se documentará en diligencia.
 - d) Cuando conste en el documento normalizado de representación aprobado por la Administración tributaria que se hubiera puesto a disposición, en su caso, de quien deba otorgar la representación. En estos supuestos, el representante responderá con su firma de la autenticidad de la de su representado.
 - e) Cuando la representación conste en documento emitido por medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos que se establezcan por la Administración tributaria.
3. En todos los supuestos de representación deberán constar, al menos, las siguientes menciones:
- a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del representado y del representante, así como la firma de ambos. Cuando la representación se otorgue en documento público no será necesaria la firma del representante.
 - b) Contenido de la representación, así como la amplitud y suficiencia de la misma.
 - c) Lugar y fecha de su otorgamiento.
 - d) En el caso de representación voluntaria otorgada por el representante legal del obligado tributario, deberá acreditarse la representación legal.
4. Para las actuaciones previstas en el artículo 46.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá acreditada la representación en los siguientes casos:
- a) Cuando la representación se haya hecho figurar expresamente en la declaración, autoliquidación, comunicación de datos o solicitud que sea objeto del procedimiento.
 - b) Cuando la representación conferida resulte de los propios actos o de la conducta observada por el obligado tributario en relación con las actuaciones desarrolladas>>.

²⁷ El art. 32. 4 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones rubricado <<Deberes de las autoridades, funcionarios y particulares>> establece que los órganos judiciales, intermediarios financieros, asociaciones, fundaciones, sociedades, funcionarios, particulares y cualesquiera otras entidades públicas o privadas no acordarán entregas de bienes a personas distintas de su titular sin que se acredite previamente el pago del impuesto o su exención, a menos que la Administración lo autorice.

(...).».

Ahora bien, en lo que a este epígrafe respecta, concluye la DGT que corresponde al heredero, bien la acreditación del pago o la exención del impuesto, bien la obtención de la dispensa de la Administración del deber de no entregar. Ahora bien, si efectivamente presentó declaración del impuesto, indica la DGT, tiene derecho a obtener copia de la declaración presentada ante la Administración competente conforme al artículo 34.1.g) de la LGT.

La Administración ante la cual solicita copia de la declaración o, en su defecto, dispensa del deber de no entregar los valores, será la competente para la exacción del tributo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias que establece:

«Artículo 32. Alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

1. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio.

2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:

a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones *mortis causa* y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

(...).

En esta misma línea la resolución de la Dirección General de Tributos en respuesta a consulta vinculante V2322-07, de 30 de octubre de 2007 concluye que «Ni en el artículo 8 de la LISD²⁸ ni en el artículo 19 del RISD existe en mandato alguno que autorice a las entidades bancarias a bloquear los depósitos de valores mobiliarios o de dinero que hayan sido objeto de una sucesión *mortis causa*, ni mucho menos a no cambiar la titularidad de tales depósitos, una vez que haya sido acreditada la nueva titularidad con arreglo a derecho. No obstante, el artículo 32.4 de la LISD sí contiene una prohibición legal expresa de efectuar entregas de bienes a personas distintas de su titular sin que se acredite previamente el pago del impuesto o su exención, lo que, “sensu

²⁸ De acuerdo con el artículo 8 LISD <<1. Serán subsidiariamente responsables del pago del impuesto, salvo que resultaren de aplicación las normas sobre responsabilidad solidaria de la Ley General Tributaria:

(...)

c) Los mediadores en la transmisión de títulos valores que formen parte de la herencia.

A estos efectos no se considerará que estos mediadores son responsables del tributo cuando se limiten a realizar, por orden de los herederos, la venta de los valores necesarios que tenga como exclusivo fin el pago del propio Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que grave la transmisión "mortis causa", siempre que contra el precio obtenido en dicha venta se realice la entrega a los beneficiarios de cheque bancario expedido a nombre de la Administración acreedora del impuesto.

(...).

contrario” constituye un mandato legal de bloquear tales depósitos hasta que se produzca el pago del impuesto.»

En suma, se concluye en la consulta citada, que la consultante no solo está incluida en un supuesto de responsabilidad subsidiaria, sino que también está sometida a un deber de no entregar los valores al presunto heredero, en tanto no «se acredite previamente el pago del impuesto o su exención, a menos que la Administración lo autorice.».

4. DERECHO A NO APORTAR LOS DOCUMENTOS YA PRESENTADOS O QUE SE ENCUENTREN EN PODER DE LA ADMINISTRACIÓN ACTUANTE

El derecho a no aportar los documentos ya presentados o que se encuentren en poder de la Administración actuante, establecido en el art. 34 1 h) LGT, se trata, de una facultad que se concede al obligado tributario que puede, o bien aportar la documentación requerida o bien, según lo estime más conveniente, indicar que no la aportará por obrar ya en poder de la Administración, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.

Dado que sobre la presentación de documentos originales la LGT guarda silencio hemos de acudir supletoriamente a la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. A este respecto los apartados 3 y siguientes del art. 28 establecen que las Administraciones no exigirán a los interesados la presentación de documentos originales, salvo que, con carácter excepcional, la normativa reguladora aplicable establezca lo contrario.

Asimismo, las Administraciones Públicas no requerirán a los interesados datos o documentos no exigidos por la normativa reguladora aplicable o que hayan sido aportados anteriormente por el interesado a cualquier Administración. A estos efectos, el interesado deberá indicar en qué momento y ante qué órgano administrativo presentó los citados documentos, debiendo las Administraciones Públicas recabarlos electrónicamente a través de sus redes corporativas o de una consulta a las plataformas de intermediación de datos u otros sistemas electrónicos habilitados al efecto, salvo que conste en el procedimiento la oposición expresa del interesado o la ley especial aplicable requiera su consentimiento expreso. Excepcionalmente, si las Administraciones Públicas no pudieran recabar los citados documentos, podrán solicitar nuevamente al interesado su aportación.

Por otra parte, si con carácter excepcional, la Administración solicitara al interesado la presentación de un documento original y éste estuviera en formato papel, el interesado deberá obtener una copia auténtica, según los requisitos establecidos en el artículo 27 LPACAP²⁹, con

²⁹ De acuerdo con el apartado 2 del art. 27 LPACAP, tendrán la consideración de copia auténtica de un documento público administrativo o privado las realizadas, cualquiera que sea su soporte, por los órganos competentes de las Administraciones Públicas en las que quede garantizada la identidad del órgano que ha realizado la copia y su contenido. Por su parte el apartado 4 del art. 27 LPACAP establece que los interesados podrán solicitar, en cualquier momento, la expedición de copias auténticas de los documentos públicos administrativos que hayan sido válidamente emitidos por las Administraciones Públicas. La solicitud se dirigirá al órgano que emitió el documento original, debiendo expedirse, en

carácter previo a su presentación electrónica. La copia electrónica resultante reflejará expresamente esta circunstancia³⁰.

En el Auto del TS de 21 de mayo de 2020, el *thema debati* debe circunscribirse únicamente a la interpretación que ha de darse al art. 34.1.h) LGT en cuanto a los presupuestos exigibles al contribuyente para actuar su derecho a no aportar los documentos y datos ya presentados a la Administración, cuando, esa exigencia se formula través de un requerimiento de datos y documentos que ya fueron presentados por el contribuyente en el seno del mismo procedimiento de inspección. Por ello el TS debe discernir, interpretando este art. 34.1.h) LGT, si para que el contribuyente pueda desplegar su derecho a no aportar datos o documentos ya presentados a la Administración, aquél debe indicar, en todo caso, fecha y procedimiento en el que los aportó, extendiéndose dicha exigencia a los datos y documentos requeridos y ya aportados por el contribuyente en el seno del mismo procedimiento de inspección, o, por el contrario, tal exigencia se da únicamente cuando los datos o documentos hubieren sido aportados en un procedimiento distinto al de la propia comprobación inspectora o ante un órgano distinto de la Inspección³¹.

A este respecto señala el TS que esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, ya que la norma que sustenta la razón de decidir de la sentencia discutida no ha sido interpretada por el Tribunal Supremo para una situación de hecho como la contemplada en el litigio, por lo que concurre la presunción contenida en el artículo 88.3.a) LJCA.

Nótese, agrega el TS en su Auto, que si bien sobre la exégesis del artículo 34.1. h) LGT, no existe, en puridad, doctrina de la Sala, sí la hay sobre la interpretación de una disposición gemela y de carácter general, el también citado artículo 53.1.d) LPAC³², en sentencia de 25 de abril de 2019 en la que se indica:

«En cuanto al escrito de contestación a la demanda del señor Nicanor, mucho más extenso, recuerda que no existe el deber de presentar datos y documentos que se encuentren en poder de la Administración o que hayan sido elaborados por ella. Así lo disponía el art. 35.f) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, aplicable *ratione temporis* al presente caso, y así lo sigue estableciendo en la actualidad el art. 53.1.d) de la vigente Ley 39/2015, de 1 de octubre, sobre el Procedimiento

el plazo de quince días a contar desde la recepción de la solicitud en el registro electrónico de la Administración u Organismo competente.

Asimismo, las Administraciones Públicas estarán obligadas a expedir copias auténticas electrónicas de cualquier documento en papel que presenten los interesados y que se vaya a incorporar a un expediente administrativo.

Las copias auténticas tendrán la misma validez y eficacia que los documentos originales.

³⁰ Excepcionalmente, cuando la relevancia del documento en el procedimiento lo exija o existan dudas derivadas de la calidad de la copia, las Administraciones podrán solicitar de manera motivada el cotejo de las copias aportadas por el interesado, para lo que podrán requerir la exhibición del documento o de la información original.

³¹ Vid. SAN de 29 de julio de 2019, recurso n.º 78/2016 contra la que se plantea el recurso de casación. Según indica el TS, la resolución del litigio sigue presentando un interés casacional basado en la necesidad de procurar certeza y seguridad al ordenamiento jurídico.

³² Derecho a no presentar datos y documentos no exigidos por las normas aplicables al procedimiento de que se trate, que ya se encuentren en poder de las Administraciones Públicas o que hayan sido elaborados por éstas.

Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Ello significaría, según el codemandado, que no tenía la carga de acreditar sus servicios en el Gabinete Técnico del Tribunal Supremo ni la duración de los mismos, sino que el Servicio de Personal Judicial del CGPJ podía y debía hacerlo de oficio>>.

Sobre el derecho tratado en el presente epígrafe se indica en la STSJ de Castilla y León 935/2015 de 15 de mayo de 2015 que la persona que compareció en nombre de la mercantil hoy recurrente, no constaba que fuese su legítima representante, era procedente requerir de subsanación a ésta. Y si requerida no acredita esa representación, inexorablemente debe asumir las consecuencias de su comportamiento³³.

Por su parte, plantea la mercantil recurrente que constándole la representación a la "administración", estaba eximida de acreditar esta por aplicación, del artículo 34.h) de la LGT, según el cual no es obligación del administrado aportar documentos que ya obren en poder de la administración. Sin embargo, esta afirmación parte de un significado error conceptual, según señala el Tribunal, y es que la AEAT no es un "órgano dependiente, al igual que el TEAR, del Ministerio de Hacienda". La Agencia Tributaria es una entidad de derecho público, con personalidad jurídica propia y diferente a la del Estado, y por tanto incompatible con el concepto de órgano administrativo, contando además con un régimen jurídico propio distinto al de la Administración General del Estado³⁴. Consecuentemente, concluye el TSJ de Castilla y León, que los derechos reconocidos no permiten eximir del cumplimiento de acreditar la representación. De atenderse a lo pretendido por la defensa de la recurrente, concluye el TSJ de Castilla y León, acreditada una determinada representación, la misma valdría para todo organismo, entidad, ministerio, comunidad autónoma o ayuntamiento del territorio nacional, argumento que pugna con el principio de personalidad jurídica diferenciada de toda administración, sea territorial o no. Dicho de otro modo; lo que una administración, en este caso la AEAT, tenga por acreditado no vincula a otra administración, en este caso el Ministerio de Hacienda, que se integra en la Administración General del Estado, y en su caso su órgano de revisión el TEAR.

En la misma línea la AN en su sentencia de 3 de octubre de 2013, en el supuesto que se enjuicia, la Orden Ministerial impugnada se limita a imponer a los sujetos pasivos la obligación de facilitar a la Administración tributaria información que permita verificar la correcta aplicación de determinadas deducciones o de la disminución declarada en el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, información que se detalla en el formulario que debe remitirse con carácter previo, facilitando así a la Administración una información que forma parte integrante de la declaración y que se encuentra unida indisolublemente a la misma, quedando dicha obligación amparada en la potestad, y correlativa obligación, que se contiene en el apartado 1 del artículo 93 LGT³⁵, y siendo

³³ En este sentido la STSJ de Asturias Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 1ª, S 7- 3-2013, nº 234/2013, rec. 1481/2011, STSJ de País Vasco Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 1ª, S 21-3-2011, nº 165/2011, rec. 963/2009 o STSJ de Cataluña Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 1ª, S 3-2-2011, nº 141/2011, rec. 614/2007.

³⁴ Vid. LPGE para 1991.

³⁵ De acuerdo con el art. 93.1 LGT, las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el

lo relevante la trascendencia tributaria de la información requerida, así como la posesión de esta información por parte de su destinatario.

En último término, la AN tampoco comparte la alegación relativa a que dicha información ya obra en poder de la Administración, con cita del artículo 34.1.h) de la LGT, pues no puede tenerse por tal información que simplemente consta parcial y dispersamente en el Registro Mercantil o en Administraciones distintas de la Administración General del Estado.

En resumen, indica la AN que, no puede entenderse que la Administración cuente con una información si para obtenerla tiene que acudir a distintas fuentes dispersas y realizar una labor de investigación y recopilación importante, frente a la facilidad de su aportación por el contribuyente en su declaración, remitiendo el formulario con carácter previo a la presentación de la misma, formulario que se encuentra unido indisolublemente a la declaración, pues los datos que se exigen son un desglose de la información adicional sobre un dato que figura en la propia declaración.

Por su parte, el objeto del recurso de la STSJ de Madrid de 18 de junio de 2013, se centra, en determinar la consecuencia jurídica de la falta de aportación por la actora de la valoración del bien ofrecido en garantía para obtener el aplazamiento. En concreto, el presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, que desestimó la reclamación deducida por la entidad actora contra acuerdo de la Agencia Tributaria que había desestimado el recurso de reposición planteado contra el acuerdo que denegó la solicitud de aplazamiento de pago de la deuda relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido.

El art. 65.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone que las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que

cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

En particular:

- a) Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades.
- b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, deberán comunicar estos datos a la Administración tributaria.

A la misma obligación quedarán sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

- c) Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo estarán obligadas a informar a los órganos de recaudación y a cumplir los requerimientos efectuados por los mismos en el ejercicio de sus funciones.

- d) Las personas y entidades que, por aplicación de la normativa vigente, conocieran o estuvieran en disposición de conocer la identificación de los beneficiarios últimos de las acciones deberán cumplir ante la Administración tributaria con los requerimientos u obligaciones de información que reglamentariamente se establezcan respecto a dicha identificación.

se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

Por otra parte, el Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, proclama en el art. 46.4.b) que cuando se solicite la admisión de garantía que no consista en aval de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, se aportará, junto a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, la valoración de los bienes ofrecidos en garantía efectuada por empresas o profesionales especializados e independientes.

En este caso, también entra en liza, el art. 34.1.h) de la reseñada Ley General Tributaria tantas veces citado en el presente epígrafe.

De las indicadas normas se infiere que el solicitante del aplazamiento está obligado a presentar la valoración del bien ofrecido en garantía o a indicar, en el caso de haberla presentado con anterioridad, la fecha y el procedimiento en que presentó ese documento. Sin embargo, en este caso el recurrente no cumplió ninguna de esas obligaciones legales, pues tras recibir el requerimiento administrativo se limitó a expresar que el informe de tasación ya estaba en poder de la Administración para garantizar otras deudas, sin facilitar la información necesaria para localizar dicha valoración, no constando tampoco que los datos exigibles fuesen facilitados de forma verbal.

La actora alega que la Administración dispone de medios suficientes para localizar el procedimiento en que se encuentra la valoración requerida, pero ese argumento no ampara la pretensión anulatoria deducida en la demanda, según indica el TSJ de Madrid en la presente sentencia, <<pues al margen de que no siempre resulta fácil localizar un concreto documento entre multitud de expedientes, lo cierto es que la obligación de indicar la fecha y el procedimiento en que se presentó incumbe al interesado, exigencia que sirve para justificar que no se presente de nuevo el mismo documento y para permitir su localización con la necesaria celeridad. El interesado conoce sin duda esos datos y puede aportarlos sin ninguna dificultad, evitando una ardua tarea de búsqueda a la que no está obligada legalmente la Agencia Tributaria>>.

En este caso, agrega el TSJ de Madrid, que el obligado tributario no aportó el documento de valoración, no comunicó el día ni el procedimiento en que se había presentado previamente tal valoración ni, en su defecto, facilitó dato alguno que permitiese localizar el expediente, omisión que tampoco subsanó posteriormente en vía administrativa ni en este proceso, en el que ni siquiera ha solicitado el recibimiento a prueba, de modo que la entidad actora no ha hecho el menor esfuerzo para justificar la previa presentación de la repetida valoración.

En consecuencia, concluye el TSJ de Madrid, al no haber cumplido el interesado la carga de aportar la documentación exigida, la resolución impugnada se ajusta a lo dispuesto en el art. 46.6 del Real Decreto 939/2005³⁶, a cuyo tenor es procedente denegar la solicitud de aplazamiento cuando no han sido subsanados los defectos apreciados en el oportuno requerimiento.

³⁶ De acuerdo con el referido artículo 46.6 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación

En mi opinión, la polémica jurisprudencial sobre el derecho a no aportar los documentos ya presentados o que se encuentren en poder de la Administración actuante es clara, y es necesario, por tanto, como está pendiente, que se pronuncie el Tribunal Supremo.

En sentido contrario a las sentencias anteriores, cabe enfrentar la STSJ de Andalucía 410/2014 de 8 de abril de 2014 que concluye que por razones que tienen que ver tanto con la buena fe como con la eficacia administrativa, el artículo 34.1 h) LGT concede a los interesados el derecho a no presentar documentos no exigidos por las normas aplicables al procedimiento de que se trate, o que ya se encuentren en poder de la Administración actuante. Lo importante de esta norma, indica el TSJ de Andalucía, no es que mejore el simple derecho del obligado tributario a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, sino que entronca con un deber de lealtad en el uso de la información de que dispone la Administración, de la que se espera que, no se comporte como si desconociese la información que por un medio u otro obra en su poder, ni siquiera amparándose en la complejidad de su estructuración orgánica, pues siempre actúa con personalidad jurídica única; o simplemente, que extreme su diligencia en gestionar el caudal de información tributaria relevante en su poder.

En la STJ de Cataluña de 20 de septiembre de 2013, en concreto, la cuestión principal a dilucidar hace referencia a la determinación de si la interesada tiene la obligación de presentar documentación atinente a la justificación de la deducción en vivienda aplicada en su declaración por IRPF. La Oficina Gestora inicia un procedimiento de verificación de datos notificando a la interesada requerimiento por el que solicita la presentación de la documentación pertinente para la justificación de la deducción en vivienda consignada en la declaración. El referido requerimiento no se atiende por la contribuyente alegando que dicha documentación ya había sido presentada³⁷ en las actuaciones de investigación llevadas a cabo con anterioridad por la Dependencia de Inspección y que, de acuerdo con el art. 34 1 h) de la Ley 58/2003 -que establece el derecho a no aportar documentos ya presentados y que se encontraban en poder de la administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y el procedimiento en el que los presentó-, no tenía obligación de volver a presentar.

<<Si la solicitud no reúne los requisitos establecidos en la normativa o no se acompañan los documentos citados en los apartados anteriores, el órgano competente para la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento requerirá al solicitante para que, en un plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane el defecto o aporte los documentos con indicación de que, de no atender el requerimiento en el plazo señalado, se tendrá por no presentada la solicitud y se archivará sin más trámite.

No procederá la subsanación si no se acompaña a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento la autoliquidación que no obre en poder de la Administración. En este caso, procederá la inadmisión conforme a lo previsto en el artículo 47.

Si la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se hubiese presentado en periodo voluntario de ingreso y el plazo para atender el requerimiento de subsanación finalizase con posterioridad al plazo de ingreso en periodo voluntario y aquel no fuese atendido, se iniciará el procedimiento de apremio mediante la notificación de la oportuna providencia de apremio.

Cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado pero no se entiendan subsanados los defectos observados, procederá la denegación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

Podrá acordarse la denegación cuando la garantía aportada por el solicitante hubiese sido rechazada anteriormente por la Administración tributaria por falta de suficiencia jurídica o económica o por falta de idoneidad>>.

³⁷ Entre dicha documentación se señaló la siguiente: 1) escritura de adquisición de la vivienda, 2) escritura de constitución del préstamo hipotecario, 3) justificantes de pago, 4) certificado histórico de empadronamiento y 5) documentación justificativa de las cantidades deducidas, en su caso, de una vivienda habitual anterior.

Como premisa, se indica en la STJ de Cataluña de 20 de septiembre de 2013, que ha de partirse de lo siguiente, de la lectura del citado apartado no se advierte ninguna justificación para exigir que los documentos hayan sido presentados por el mismo obligado tributario que pretenda hacerlos valer, toda vez que otros obligados tributarios pueden haber presentado, en cumplimiento de sus respectivas obligaciones tributarias, documentación que tenga trascendencia tributaria respecto a un tercero y ésta debe constar a la Administración.

En este sentido, efectivamente, se examina la documentación obrante en el expediente en la que se constata que, ciertamente, por parte de la citada Dependencia se extendió acta de disconformidad por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 1998 en fecha 29/07/2003, en la que se regularizó la deducción en vivienda. No obstante, concluye el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, que teniendo en cuenta que el ejercicio aquí comprobado es el 2005, que la documentación necesaria para la comprobación del mismo si bien puede coincidir en cuanto a la escritura de adquisición y de constitución de préstamo, no así respecto a otros documentos justificativos como los pagos realizados en el ejercicio o el seguimiento de dichos importes iniciales, que no existe acreditación alguna sobre la concreta documentación aportada y que, en todo caso el principio de facilidad probatoria en nada impide a la contribuyente la aportación de dicha documentación justificativa, cabe concluir la corrección del acuerdo impugnado.

En sede jurisdiccional se practicó prueba a instancia de la recurrente requiriendo a la Delegación de Tarragona que adjuntara la documentación aportada por la recurrente en agosto de 2001 tras el requerimiento efectuado. Y cumplimentada la misma por la administración resulta que obraba en poder de la misma todos los documentos que la parte actora no presentó por haber sido presentados con anterioridad y ello al amparo del artículo 34 de la LGT.

De dicho oficio cumplimentando la prueba solicitada se deduce que la Administración ha procedido a girar una liquidación por no haber quedado acreditada por la recurrente la deducción por vivienda habitual y por no haber presentado la documentación que le fue requerida, constando acreditado que dicha documentación obraba, toda ella en poder de la Administración, por lo que el TSJ de Cataluña, estimó el recurso al haberse asentando la liquidación sobre la base de la no comprobación de una documentación que ya obraba en poder de la Administración.

En la STJ de Murcia de 5 de diciembre de 2012 la cuestión a resolver en el presente recurso contencioso administrativo consiste en determinar si la resolución del Tribunal Económico Administrativo impugnada es conforme a Derecho en cuanto inadmite la reclamación económico-administrativa, por no haber acreditado la persona que la formula, la representación, con la que alegaba actuar.

La parte recurrente sostiene que la representación consta acreditada en el expediente de gestión por dos veces. Por su parte la Administración demanda se opone la demanda al existir requerimientos de subsanación en el procedimiento económico-administrativo que no fueron atendidos.

Dispone el art. 239. 4, letra e) LGT 58/2003 que se declarará la inadmisibilidad de la reclamación cuando concurren defectos de legitimación o de representación. Por su parte, el artículo 46.2 LGT dispone que, entre otros, para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente. Y el apartado 7 de este mismo artículo establece que la falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre que se acompañe aquél o se subsane el defecto dentro del plazo de 10 días, que deberá conceder al efecto el órgano administrativo competente.

A la vista del expediente administrativo se comprueba que se intentó requerir de subsanación al interesado por dos veces. Una primera a través del representante que no fue recibida por estar ausente y la segunda efectuada al propio contribuyente que sí fue recibida.

En principio, pues, podría admitirse que la falta de subsanación lleva aparejada la inadmisibilidad y que la resolución impugnada es correcta. Sin embargo, el examen del expediente de gestión revela que, desde la formulación de alegaciones a la propuesta de liquidación, se otorgó representación a la misma persona mediante escritura de poder para pleitos. Posteriormente se reitera la representación al interponerse recurso de reposición contra la providencia de apremio derivada de la anterior liquidación y vuelve a acompañarse copia de la escritura de apoderamiento.

Por tanto, concluye el TSJ de Murcia, aunque no se aportase inicialmente el poder al procedimiento de reclamación económico-administrativa, lo cierto es que estaba otorgado ante la Administración autonómica, pero lo más importante es que el expediente de gestión estaba en poder del TEAR. En conclusión, estimamos que los requerimientos de subsanación eran innecesarios pues la documentación estaba en poder de la Administración actuante y el interesado se encontraba exento del deber de aportarlos de acuerdo con el artículo 34.1.h LGT (derecho a no presentar documentos que ya se encuentren en poder de la Administración actuante) y ello a pesar de que contenga la exigencia siguiente: siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.

Este aspecto que agrega el TSJ de Murcia es muy importante a mi juicio y creo que será clave en la resolución del Auto del TS de 21 de mayo de 2020 que se trata al inicio del presente epígrafe. En concreto, a pesar de que el obligado tributario no haya indicado el día y procedimiento en el que los presentó, entiende el TSJ de Murcia que se debe estimar la pretensión del recurrente por cuanto el documento justificativo de la representación no es que se encuentre en otro procedimiento de la Administración actuante, lo que puede justificar que se especifique el procedimiento y fecha de presentación, sino que se encuentra propiamente incorporado al procedimiento de reclamación económico-administrativa en que ha de producir efectos.

En relación con las dilaciones imputables a los obligados tributarios y el art. 34 1 h) LGT indica la AN en su sentencia 15 de marzo de 2012 que el contenido de la información remitida como

consecuencia de esta actuación inspectora, vacía de eficacia a la solicitud de la Inspección a la actora para que aportara los anteriores datos contenidos en la información general remitido por el Registro Mercantil. Ello es debido a que al constar los referidos datos en un registro público, al estar los mismos en posesión de la Administración tributaria, y en relación con el art. 34. h), de la vigente Ley General Tributaria, su no aportación o su aportación tardía en nada interfería en la marcha ordinaria del procedimiento inspector en relación con el conocimiento de esos datos y, en suma, esta actuación no puede dar origen a una dilación imputable a la entidad recurrente en el sentido patrocinado por la Administración³⁸.

Por su parte, en la SAN de 26 de mayo de 2011, en relación con la procedencia de la compensación de bases negativas en IS, indica que la imposición de la carga probatoria al contribuyente de la existencia e importe de la base imponible negativa que da origen a su compensación en un ejercicio no prescrito, es el liquidado y comprobado por la Inspección. En concreto, y a los efectos del presente epígrafe, tiene especial importancia lo que indica la AN, en relación con el art. 34 1 h LGT, a propósito de lo establecido en una disposición normativa en la que se indicaba que << El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación...>>³⁹. En concreto la AN, concluye que esta disposición es contraria a lo establecido en el art. 34.1, de la Ley 58/2003, General Tributaria, que reconoce entre los derechos del contribuyente el de: <<h. Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y el procedimiento en el que los presentó>>.

Cabe concluir con Pont Mestre que de donde resulta que la novedad introducida por la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, consistente en el derecho a no aportar los documentos ya aportados anteriormente que obren en poder de la Administración, resulta condicionado en la nueva y vigente LGT por el singular y llamativo requisito consistente en que sólo tendrá viabilidad dicho derecho «siempre que el obligado tributario indique el día y el procedimiento en que los presentó». Si ignora estos dos datos (día y procedimiento) el derecho decae o, más propiamente, no existe.

Por tanto, una cosa es lo que establecía la Ley 1/1998, y otra, de más reducido alcance, lo que dispone la vigente LGT, según la que el ejercicio del derecho sólo es viable si el interesado se organiza de manera que pueda conocer los datos que la Administración exige para evitar nueva presentación. En otros términos, se pasa o transita de un derecho del contribuyente que es puro sentido común, toda vez que si ya presentó la documentación que ahora se solicita nuevamente y que obra en poder de la Administración, ¿por qué ha de volverla a presentar? ¿es que acaso la Administración no se halla mínimamente organizada para conocer dónde se halla ubicada dicha

³⁸ En la misma línea SAN de 30 de marzo de 2011.

³⁹ Vid. el derogado art. 23.5. de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades en la redacción dada por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2002.

documentación? Obviamente, con el transcrito añadido incorporado a la LGT, que no aparecía en la Ley 1/1998, el derecho de referencia ha perdido parte de su utilidad.⁴⁰

Bibliografía

- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (2007): “Derechos relativos a la tramitación de los procedimientos (Derecho a obtener copias y certificaciones de documentos y declaraciones aportadas por el obligado tributario, a la devolución de originales y a obtener copias de documentos del expediente)”, en VVAA, *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales* (coord. por Serrano Antón, F.), Civitas.
- BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C. (2000): “La incidencia de la integración en la Ley General Tributaria de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes”, *Crónica Tributaria*, nº 96.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2013): *Inicio y desarrollo del Procedimiento de inspección tributaria: cuestiones conflictivas*, Aranzadi.
- CASANA MERINO, F. (2014): “Los efectos de las liquidaciones anuladas y los derechos o garantías de los obligados tributarios”, en VVAA, *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez* (coord. por Adame Martínez, F.; Ramos Prieto, J.), Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. (1999): “Derechos Generales de los contribuyentes”, en VVAA, *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes* (dir. Martín Fernández, J.), Centro de Estudios Financieros.
- FALCÓN Y TELLA, R. (1998a): “Aspectos positivos y negativos de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (II): especial referencia a la aplicación retroactiva del plazo de prescripción y a la indemnización de los costes del aval”, *Quincena Fiscal*, nº 7.
- FALCÓN Y TELLA, R. (1998b): “Aspectos positivos y negativos de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (I): especial referencia a la suspensión de las sanciones y al plazo máximo de duración de los procedimientos”, *Quincena Fiscal*, nº 6.
- GARCÍA-MONCÓ MARTÍNEZ, A. (2018): “Los derechos y las garantías del contribuyente en el procedimiento económico-administrativo: del mito a la realidad”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, nº 422, pp. 5-18.
- GRAU RUIZ, A. (2013): “La defensa de los derechos del contribuyente en el marco internacional y en la Unión Europea”, *Quincena fiscal*, nº 22

⁴⁰ PONT MESTRES, M., “Algunas reflexiones críticas, ceñidas al procedimiento de inspección: a la vista del nuevo reglamento general de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección”, VVAA, *Justicia y Derecho tributario: libro homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez* (coord. por Banacloche Palao, C., Banacloche Palao, J., Banacloche Palao, B.), La Ley: Wolters Kluwer, 2008, (consultado en <https://laleydigital.laleynext.es/>). Como indica el A. Fue la Ley 1/1988, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, la que al hacer referencia, en el artículo 3, a los derechos generales de los contribuyentes, incluyó en el apartado g) el atinente «a no aportar los documentos ya presentados y que se encuentren en poder de la Administración». Esta Ley, como es sabido, fue derogada por la Disposición derogatoria única, apartado 1.b) de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) General Tributaria. En esta última Ley se desgranaron en el artículo 34 los derechos y garantías de los obligados tributarios, entre ellos, en el apartado 1.h), el consistente al «derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en que los presentó».

- HUESCA BOADILLA, R. (1998): “Los recursos y las reclamaciones económico-administrativas tras la nueva Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Año nº 14, nº 2.
- JIMÉNEZ NAVAS, M. M. (2013): “El debilitamiento de los derechos y garantías de los obligados tributarios como consecuencia de las medidas sancionadoras introducidas por la Ley de prevención y lucha contra el fraude fiscal”, *Crónica tributaria*, nº Extra 3.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2007): *Derecho a ser informado y asistido por la administración tributaria municipal sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales* (coord. por Serrano Antón, F.), Civitas.
- MATA SIERRA, M. T. (2014). *Las garantías de los ciudadanos frente a la inactividad de la administración tributaria*, Lex Nova.
- MENÉNDEZ MORENO, A. (2007): “La posición jurídica de los obligados tributarios en la hacienda local”, en VVAA, *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales* (coord. por Serrano Antón, F.), Civitas.
- PONT MESTRES, M. (2008): “Algunas reflexiones críticas, ceñidas al procedimiento de inspección: a la vista del nuevo reglamento general de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección”, en VVAA, *Justicia y Derecho tributario: libro homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez* (coord. por Banacloche Palao. C., Banacloche Palao, J., Banacloche Palao, B.), La Ley: Wolters Kluwer.
- SERRANO ANTÓN, F. (2007): *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*, Civitas.
- SERRANO ANTÓN, F. (2011): *Los derechos y garantías de los contribuyentes en el ordenamiento jurídico español*, VVAA, *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador: Quito, marzo 2010*, Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos de Ecuador
- TOVILLAS MORÁN, J. M. (2019): “Algunas propuestas de mejora de los derechos de los obligados tributarios”, *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, Nº. 11, 2019 (Ejemplar dedicado a: *VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: "Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria"*).

CAPÍTULO 5

EL DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A UN PROCEDIMIENTO SIN DILACIONES INJUSTIFICADAS IMPUTABLES A LA ADMINISTRACIÓN, PUDIENDO EXIGIR EL CUMPLIMIENTO DEL PLAZO MÁXIMO DE RESOLUCIÓN ESTABLECIDO PARA EL PROCEDIMIENTO

MARÍA TERESA MATA SIERRA

Universidad de León

mtmats@unileon.es

1. Introducción. 2. Las dilaciones injustificadas imputables a la Administración tributaria. 2.1 Consideraciones generales. 2.2. La obligación de resolver y los plazos en los procedimientos tributarios. 2.3. Las dilaciones imputables a la Administración tributaria. 2.3.1. Primer bloque: requerimientos defectuosos de la Administración. 2.3.2. Segundo bloque: solicitud de documentación repetida o innecesaria. 2.3.3. Tercer bloque: petición de información a terceros o traducción de documentos. 3. Mecanismos normativos ante las dilaciones: 3.1. La caducidad. 3.2. De la exclusión del cómputo del plazo de las dilaciones por causa no imputable a la administración y de las interrupciones justificadas a la interrupción de la prescripción en el procedimiento inspector. 3.3. La no exigencia de interés de demora. 4. Otros mecanismos posibles. Bibliografía.

RESUMEN: En este estudio, partiendo de la idea de que el obligado tributario tiene derecho a que se cumplan los plazos de resolución fijados para los diferentes procedimientos tributarios sin estar sujeto a dilaciones injustificadas imputables a la Administración, y de acuerdo con la jurisprudencia, se ofrece un concepto de esta categoría y un análisis de su tipología, señalando las consecuencias normativas que acarrearán los retrasos respecto a los plazos de terminación de los procedimientos y ofreciendo otras posibles alternativas que mejoren la posición de los administrados.

PALABRAS CLAVE: Dilaciones, procedimientos tributarios, obligación de resolver, caducidad, plazos.

ABSTRACT: In this study, based on the idea that the taxpayer has the right to meet the resolution deadlines set for the different tax procedures without being subject to unjustified delays attributable to the Administration, and in accordance with jurisprudence, a concept of this category and an analysis of its typology, pointing out the regulatory consequences caused by delays with respect to the deadlines for completion of procedures and offering other possible alternatives that improve the position of taxpayers.

KEY WORDS: Delays, tax procedures, obligation to resolve, expiration, deadlines.

1. INTRODUCCIÓN

En el ámbito del Derecho público constituye un problema clásico determinar las consecuencias aplicables a la inactividad formal de la Administración en el ámbito de los procedimientos, inactividad que en su manifestación más extrema supone que no actúe, y en la menos, un retraso llamativo en la resolución de los mismos. De este tema nos hemos ocupado ya con anterioridad¹ entendiendo que los ciudadanos deben contar con determinadas garantías ante esa potencial inactividad administrativa que, en lo que nos interesa particularmente, también se produce en el marco de los procedimientos tributarios.

Por ello, este fenómeno de la inactividad formal, ya sea retraso, ya inexistencia de resolución expresa en plazo, se resuelve con una ficción –en el caso del silencio negativo- o con un acto presunto –en el positivo- que en muchos casos precisará para su materialización efectiva o ejecución de otras actuaciones específicas que incluso tendrán que instarse ante la correspondiente jurisdicción, convirtiéndose en fórmulas prácticamente normalizadas de terminación del procedimiento, que no normales, como lo sería la resolución expresa².

En el caso de los procedimientos tributarios, conforme a lo dispuesto en la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), la Administración debe resolver y notificar la resolución dentro de un plazo máximo de seis meses, salvo que una norma con rango de ley o la normativa comunitaria fije otro plazo distinto. Ante el potencial incumplimiento de este plazo, se contempla la aplicación del silencio administrativo en los procedimientos iniciados a instancia de parte y en algunos iniciados de oficio (artículo 104, apartados 3 y 4.a) y la caducidad en aquellos iniciados de oficio susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen (artículo 104.4.b) con lo que, de entrada, parece resolverse el problema.

Ahora bien, la sensibilidad social que causa la inactividad administrativa en cualquiera de sus versiones, así como las exigencias que la Administración tributaria vierte sobre los contribuyentes en su posición de *potentior personae* respecto a los mismos³, nos obliga a configurar otro tipo de

¹ Cfr. MATA SIERRA, M. T. (2014): *Las garantías de los ciudadanos frente a la inactividad de la Administración tributaria*, Ed. Lex Nova-Thomson Reuters, Madrid.

² Coincidimos con MESTRE DELGADO en que “el silencio no se incluye sistemáticamente entre los modos de terminación anormal del procedimiento, entendiendo por el medio normal la resolución expresa, de forma que parece situarse en una posición intermedia entre ambas, en una suerte de limbo materialmente aceptado a pesar de constituir el reflejo de un incumplimiento de obligaciones que se proyectan sobre la Administración”. MESTRE DELGADO, J. (2014): “Prólogo” en *Las garantías de los ciudadanos frente a la inactividad de la Administración tributaria*, Lex Nova-Thomson Reuters, Madrid, págs. 15 y 16.

³ El Tribunal Constitucional señala que la Administración ha de disponer de “las potestades que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes” (STC 53/1985, de 11 de abril, FJ Noveno), señalando, a renglón seguido, que dichas potestades sitúan a la Administración como “potentior persona” en su relación con los contribuyentes. No obstante, CASADO OLLERO sostiene que las potestades tributarias de la Administración tributaria se justifican no en su potencial sino en las exigencias de los intereses generales tutelados por las mismas (Vid. CASADO OLLERO, G. (1993), “Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario”, *Estudios de Derecho tributario en memoria de Carmen Bollo Arocena*, Bilbao, Servicios Editoriales del País Vasco, pág. 152.

técnicas de control que conlleven la correspondiente dosis de reprobación y hasta sanción, y que nos sirvan para paliar la inactividad en cualquiera de sus manifestaciones, incluso las de retraso o dilación en la resolución de los procedimientos que resulta contraria al principio de seguridad jurídica o la objetividad exigible de la actuación administrativa. No resulta suficiente correctivo, en nuestra opinión, que el incumplimiento de los plazos procedimentales depare bien la caducidad del art. 104.4b), bien que no se interrumpa la prescripción en el supuesto del procedimiento inspector conforme al artículo 150.6, o bien la pérdida del derecho a cobrar los intereses de demora del artículo 26.4, que son las medidas con las que la LGT impone a la Administración tributaria ante una resolución tardía⁴.

Hay que buscar otras fórmulas para corregir, de la forma más equilibrada posible, la proliferación de esta práctica patológica que resulta indeseable para los administrados, utilizando mecanismos que pueden ir desde un refuerzo a la obligación de dictar resolución expresa, convirtiéndolo en condición para que la Administración recurrida disfrute de la posibilidad de contestar la demanda en el seno del contencioso interpuesto frente a casos de silencio negativo (generalizando la regla, existente en la vigente LJCA, que impide afrontar dicho trámite a la Administración si no remite el expediente administrativo), a modular el criterio de la condena en costas para los casos en los que la inactividad formal haya determinado un esfuerzo o sacrificio desproporcionado al contribuyente para reivindicar su derecho, pasando por revitalizar el régimen de la responsabilidad patrimonial de los empleados y responsables públicos cuando con su inactividad genere consecuencias particularmente lesivas a los contribuyentes⁵; a esto puede añadirse cualquier otra alternativa que, atendiendo a todos los intereses concurrentes, contribuya a mejorar la solución que establecen el silencio y la caducidad. Y todo ello sin descartar un refuerzo de los instrumentos de inspección del funcionamiento de las correspondientes unidades o dependencias administrativas para corregir los fenómenos de inactividad formal, que impiden obtener una resolución expresa en un plazo razonable como resultaría deseable.

Nos centraremos ahora en el derecho del obligado tributario a que los procedimientos se desarrollen sin dilaciones injustificadas imputables a la Administración- entendida como una suerte, la más leve, de inactividad formal⁶- y en cómo le asiste poder exigir el cumplimiento del plazo máximo de resolución establecido para el procedimiento en cuestión, como fórmula correctiva del comportamiento inadecuado de la Administración tributaria⁷, comportamiento que

⁴ Con anterioridad a la reforma de la LGT de 2015, su art. 150.2 señalaba también como posible consecuencia la no interrupción de la prescripción cuando se producía la interrupción del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna en el plazo de seis meses por causas no imputables al obligado tributario, si bien, como señalaremos a lo largo del texto, esta previsión se modifica por dicha reforma.

⁵ Las dilaciones indebidas en el ámbito jurisdiccional determinan la emergencia del derecho a la compensación indemnizatoria de los perjuicios antijurídicos producidos.

⁶ Sobre este tema y sobre las clases de inactividad y los requisitos de las mismas remitimos a nuestro trabajo MATA SIERRA, M. T. (2014): *Las garantías de los ciudadanos frente a la inactividad de la Administración tributaria*, ob., cit., págs. 114 y ss.

⁷ Cfr. CARRASCO GONZÁLEZ, F. M. (2015): "El derecho a una buena administración: la exigencia de plazos razonables en los procedimientos tributarios", *Derechos fundamentales y Hacienda Pública: una perspectiva europea*, Civitas, Madrid, págs. 169 y ss.

atenta, entre otros principios, contra el de la seguridad jurídica que debe garantizarse a los contribuyentes⁸ y el mandato constitucional de servir con objetividad los intereses generales⁹.

No obstante, un planteamiento realista impone, más que garantizar la inexistencia de dilaciones, lo que seguramente en la práctica resultaría irrealizable, abogar por que se cumplan los plazos fijados para terminar los procedimientos; asimismo, debe potenciarse la comunicación fluida entre la Administración y los contribuyentes que, en todo caso deben conocer la situación que les afecta. Para contribuir a ello identificaremos los retrasos o dilaciones de la Administración que suelen producirse así como los plazos de dichos procedimientos, señalando las consecuencias del incumplimiento de los mismos y ofreciendo otras posibles alternativas que mejoren la posición de los administrados.

2. LAS DILACIONES INJUSTIFICADAS IMPUTABLES A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

2.1. Consideraciones generales

Las dilaciones que se producen en el marco de los procedimientos tributarios y, en concreto, las que pueden imputarse a la propia Administración y cómo han computarse, constituye una cuestión que genera una gran conflictividad en la medida en que, en principio, perjudican enormemente a los administrados¹⁰. Estos retrasos favorecen un mal comportamiento de los órganos administrativos, al menos desde el punto de vista de la seguridad jurídica y de la deseable eficacia y agilidad en sus actuaciones, y ello sin olvidar la necesidad de aquilatar lo más posible la conflictividad tributaria tal, y como se viene demandando en las últimas reformas de la LGT¹¹.

Y más cuando la Administración tributaria es muy estricta con los contribuyentes a la hora de que cumplan todos los plazos que les afectan, determinándose correctivos para todos los casos en los que se produce cualquier tipo de retraso- desde recargos a intereses de demora, pasando por las sanciones que corresponda, si es caso- y muy laxa cuando las dilaciones le afectan a ella misma.

Está claro que el cumplimiento de los plazos debe afectar por igual a ambos: a la Administración y a los administrados, como ha evidenciado el propio Tribunal Constitucional que en numerosas

⁸ Vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de diciembre de 1998 que, referida al procedimiento penal, resulta perfectamente asumible en el marco de cualquier otro procedimiento de Derecho público, en la medida en que reconoce “el derecho a un proceso público sin dilaciones indebidas” (art. 24.2 CE) que con diferentes consecuencias, siempre resultan perjudiciales para los administrados.

⁹ Cfr. Artículo 103 de la Constitución Española (en adelante, CE).

¹⁰ O no porque aunque parece indiscutible que un procedimiento tributario sin dilaciones en principio es deseable y además debería serlo para ambas partes: Administración y contribuyente, no siempre la rapidez les favorece a ambas o al menos a alguna de las dos.

¹¹ La última modificación de la LGT de 2015 en la Exposición de Motivos manifiesta esa necesidad de “reducir significativamente la conflictividad tributaria”.

sentencias¹² advierte la injusticia que resulta del exceso de celo de la Administración para con los contribuyentes, si ella misma no se aplica la misma medida en sus actuaciones¹³.

En todo caso, y como ha mantenido la profesora Fernández Junqueras, la existencia de retrasos y dilaciones “suscita un gran número de situaciones controvertidas e injustas para los contribuyentes en el desarrollo de los procedimientos tributarios”¹⁴ en la medida en que todos ellos, y en particular los procedimientos de gestión, están plagados de demoras, retrasos o dilaciones que el contribuyente no tiene por qué soportar. Por ello, coincidiendo con la misma autora, y sin dejar de reclamar lo deseable que puede ser conseguir que resulta efectivo el derecho de los contribuyentes a un procedimiento sin dilaciones- que puede sonar a entelequia o utopía- debemos abogar por que los procedimientos tributarios transcurran en el menor tiempo posible, y por que los retrasos o dilaciones que se produzcan puedan ser conocidas por los afectados por dichos retrasos, además de ofrecerles herramientas para luchar contra ellos.

Entre las mismas, encontramos, en primer término, la posibilidad de activar el silencio administrativo¹⁵ para que, concluido el plazo y habiendo retraso en la resolución o terminación del procedimiento sin que sea imputable al contribuyente, éste ejercite su reconocido derecho a que se resuelva en el plazo razonable (es decir el fijado para cada procedimiento). Dicho en otras palabras ante la inactividad formal singular o procedimental consistente en que la Administración tributaria no ejerza la potestad administrativa a través de la correspondiente tramitación y resolución en el plazo fijado para el correspondiente procedimiento, esta omisión (que en un primer momento es temporal pero que podría devenir definitiva) se sustituye por alguna decisión administrativa o jurisdiccional que da respuesta al derecho que tiene el contribuyente a exigir que el procedimiento se resuelva en plazo.

Y ello, desde luego, sin olvidar que la apreciación o no de la existencia de una dilación imputable a la Administración para el contribuyente puede estar en la base de que se le reconozca o no la prescripción de su deuda tributaria, cuestión, si cabe, que complica todavía más esta cuestión¹⁶, o que se produzca o no la caducidad del correspondiente procedimiento tributario, o que tenga o no que asumir los intereses de demora.

Lo anterior determina que, una vez aclarado el plazo en el que deben transcurrir los procedimientos tributarios, nos interese en este trabajo, intentar conceptuar y clasificar los retrasos dilaciones a los que se someten éstos últimos por causa de la Administración, cerrando con las consecuencias

¹² Entre otras cabe consultar STC 6/1986 (RTC 1986/6) y, en concreto en el ámbito tributario las STC 188/2003 (RTC 188/2003), 220/2003 (RTC 220/2003) y STC 52/2014 (RTC 52/2014).

¹³ RTC 220/2003, ya citada.

¹⁴ FERNÁNDEZ JUNQUERAS, M. (2016): “¿Tienen los contribuyentes un derecho a un procedimiento tributario sin dilaciones?”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 19. Parte Estudios.

¹⁵ Cfr. GÓMEZ PUENTE, M. (2011): *La inactividad de la Administración*, Ed. Aranzadi- Thomson Reuters, 4º ed., Madrid, pág. 149, y también AGUADO CUDOLA, V. (2001): *Silencio administrativo e inactividad. Límites y técnicas alternativas*, Editorial Marcial Pons, Madrid.

¹⁶ Así lo evidencia SESMA SÁNCHEZ, B. (2011): “Concepto y Cómputo de las dilaciones en los procedimientos tributarios”, *Revista Nueva Fiscalidad*, Núm. 4, pág. 12.

que tienen para el contribuyente que se produzcan dichas dilaciones que provocan que la Administración tributaria supere en sus actuaciones el límite o la frontera temporal establecidos para la terminación de las mismas, y todo ello, en el marco concreto de su derecho a exigir que la Administración cumpla con los tiempos legalmente establecidos para sus actuaciones.

Partiendo de estas premisas, y en el tema que nos ocupa, nos interesa dilucidar en qué momento se inicia el cómputo del plazo de seis meses, y anudado a ello, en qué momento se considera finalizado el procedimiento, encajando en el transcurso de ese lapso temporal el papel que tienen los retrasos o las dilaciones imputables a la Administración y cómo pueden sortearse por los administrados.

2.2. La obligación de resolver y los plazos en los procedimientos tributarios

Con carácter general, la Administración tributaria tiene obligación de resolver las cuestiones que se le planteen, y esa resolución se somete a un plazo taxativo que viene impuesto por el interés público y que si se extralimita acarrea las consiguientes consecuencias. Precisamente los artículos 103 y 104 de la Ley 58/2003, General Tributaria de 17 de diciembre de 2003 contienen, respectivamente, la regulación de la “obligación de resolver”, así como los “plazos de resolución y los efectos de la falta de resolución expresa” por parte de la Administración tributaria¹⁷.

El primero de los preceptos citados, el artículo 103, bajo el epígrafe “obligación de resolver” (y, por ende, derecho del contribuyente a que le resuelvan) supone el traslado al orden tributario del mandato contenido en el artículo 21.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPAC)¹⁸ estableciendo en su primer apartado, con carácter general, que “la Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen¹⁹ en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa”.

¹⁷ Ya hemos tratado este tema al hilo de nuestro trabajo MATA SIERRA, M. T. (2014): *Las garantías de los ciudadanos frente a la inactividad de la Administración tributaria*, ob., cit., págs. 127 y ss.

¹⁸ “1. La Administración está obligada a dictar resolución expresa y a notificarla en todos los procedimientos cualquiera que sea su forma de iniciación.

En los casos de prescripción, renuncia del derecho, caducidad del procedimiento o desistimiento de la solicitud, así como de desaparición sobrevenida del objeto del procedimiento, la resolución consistirá en la declaración de la circunstancia que concurra en cada caso, con indicación de los hechos producidos y las normas aplicables. Se exceptúan de la obligación a que se refiere el párrafo primero, los supuestos de terminación del procedimiento por pacto o convenio, así como los procedimientos relativos al ejercicio de derechos sometidos únicamente al deber de declaración responsable o comunicación a la Administración”.

¹⁹ La expresión “todas las cuestiones que se planteen” en estos procedimientos, como ha señalado G. MENÉNDEZ, “debe entenderse en sus justos términos” (Cfr. MENÉNDEZ, G. (2005): “Obligación de resolver y duración de los procedimientos en la nueva Ley General Tributaria”, *Boletín de la Facultad de Derecho*, núm. 26, pág. 219); de esta forma, y como señala HUESCA BOADILLA, el deber que analizamos se cumplirá no sólo cuando se dicte una resolución expresa sobre el fondo de las cuestiones planteadas, sino también cuando se ponga fin al procedimiento declarando, por ejemplo, la inadmisibilidad o extemporaneidad de la solicitud. (Vid. HUESCA BOADILLA, R (2004): “Artículo 103. Obligación de resolver”, en la obra por él coordinada *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor, págs. 725 y 726). Fuera de estos casos, la resolución deberá resolver todas las cuestiones planteadas por los interesados y aquellas otras

Dicha afirmación, si bien parece en cierto modo rotunda, no lo es así en absoluto, ya que abundan los supuestos que establecen excepciones a esta regla general, comenzando por el apartado 2 del mismo artículo 103 que admite expresamente que “no existirá obligación de resolver expresamente en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario y en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevinida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados.

No obstante, cuando el interesado solicite expresamente que la Administración tributaria declare que se ha producido alguna de las referidas circunstancias, ésta quedará obligada a contestar a su petición”.

Parece lógico que en los supuestos de caducidad de las acciones y derechos imputables al interesado y no a la Administración tributaria no resulte precisa una manifestación expresa por parte de esta última, por no tratarse en sí mismas de situaciones en las que los Entes públicos deban manifestar su voluntad. Son ocasiones en las que decaen los procedimientos por sí solos debido a la falta de actuación de los administrados, como sucede en los supuestos de las comunicaciones por parte del sujeto, la pérdida de objeto de los procedimientos, la renuncia a acciones o derechos y el desistimiento en los mismos²⁰.

Es importante resaltar que el precepto admite que el obligado tributario pueda solicitar a la Administración que manifieste expresamente que se ha producido la circunstancia indicada, como una garantía basada en la seguridad jurídica, de manera que el sujeto tenga una prueba fehaciente. En este sentido, surge claramente la obligación de la Administración de comunicar dicha eventualidad ante la que no cabe un supuesto de inacción o no contestación ya que el mandato del legislador no puede ser más claro.

Mayor interés despliega el apartado 3 del citado artículo 103 de la LGT, cuando afirma que “los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho” en la medida en que no solo se requiere a la Administración tributaria a resolver expresamente, sino que debe hacerlo de forma motivada, recogiendo un resumen de los hechos causantes de las actuaciones.

derivadas del mismo, en los términos previstos en las normas aplicables al procedimiento y, en su defecto, en el artículo 88 de la Ley 39/2015 (Cfr. MARTÍN DÍAZ, E. (2003): “Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios” en AA.VV.: *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*, CEF, Madrid, págs. 473 y 474).

²⁰ Para L. GARCÍA DEL RÍO, se trata de un precepto de redacción defectuosa que podría llevar a pensar que se refiere únicamente a los procedimientos en que concurren las dos circunstancias señaladas, esto es, a los procedimientos que, siendo relativos al ejercicio de derechos que sólo deben ser objeto de comunicación, terminen por caducidad, pérdida sobrevinida del objeto del procedimiento, renuncia o desistimiento. No obstante, es evidente, que en este caso no resulta admisible una interpretación puramente literal (Cfr. GARCÍA DEL RÍO, L. (2004): “El procedimiento tributario: la declaración de caducidad”, en Martínez Lafuente, A. (Dir.): *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*. Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras, IEF, Madrid, pág. 544).

En todo caso, y en lo que nos interesa resaltar, el artículo 103, analizado someramente, establece como criterio general la resolución expresa de los procedimientos tributarios que, además, habrá de hacerse en los plazos taxativamente establecidos en el precepto siguiente.

De hecho, en cuanto a los plazos de resolución de los procedimientos, se contienen en el artículo 104²¹ que en su apartado 1 señala que “el plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley²² o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses”²³.

La regla general entonces es que en los procedimientos iniciados de oficio no puedan exceder de un plazo de seis meses²⁴, a excepción de una regulación con rango legal o de carácter comunitario²⁵, plazo que se cuenta desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio²⁶, aplicándose idéntico término en los casos en los que no se fije ninguno. Será, por tanto, la fecha en la que se tiene por practicada la notificación cuando se inicia el cómputo del plazo de seis meses que, además, no es susceptible de prórroga que chocaría de plano no solo con la propia naturaleza de la caducidad, sino con el principio de seguridad jurídica que podría verse en entredicho con la pendencia del procedimiento²⁷.

²¹ Para el análisis de este precepto puede verse HUESCA BOADILLA, R. (2004) “Artículo 104. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa” *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur menor, pág. 740.

²² Caso del procedimiento de inspección- de dieciocho o veintisiete meses- del artículo 150.1 de la LGT.

²³ En este precepto la LGT congela el rango normativo de las disposiciones que establezcan un plazo de resolución diferente al previsto en el artículo 104.1 LGT, acorde con la reserva de ley que establece el art. 8 f) LGT, en la medida en que se considere subsumida en el precepto la caducidad del procedimiento. No obstante, se admiten posibles modificaciones operadas por la normativa comunitaria. En defecto de previsión legal, el plazo del procedimiento será de seis meses.

²⁴ Debemos aclarar que la norma tributaria establece un plazo máximo superior, tanto en los procedimientos de gestión, como en el procedimiento de inspección, respecto a la normativa administrativa general pues, conforme al artículo 21 de la Ley 39/2015, ese plazo general, a falta de disposición expresa, es de tres meses, no pudiendo exceder los seis meses salvo que una norma con rango de Ley establezca uno mayor, tal y como efectúa la LGT, o así venga previsto en el Derecho de la Unión Europea.

²⁵ En opinión de DE JUAN CASADEVALL, J. (2005): “La caducidad (perención) de los procedimientos tributarios en la nueva LGT”, *Quincena Fiscal*, núm. 12, pág. 7: “La Ley 58/2003 de 17 de diciembre construye el régimen jurídico de la perención a partir de un régimen general que se aplica supletoriamente a los diferentes procedimientos tributarios en defecto de regla especial en contrario. Es una técnica legislativa plausible si no fuera porque el propio legislador se muestra inconsecuente con ella, e incurre, en no pocas ocasiones, en numerosas reiteraciones que la vacían totalmente de contenido. Una prueba más del celo reglamentista que anima la Ley. Quizás una técnica más depurada hubiera consistido en establecer un régimen general y relegar las eventuales especialidades a las normas reguladoras de cada procedimiento, sin olvidar la deseable colaboración del reglamento para aspectos secundarios o de desarrollo”.

²⁶ Se trata de un plazo en el que debe tener lugar la notificación de la resolución pues como pone de relieve FALCÓN Y TELLA, si fuera suficiente que el acto se dictase dentro del plazo, aunque se notificase después, se colocaría al administrado en una situación de indefensión, “con riesgo incluso de antedataciones, que a veces se han producido” (Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: (2003) “Plazo máximo para la resolución de los procedimientos tributarios y efectos de su incumplimiento en el Anteproyecto de LGT”, Editorial, *Quincena Fiscal*, núm. 11, pág. 5).

²⁷ Ya dimos esta opinión en MATA SIERRA, M. T. (2014): Las garantías de los ciudadanos frente a la inactividad de la Administración tributaria, ob., cit., pág. 132.

El cómputo del plazo²⁸ en los procedimientos iniciados de oficio se inicia desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio y en los procedimientos a instancia del interesado desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación, sin que se computen aquellos casos de interrupción justificada o dilaciones por causa no imputable a la Administración²⁹.

El inciso final del artículo 104.1 exceptúa de todo lo anterior el procedimiento de apremio, para el que se permite una duración máxima de cuatro años, como corresponde al plazo de prescripción tributaria para el derecho de cobro³⁰ consecuencia de lo cual, el artículo 173 de la LGT no prevé la caducidad entre las formas de terminar este procedimiento³¹. La motivación de este “no plazo”³² es favorecer el pago de las deudas tributarias, manteniendo vivo para la Administración su derecho al cobro coactivo de las mismas mientras no transcurra el plazo de prescripción. Como ya hemos manifestado en otro lugar³³, esto entra en pugna con los principios de eficacia, proporcionalidad³⁴ y seguridad jurídica que han de garantizarse a los contribuyentes y que exigen que la Administración tributaria sea diligente en sus actuaciones sin que quepa paralizarlas o dilatarlas

²⁸ Por otro lado, respecto al cómputo del plazo de seis meses, es preciso acudir a las reglas establecidas en el artículo 30.4 de la Ley 39/2015 para el cómputo de los plazos por meses, según el cual el inicio del cómputo se efectuará al día siguiente a aquel en que se produzca la notificación o publicación del acto. El plazo concluirá el mismo día en que se produjo la notificación, publicación o silencio administrativo en el mes de vencimiento, con tres precisiones: - Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes; - Cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente; - Cuando un día fuese hábil en el municipio o Comunidad Autónoma en que residiese el interesado, e inhábil en la sede del órgano administrativo, o a la inversa, se considerará inhábil en todo caso.

²⁹ Circunstancias éstas que han sido reguladas por el RGAT, las primeras por mandato imperativo y las segundas por propia iniciativa, de tal forma que, en su aplicación podemos entender con F. PÉREZ ROYO que la lista configurada en el artículo 104 del RGAT vinculará “sólo a los funcionarios y autoridades subordinados al Gobierno pero no a otros operadores, singularmente los jueces, que deberán determinar por sí mismos lo que es “dilación no imputable a la Administración” (Cfr. PÉREZ ROYO, F. (2010): “Algunas cuestiones sobre las normas reglamentarias relativas al cómputo de los periodos de interrupción justificada y dilaciones no imputables a la Administración y a la ampliación del plazo de duración de las actuaciones del procedimiento inspector”. *Ponencia expuesta en Primer Seminario del Foro García Añoveros*. IEF. Sevilla, 12 de mayo).

³⁰ La Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de diciembre de 1998 (RJ 1998, 10204) consideró que la no sujeción a plazo del procedimiento de recaudación supone simplemente que el plazo de terminación coincide con el de prescripción del derecho de cobro.

³¹ Según ese precepto (y su desarrollo reglamentario en el artículo 116 del RGR) el procedimiento termina con el pago de la cantidad debida, el acuerdo en el que se declare el crédito incobrable por resultar fallidos los obligados al pago o por el acuerdo de haber quedado extinguida la deuda por cualquier otra causa.

³² Como lo denomina MARTÍNEZ GINER, L. A. (2004): “La caducidad de los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, pág. 25.

³³ Ya dimos esta opinión en MATA SIERRA, M. T. (2014): *Las garantías de los ciudadanos frente a la inactividad de la Administración tributaria*, ob., cit., pág. 134 y ss.

³⁴ A. MORILLO MÉNDEZ critica la falta de fijación de un plazo en el procedimiento de apremio a la luz de los principios de eficacia, proporcionalidad, limitación de costes indirectos y seguridad jurídica que constituyen el marco objetivo material del ejercicio de potestades administrativas, en este caso, la de cobro, para llegar a la conclusión de que la inexistencia de plazo no está justificada en modo alguno (Vid. MORILLO MÉNDEZ, A. (1998): “Caducidad y procedimientos tributarios”, *Gaceta Fiscal*, núm. 170, 1998, págs. 112 y 113).

más de lo debido, evitando una potencial inactividad de la Administración que, desde luego, afectaría muy negativamente al contribuyente.

El segundo apartado del artículo 104 se ocupa de señalar lo que se entiende por considerarse cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo indicado³⁵, para lo que basta con acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución correspondiente³⁶; así, se protege a la Administración tributaria, previendo que cualquier período de interrupción justificada de las actuaciones de que se trate y que se especifique reglamentariamente³⁷, así como que las dilaciones debidas a causas no imputables a la Administración³⁸ tampoco se incluyan en el cómputo del lapso de tiempo para resolver³⁹. No obstante, el problema al que queremos enfrentarnos no son tanto éstas últimas, sino las contrarias, es decir, las dilaciones o retrasos debidos a causas imputables a la Administración que, de hecho, analizaremos en epígrafes posteriores.

En el apartado tercero del mismo precepto se regula el silencio positivo en los procedimientos tributarios iniciados a instancia de parte, volviendo a establecer como regla general que sea la normativa de cada procedimiento concreto la que fije el efecto de la falta de notificación expresa de la resolución del mismo. Para ello, se establece la obligación expresa de que cada procedimiento de gestión contenga el régimen de actos presuntos que se deriven de la inacción administrativa. Sin embargo, la propia norma confiesa la imposibilidad de que se pueda fijar siempre dicho régimen, cuando añade que “*en defecto de dicha regulación*”⁴⁰, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio”⁴¹.

³⁵ En el mismo sentido que el artículo 40 de la Ley 39/2015.

³⁶ Esto significa que la notificación defectuosa de una liquidación tributaria, por ejemplo, por no indicar su carácter provisional o definitivo, o el plazo de ingreso, o los medios de impugnación (artículo 102 LGT), pero que contenga el texto íntegro de la resolución, servirá, como ha indicado GARCÍA BERRO a esos solos efectos, para entender concluido el procedimiento en tiempo y forma (artículo 104.2 LGT) (Cfr. GARCÍA BERRO, F. (2004): “La Inspección Tributaria en la nueva LGT”. *Quincena Fiscal*, págs. 57 y siguientes que puede consultarse en Westlaw BIB 2004/1832).

³⁷ En el mismo sentido se pronuncia el artículo 102 del RGIT. A su vez, el artículo 103 del mismo Reglamento enumera los supuestos en los que se entiende producida una interrupción justificada de los procedimientos.

³⁸ Como curiosidad debemos señalar que la redacción que da a este apartado del art. 104 la LGT de 2003 se separa de la anterior dada por la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes que se refería a las “dilaciones imputables al contribuyente”. El cambio de terminología que se opera a “dilaciones no imputables a la Administración” es para incluir las dilaciones causadas por terceros que no son imputables ni a la Administración, ni a los contribuyentes que, no obstante, perjudica n mucho más a los primeros al paralizar el cómputo de la prescripción. En todo caso, de la complejidad práctica de conceptualizarlas se hace eco SÉSMA SÁNCHEZ, B. (2011): “Concepto y cómputo de las dilaciones en los procedimientos tributarios”, cit., págs. 9 y ss.

³⁹ Que desarrollan los artículos 103 y 104 del RGAPGIT.

⁴⁰ La dicción de este precepto nos señala que este apartado del artículo 104, igual que el siguiente, solo se aplicaran en defecto de norma específica y por lo tanto cabría decir que tienen carácter supletorio.

⁴¹ El artículo 104.3 termina haciendo una referencia a la caducidad de los procedimientos si se produce su paralización por causa imputable al obligado tributario si han transcurrido tres meses. En este caso la Administración advertirá al

El último apartado del artículo 104, el cuarto, advierte de la falta de resolución expresa en los procedimientos iniciados de oficio señalando, en la misma línea que el apartado anterior, que el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos y que en ausencia de regulación expresa el silencio tendrá efectos desestimatorios si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios (es decir, se desestima cualquier efecto favorable derivado de los procedimientos correspondientes).

Por su parte, en los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen, no obstante, se producirá la caducidad lo que viene a mantener un cierto silencio de carácter positivo para el interesado, ya que caducan las actuaciones y no surgen esos efectos contrarios al mismo o se originan los gravámenes correspondientes. Evidentemente no se trata de que con su inacción la Administración tributaria esté concediendo algo o afirmándolo (como sería en puridad un supuesto de silencio positivo), sino que al no resolver, se impide que surjan esas eventualidades que perjudican la situación del obligado o interesado.⁴²

En definitiva, este apartado está regulando que las consecuencias de la inactividad administrativa en los supuestos mencionados cuando no exista una regulación expresa sean bien las del silencio negativo -lo que mediante la correspondiente ficción legal facultará al contribuyente para considerar terminada esa fase del procedimiento y abrirá la posibilidad de recurrir y conseguir una resolución expresa- bien las de la caducidad.

Cierto es que todos los procedimientos tienen un marco temporal limitado, si bien no en todos los casos el transcurso de tal plazo se ha considerado que provoca la caducidad del procedimiento. De hecho, en el caso concreto de los procedimientos de gestión tributaria, se considera que “caducan” por el trascurso del plazo máximo previsto para su desarrollo los iniciados mediante declaración y los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada, no previéndose ese mismo efecto en el caso del procedimiento de comprobación de valores.

interesado que si pasa ese tiempo, declarará de oficio la citada caducidad. Evidentemente, esta mención se sitúa al margen de lo referente al silencio administrativo.

⁴² Como escribe DE JUAN CASADEVALL “De ahí la importancia de deslindar si un procedimiento de oficio es susceptible de producir efectos favorables o desfavorables, labor que cuando se incoa un procedimiento puede revestir una cierta complejidad no exenta de dificultad, toda vez que cuando se inicia un procedimiento se desconoce cuál va a ser su resultado, y si éste va a ser o no favorable al obligado tributario, precisamente el procedimiento se sustancia para desembocar en una resolución fundada en Derecho independientemente del resultado favorable o adverso para el obligado tributario. Es más, existen procedimientos que, si bien a priori deben concebirse como procedimientos de oficio susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen para el obligado tributario, como el procedimiento inspector, pueden concluir con una devolución de ingresos indebidos. En estos casos de posible resultado ambivalente, no han faltado autores que postulen que el obligado tributario puede acogerse al silencio negativo para reclamar su derecho y, al mismo tiempo, entender caducado el procedimiento para los efectos desfavorables, es decir, que el procedimiento debe continuar tan sólo en el supuesto de que vaya a dictarse una resolución favorable, en caso contrario, debe declararse perimido” (Cfr. DE JUAN CASADEVALL, J. (2005): “La caducidad (perención) de los procedimientos tributarios en la nueva LGT”, ob., cit., pág. 10).

Asimismo, el efecto del transcurso del plazo previsto para el desarrollo del procedimiento tributario sin que se produzca su conclusión es la desaparición de los efectos interruptivos de la prescripción inherentes a dicho procedimiento como establece con carácter genérico el artículo 104.5 de la LGT al señalar que la caducidad “no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley”. Este criterio se ha rubricado en la jurisprudencia del Tribunal Supremo como puede comprobarse entre otras, en la Sentencia de 9 de abril de 2015⁴³ en la que se señala “producida la caducidad la misma no tiene otro efecto que la no interrupción de los plazos de prescripción”. No está de más recordar que para que la caducidad produzca sus efectos, se debe declarar de forma expresa, ya sea de oficio o a instancia de parte.

En cualquier caso, sea o no susceptible de caducar el procedimiento, si no finaliza en el plazo legalmente establecido las actuaciones realizadas en dicho procedimiento no interrumpen el plazo de prescripción, lo que no extingue, al menos directamente, el derecho de la Administración, que pervive mientras no haya transcurrido el plazo de cuatro años. Lo que sí puede ocurrir es que la pérdida del efecto interruptivo provoque que, si la interrupción se produjo a menos de seis meses de la finalización del plazo de prescripción, éste se haya consumado⁴⁴.

Con esta panorámica coincidimos con Sesma Sánchez⁴⁵ en que el interés que tiene la Administración tributaria por resolver sus procedimientos en los plazos establecidos en los preceptos anteriores, no se fundamenta tanto ni en garantizar principios tan esenciales como la seguridad jurídica, la objetividad o la sujeción a la Ley, ni en cumplir el derecho que tiene el contribuyente a la resolución en dichos plazos; al contrario, como se deduce fácilmente de lo regulado en la LGT la verdadera preocupación de la Administración tributaria es la de que no se produzca la caducidad de los procedimientos, (art. 104.4), que no se dé por no interrumpida la prescripción en el caso del procedimiento inspector (art. 150.2) y se pierda el cobro de los intereses de demora al contribuyente que son, hoy por hoy, las consecuencias que se anudan a que la Administración incumpla los plazos de resolución que se le fijan normativamente.

Tanto es así que la Administración intentará cumplir con esos plazos máximos de resolución a toda costa, recurriendo abusivamente al concepto y cómputo de las “dilaciones no imputables a la administración” en la medida en que no computan en los plazos de los que dispone para resolver los procedimientos con la finalidad de dilatar exageradamente el tiempo del que dispone⁴⁶. Como señala la misma autora, con la que coincidimos, “la Administración descuenta, con frecuencia a

⁴³ RJ 2015/2366.

⁴⁴ En tal sentido se pronuncia GONZÁLEZ APARICIO, M (2020): *La prescripción de la deuda tributaria*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, pág. 511.

⁴⁵ Cfr. SESMA SÁNCHEZ, B. (2011): “Concepto y Cómputo de las dilaciones en los procedimientos tributarios”, ob., cit., pág. 10.

⁴⁶ Sobre la dificultad del cómputo, puede verse BEIRAS CAL, A. (2009): “Welcome to the jungle”, *Revista Quincena fiscal*, Núm. 1.

su conveniencia y con un amplio margen de discrecionalidad, días y días por supuestas demoras y dilaciones del procedimiento de las que nunca se considera culpable”⁴⁷.

En la otra parte del binomio, el contribuyente quiere precisamente lo contrario, en la medida en que, por ejemplo, anular una liquidación tributaria o una sanción, o impugnar cualquier tipo de acto tributario puede depender en gran medida de cómo haya llevado a cabo la Administración el correspondiente procedimiento, o de la posible existencia de defectos en la tramitación del mismo, entre los que se encuentran los que consisten en el incumplimiento del plazo para resolver cuando la Administración tributaria es responsable de las dilaciones o retrasos que han alargado exageradamente el transcurso del procedimiento. El hecho de que el legislador no se haya preocupado de establecer una regulación del concepto “dilaciones imputables a la Administración” no debe impedir que, acudiendo a la jurisprudencia, intentemos establecer su tipología, previo conocimiento de los criterios asentados por Juzgados y Tribunales sobre los retrasos en resolver en los procedimientos y su posible imputación a la Administración tributaria.

2.2.1. *La especialidad del procedimiento inspector: especial alusión a la concatenación de procedimientos como un problema al cumplimiento del plazo*

Siquiera de forma breve debemos destacar la especialidad que supone a lo que hemos mantenido hasta aquí el procedimiento inspector para el que, tras la reforma de la LGT operada por la Ley 34/2015, el artículo 150 establece un plazo máximo de duración de dieciocho meses, ampliable hasta veintisiete en aquellos supuestos en los que se den determinadas circunstancias. Además, este plazo se puede suspender si se producen las causas tasadas en el apartado tercero del mismo artículo 150, si bien se excluyen los efectos derivados de las interrupciones justificadas y de las dilaciones no imputables a la Administración con lo que dichos periodos ya no pueden añadirse al plazo máximo, ya sea de dieciocho o de veintisiete meses. Por su parte, artículo 150.6 de la LGT señala que el incumplimiento de los plazos mencionados, en su caso, no supone la caducidad del procedimiento aunque tienen como consecuencia que no se considere interrumpida la prescripción.

De entre las múltiples cuestiones que suscita la regulación de este procedimiento nos interesa centrarnos en el apartado 2⁴⁸ del artículo 150 que se ocupa de la determinación del *dies a quo* y del *dies ad quem* del cómputo del plazo de duración del procedimiento y sobre el que queremos realizar algunas puntualizaciones.

La primera que el Tribunal Supremo, en su Sentencia 8 de abril de 2019⁴⁹ ha señalado que los requerimientos de obtención de información tributaria dirigidos a los obligados tributarios y

⁴⁷ Ídem., pág. 11.

⁴⁸ “El plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución”

⁴⁹ RJ 2019\1759.

relativos al cumplimiento de sus propias obligaciones, no suponen el inicio del procedimiento de inspección⁵⁰.

Respecto a la finalización del procedimiento la regla general establecida por idéntico Tribunal⁵¹ es que el procedimiento finaliza con la notificación de la liquidación resultante al obligado tributario y no en la fecha en que se emite el acuerdo de liquidación. En los casos en los que, tras la fecha de notificación el obligado tributario haya realizado alegaciones al acta y se contesten por la Administración el TEAC, modificando su anterior criterio⁵², en su Resolución de 16 de julio de 2018⁵³ manifiesta que el Informe que emite la Inspección en respuesta a las alegaciones del interesado constituye el acto finalizador del procedimiento.

En cuanto a la obligación de notificar resulta suficiente un intento de notificación para que el procedimiento se tenga por finalizado, lo que supone que aunque no resulta necesario que la notificación se realice con éxito, sí es imprescindible que se siga el procedimiento formal establecido al efecto⁵⁴.

Por último, nos interesa precisar lo que ocurre con el computo del plazo para resolver en el supuesto de que se “encadenen procedimientos”, posibilidad que se recoge en los artículos 133.1.e) de la LGT, que contempla la finalización del procedimiento de verificación de datos por el inicio del procedimiento de comprobación limitada, y el artículo 139.1.c), que recoge entre las causas de terminación del procedimiento de comprobación limitada el inicio de un procedimiento inspector. Pues bien, no es impensable que un procedimiento de verificación de datos se transforme en uno de comprobación limitada que, a su vez acabe posteriormente en un procedimiento inspector, encadenándose varios procedimientos a los que no parece lógico atribuir un plazo máximo total de duración que resulte del sumatorio de los plazos de cada uno de ellos (serían treinta y nueve meses). Este plazo deviene excesivo y mucho más si se tiene en cuenta que las actuaciones realizadas en cada uno de estos procedimientos conservan su eficacia y se incorporan al siguiente. No obstante, ni legal ni reglamentariamente se ofrece solución alguna a

⁵⁰ Esta cuestión tiene que ver con la interesante temática de las “diligencias argucia” de cuyo análisis doctrinal y jurisprudencial se ha ocupado recientemente GONZÁLEZ APARICIO, M (2020): *La prescripción de la deuda tributaria*, ob., cit., págs. 487 y ss.

⁵¹ Entre otras, en sus Sentencias de 30 de mayo de 2008 (RJ 2008\5446), de 14 de febrero de 2013 (RJ 2013\2461) y de 22 de noviembre de 2013 (RJ 2013\7562).

⁵² Cfr, Resolución de 2 de abril de 2014 en la que señala que “*el dies ad quem* es la fecha en la que se notificó el Acuerdo de liquidación y no la fecha posterior en la que se notificó un nuevo Acuerdo en el que, sin desvirtuar la fundamentación jurídica del anterior, se da respuesta a las alegaciones del sujeto pasivo, alegaciones que no habían sido tenidas en cuenta por haber entrado en la Inspección cuando ya se había dictado el dicho primer Acuerdo”.

⁵³ Señala el TEAC que su cambio de criterio es el siguiente: “supuesto de presentación de alegaciones frente al acta pero que tienen entrada en la Inspección una vez ya dictado el Acuerdo de Liquidación ante lo cual la Inspección emite un informe posterior en el que se da respuesta a dichas alegaciones. Entendemos que en estos casos el “*dies ad quem*” de cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras es la fecha en que se notifique o se tenga por notificado dicho informe y no la fecha en que se notificó el Acuerdo de liquidación”.

⁵⁴ Además de que la dicción del 150.2 es clara el Tribunal Supremo ha avalado este criterio, entre otras, en las Sentencias de 4 de enero de 2018 (RJ 2018\2), o de 25 de enero de 2018 (RJ 2018\263).

esta sobredimensión del plazo por lo que en la práctica, como el inicio de cada uno de esos procedimientos supone expresamente la terminación del otro, se produce una acumulación que debe corregirse⁵⁵ en aras a respetar la necesidad de diligencia en la actuación administrativa y el principio de eficacia administrativa y de seguridad jurídica debida al contribuyente.

Las opciones que se plantean para resolver esta cuestión pasan por cambiar la interpretación de los preceptos vigentes, considerando que el plazo máximo de duración del procedimiento viene marcado por el plazo establecido para el último de los procedimientos iniciados, pero computado desde el inicio del primero de ellos⁵⁶; o, dando un paso más, realizar una modificación legal de la LGT o del RGAPGIT que contemple para los casos en que concurra esta circunstancia, la interpretación de la norma propuesta o un plazo propio de cada uno de los procedimientos, distinto y limitado.

2.3. Las dilaciones imputables a la Administración tributaria

El problema que incide directamente en el derecho del contribuyente a la resolución de los procedimientos en el plazo legalmente establecido- ordinariamente de seis meses con la especialidad que supone el procedimiento inspector, ya analizada - es que se produzcan alguna de las circunstancias reguladas en el artículo 104.2 de la LGT, ya referido, y que, obviamente, al no tenerse en cuenta en el cómputo del plazo lo pueden alargar exageradamente; estamos refiriéndonos a los períodos de interrupción justificados reglamentariamente y a las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria⁵⁷. Han sido los artículos 102⁵⁸, 103⁵⁹ y 104 del RGAPGIT junto con la jurisprudencia los que se han ocupado de determinar

⁵⁵ Coincidimos en este punto con JUAN LOZANO, A. M., y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2015): *Procedimiento de inspección: cuestiones útiles (ante y después de la reforma de la Ley General Tributaria)*, Ed. Lefebvre, Madrid, págs.17 a 18 a los que se suma GONZÁLEZ APARICIO, M. (2020): *La prescripción de la deuda tributaria*, ob., cit., pág. 531.

⁵⁶ De esta forma que “en caso de que, por ejemplo, se inicie una verificación de datos a la que sigue un procedimiento inspector, habrá que entender que el plazo máximo será (...) el previsto para las inspecciones”. (Cfr. JUAN LOZANO, A. M. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2015): *Procedimiento de inspección: cuestiones útiles (ante y después de la reforma de la Ley General Tributaria)*, ob. cit., pág. 17.

⁵⁷ Debe puntualizarse que esta exclusión se produce en los procedimientos de gestión, no en el de inspección, pues el artículo 150.2 de la LGT señala que las interrupciones injustificadas y las dilaciones no imputables a la Administración no se aplicarán en el procedimiento de inspección.

⁵⁸ Este artículo establece una serie de consideraciones generales aplicables tanto a los periodos de interrupción justificada como a las dilaciones no imputables a la Administración entre las que destacan la obligación de la Administración de documentar debidamente estas circunstancias (art. 102.4 del RGAPGIT) y, en cuanto a su cómputo, que tanto unos como otros se contarán por días naturales (artículo 102.5 del RGAPGIT).

⁵⁹ Este precepto recoge una enumeración cerrada de supuestos en los que se considera que se ha producido una interrupción justificada y el plazo máximo de interrupción entre las que puede citarse la interrupción justificada por un plazo máximo de seis meses cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones nacionales (que se contarán desde la remisión de la petición hasta la recepción de la documentación por el órgano competente para continuar con el procedimiento), cuando se aprecien indicios de delito contra la Hacienda Pública y se remita el expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente (por el tiempo que transcurra desde dicha remisión hasta que, en su caso, se produzca la recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial por el órgano competente

ambas circunstancias⁶⁰ y, en el caso de las dilaciones no imputables a la Administración, se han centrado en el procedimiento inspector, no en el de los procedimientos de gestión, lo que resulta paradójico pues la aprobación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT⁶¹, dada la ampliación de los plazos en el procedimiento inspector hasta dieciocho o incluso veintisiete meses, deja de contemplarlas en el mismo⁶², limitando su aplicación a los procedimientos de gestión a los que, coincidimos con González Aparicio⁶³, esta doctrina jurisprudencial es trasladable.

Pues bien, si ya la delimitación de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración resulta complicada, tanto por la indeterminación del propio concepto de “dilación”⁶⁴, como por el hecho de que el artículo 104 del RGAPGIT no establezca una lista cerrada de las mismas⁶⁵, motivando una gran disparidad de criterios en su apreciación⁶⁶, en el caso que aquí nos preocupa, las dilaciones imputables a la Administración, todavía resulta más problemático. Y ello porque no existe un soporte legal que nos ayude a delimitar cuáles son y su

para continuar el procedimiento) o cuando concurra alguna causa de fuerza mayor que obligue a la Administración a interrumpir sus actuaciones, por el tiempo de duración de dicha causa. Esta enumeración cerrada no ha evitado que en la práctica hayan surgido problemas para determinar si algunas actuaciones tienen encaje en los supuestos enumerados en este artículo como ha ocurrido con el caso de las peticiones de información a otras Administraciones sin conocimiento formal del sujeto pasivo sobre las que se ha pronunciado en contrario el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 31 de octubre de 2012 (RJ 2012\10532).

⁶⁰ Precisamente que se especifiquen reglamentariamente los supuestos de dilaciones es criticado, con acierto por SANZ CLAVIJO, A. (2009): “La deslegalización de las consecuencias jurídicas del incumplimiento del deber de resolver y notificar en los procedimientos de aplicación de los tributos: la última manifestación del particularismo de lo fiscal”, *Quincena fiscal*, Núm. 14/2009, y también por SESMA SÁNCHEZ, B. (2011): “Concepto y Cómputo de las dilaciones en los procedimientos tributarios”, ob., cit., págs. 26 y ss. Coincidimos con nuestros colegas en que la especificación de los supuestos de dilaciones debería tener rango legal.

⁶¹ BOE, núm. 227, de 27 de septiembre de 2015.

⁶² LATORRE BELTRÁN, J. (2017): “Artículo 150 de la Ley General Tributaria. ¿Y ahora qué?”, Artículo monográfico, Diciembre 2017, SP/DOCT/23335, consultado el 20 de marzo de 2021 en Biblioteca *on line* SEPIN. No obstante, eso no evita cuestiones controvertidas como apunta la profesora FERNÁNDEZ JUNQUERAS, M. (2016): ¿Tienen los contribuyentes un derecho a un procedimiento tributario sin dilaciones?, ya citada.

⁶³ GONZÁLEZ APARICIO, M. (2020): *La prescripción de la deuda tributaria*, ob., cit., pág. 513.

⁶⁴ Que no aclaran ni la LGT ni el RGAPGIT.

⁶⁵ Sistematiza las dilaciones no imputables a la Administración así como las imputables al contribuyente conforme al artículo 104 RGAPGIT y la jurisprudencia GONZÁLEZ APARICIO, M. (2020): *La prescripción de la deuda tributaria*, ob., cit., pág. 517 a 522.

⁶⁵ Que no aclaran ni la LGT ni el RGAPGIT.

⁶⁶ Se trata ésta de una cuestión muy discutida por doctrina y jurisprudencia, con puntos de partida muy dispares. Puede verse a este tenor PONT CLEMENTE, M. (2010): “El abuso de los conceptos de dilaciones indebidas del contribuyente y dilaciones no imputables a la Administración tributaria en la práctica inspectora”, *Revista Impuestos*, Núms.23-24; ROMERO GARCÍA, F. (2012): “Conceptualización jurisprudencial de las dilaciones imputables al obligado tributario”, *Quincena Fiscal*, núm. 156, BIB 2012\3310; JERICÓ ASÍN, C. (2018): “Motivación de las dilaciones imputadas al obligado tributario”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 3, BIB 2018\7622; ZOZAYA MIGUÉLIZ, E. (2012): “¿De quién es el retraso cuando la Inspección concede más plazo?”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 2, BIB\2012\1266 y también HUERTA HERNÁNDEZ, S. (2013): *Duración del procedimiento de inspección tributaria: dilaciones no imputables*, 1ª ed., Sepín, Madrid.

no cómputo a los efectos de calcular la duración de los procedimientos para no convertirlos en actuaciones interminables en perjuicio de los contribuyentes para que, en su caso, pueda activarse, por ejemplo, la caducidad o cualquier otro efecto o consecuencia ligados a su incumplimiento de su obligación de resolver en plazo.

Respecto al posible concepto de dilación injustificada imputable a la Administración que incide negativamente en el derecho de los contribuyentes a que ésta última cumpla el plazo legalmente establecido para finalizarlos procedimientos, podemos aventurar uno, definiendo dichas dilaciones como demoras o retrasos en las actuaciones administrativas, carentes de justificación legal o reglamentaria, que impiden el normal desarrollo temporal de los procedimientos abiertos a los contribuyentes a los que se conculcan su derecho a que la Administración cumpla con su obligación de resolver en el plazo legalmente establecido.

En lo que respecta a su posible delimitación y ante la falta del correspondiente marco legal hemos de apoyarnos en la jurisprudencia que ha realizado un papel destacable a la hora de identificar este tipo de dilaciones o retrasos. De esta forma y sin pretender en ningún caso establecer un *numerus clausus*, acudiendo al criterio jurisprudencial puede considerarse que las dilaciones imputables a la Administración en el marco de los procedimientos tributarios⁶⁷ cabe agruparlas en tres grandes bloques: las relacionadas con requerimientos defectuosos de la Administración, las que afectan a la solicitud de documentos repetidos o innecesarios y, por último, las que se producen por causa de solicitud de documentos a terceros o por la petición de traducción⁶⁸. De hecho, recurriendo a la jurisprudencia del Tribunal Supremo (en adelante, TS) y de la Audiencia Nacional (en adelante, AN) y a los Tribunales Superiores Justicia (en adelante, TSJ) podemos explicitar las siguientes:

2.3.1. *Primer Bloque: requerimientos defectuosos de la Administración*

Entre los casos en los que la dilación imputable a la Administración tiene su origen en los requerimientos defectuosos que ésta última efectúa al contribuyente, encontramos cómo el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 9 de enero de 2018⁶⁹ establece que no cabe identificar la falta de cumplimiento de la entrega de la totalidad de la documentación exigida como dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso ya que, en opinión del Tribunal Supremo, sólo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora, cosa que no se produce en este

⁶⁷ Desde otra perspectiva, F. J. PAJARES ÁLVAREZ recopila los principales defectos formales en los procedimientos de gestión tributaria que conllevan, en muchas oportunidades la caducidad de dichos procedimientos en PAJARES ÁLVAREZ F.J. (2017): “La caducidad y otros vicios invalidantes en los procedimientos de aplicación de los tributos”, *Gestión tributaria territorial*, 10 de febrero de 2017, que puede verse en <https://www.gtt.es/boletinjuridico/la-caducidad-y-otros-vicios-invalidantes-en-los-procedimientos-de-aplicacion-de-los-tributos/>

⁶⁸ Seguimos la estructura ya planteada por el DEPARTAMENTO JURÍDICO DE SEPÍN FISCAL (2018): Dilaciones imputables a la Administración en los procedimientos tributarios, Lectura *on line* (Consultado en la Base de Datos SEPÍN).

⁶⁹ Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2.ª (RJ 2018\8) y también en sus Sentencias de 27 de junio de 2012 (RJ2012\8451) y de 28 de septiembre de 2012 (RJ 2012\9515).

supuesto sin explicar la razón de la imposibilidad de llevarse a cabo. Por este motivo se considera un periodo de dilaciones no imputable al contribuyente y, por ende, imputables a la Administración que, en este caso concreto, tiene como efecto el que no se interrumpa la prescripción que llega a completarse, siendo la liquidación improcedente.

En la misma línea, en su Sentencia de 16 de octubre de 2020⁷⁰ señala que en aquellos procedimientos de inspección que tengan por único objeto la comprobación del valor de bienes, rentas etc., resultando necesaria esa comprobación para la determinación de las obligaciones tributarias, les resulta de aplicación la doctrina jurisprudencial referente a los procedimientos de gestión tributaria que tienen también ese ámbito, según la cual no puede tener la consideración de período de interrupción justificada- y por ende de dilación no imputable a la Administración- a efectos del cómputo del plazo de duración de las actuaciones, la solicitud de un informe de valoración cuando el único objeto de dicho procedimiento es la valoración de rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria. Asimismo, tampoco puede tener la consideración de período de interrupción justificada el tiempo consumido para pedir y obtener los informes de valoración requeridos cuando los mismos se solicitan a una dependencia integrada dentro del mismo órgano administrativo e incluso, aun siendo una interrupción justificada, si durante el tiempo en el que hubo de esperar la recepción de la información pudieron practicarse otras diligencias dicho tiempo no debe descontarse necesariamente y en todo caso para computar el plazo máximo de duración, sino que habrá de estarse a las circunstancias concurrentes en cada caso concreto.

Por su parte, el mismo Tribunal Supremo en su Sentencia de 31 de octubre de 2017⁷¹ señala que hay una dilación del procedimiento de inspección tributaria imputable a la Administración por causa de que la imprecisión en la documentación solicitada en el requerimiento no puede perjudicar al administrado.

También la Audiencia Nacional en su Sentencia de 18 de diciembre de 2017⁷² establece que son dilaciones no imputables al contribuyente, y por tanto, podrán atribuirse a la Administración aquellos casos en los que ésta última exceda los límites legales para realizar determinados requerimientos, incluso cuando se cumplimente por el contribuyente (en este caso una entidad que, en opinión de la Audiencia Nacional, actúa diligentemente) no impidiendo que en los primeros doce meses de duración del procedimiento inspector se practiquen todas las diligencias que la Administración estima necesarias en relación con el objeto inicial de la actuación inspectora y sin que dichos retrasos perturben el normal desenvolvimiento del procedimiento inspector. En este caso concreto, agotada la investigación referida al objeto inicial del procedimiento inspector y sobrepasados los doce primeros meses de duración del procedimiento, la Administración decide ampliar el objeto (material y temporal); transcurridos veinticuatro meses desde el inicio de las actuaciones, la Administración determina por segunda vez ampliar el objeto del procedimiento

⁷⁰ RJ 2020\4120.

⁷¹ RJ 2017\4880.

⁷² SAN 5485/2017.

produciéndose un exceso de duración que en opinión del Tribunal no se habría producido si la Administración hubiera hecho un uso razonable de las facultades que legalmente tiene a su disposición, bien acordando la ampliación del plazo, bien incoando un nuevo procedimiento inspector, o bien haciendo ambas cosas -ampliación e incoación- simultáneamente. La consecuencia de considerar las dilaciones motivadas por la actuación administrativa supone que no se interrumpa la prescripción del derecho de la Administración a liquidar los ejercicios inspeccionados.

En línea parecida la Audiencia Nacional en su Sentencia de 15 de octubre de 2014⁷³ señala que cuando la Administración no fija un plazo para sus requerimientos para aportar datos- mínimo de diez días- por lo que no ofrecido dicho plazo, debe descontarse del total de las actuaciones sin que quepa considerar dilaciones imputables al contribuyente⁷⁴. En el mismo sentido, la Sentencia del mismo órgano de 17 de enero de 2013⁷⁵ se establece que todo requerimiento para aportar datos, debe venir acompañado de la concesión de un plazo mínimo de diez días, por lo que no ofrecidos, deben descontarse del total de las actuaciones pues no son dilaciones imputables al contribuyente⁷⁶.

Por su parte tampoco falta jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia para determinar qué dilaciones al no resultar imputables al contribuyente lo serán a la Administración. Así en la STSJ de Castilla y León de 28 de diciembre de 2015⁷⁷, el órgano jurisdiccional establece que con casi cuatro años de actuaciones de la Inspección tributaria no puede la Administración, siquiera, invocar la existencia de dilaciones indebidas imputables al contribuyente. Por su parte, el TSJ de Madrid en su Sentencia de 9 de octubre 2017⁷⁸ establece la caducidad del procedimiento de comprobación limitada entendiendo que no existen dilaciones imputables al sujeto pasivo, por no haber sido recogidas de forma expresa y motivada en la liquidación provisional; en definitiva, a los efectos de la caducidad, afirma que no pueden atribuirse dilaciones al contribuyente si no se recogen en la liquidación provisional tributaria que se notifica. Este mismo criterio se reitera en su Sentencia de 22 de diciembre de 2016⁷⁹ que señala que, a los efectos de la caducidad, no pueden atribuirse dilaciones al contribuyente si no se recogen en la liquidación provisional tributaria que

⁷³ SAN 4314/2014.

⁷⁴ Jurisprudencia que ya había defendido la misma sala con anterioridad en su Sentencia de 2 de julio de 2011 que señala “Pues bien, aunque se parta de la obligación que tenía el obligado tributario de aportar la información controvertida, en cuanto era objeto de una actuación inspectora, es lo cierto que la Inspección no otorgó plazo alguno, incumpliendo lo que establecía el art. 36.4 del Reglamento General de Inspección , lo que impide, por esta sola circunstancia, imputar la dilación al contribuyente” En todo caso, la concesión de un plazo ha sido considerada como esencial por la Jurisprudencia de este órgano como se recoge en la Sentencia de 24 de Noviembre de 2011.

⁷⁵ SAN 31/2013.

⁷⁶ La inobservancia de este deber de fijar un plazo no puede beneficiar a la Administración, que es quien lo provoca (También es doctrina del Tribunal Supremo como puede verse en la STS de 21 de septiembre de 2012, recurso 3077/2009, entre otras).

⁷⁷ Valladolid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 3.ª STSJ CL 6045/2015.

⁷⁸ Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 5.ª, STSJ M 10264/2017.

⁷⁹ Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 5.ª, STSJ M 1303/2016.

se notifica consecuencia de lo cual, como en el caso anterior, estima el motivo del recurso y anula la liquidación y sanción. Dando una vuelta de tuerca más, este último Tribunal en su Sentencia de 2 de junio de 2015⁸⁰ se pronuncia señalando que si en el acta de disconformidad girada se mencionan los incumplimientos de los requerimientos pero sin expresar los efectos que dichos incumplimientos suponen en la tramitación del expediente y en la posterior redacción del acta, ello tiene como consecuencia que las demoras no puedan computarse como dilaciones imputables al contribuyente.

2.3.2. Segundo Bloque: solicitud de documentación repetida o innecesaria

En este segundo bloque entresacamos varios ejemplos en los que la solicitud de documentación repetida o innecesaria a los contribuyentes conforme al criterio jurisprudencial, no puede generar dilaciones imputables a éstos últimos, lo que, como en el caso anterior, nos sitúa ante supuestos de demora o dilación imputables a la Administración tributaria.

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en concreto en su Sentencia de 19 de julio de 2017⁸¹, la falta de aportación de la información o documentación que la Administración solicita o el retraso en llevar a cabo estas actuaciones sin que ello suponga una incidencia sustancial y por tanto impedimento a la Administración para continuar con las diligencias, no supone dilación imputable al contribuyente. Al contrario, “cuando la demora o la falta de aportación de la información y documentación requeridas por la Inspección no condicionan ni obstaculizan en modo alguno el avance del procedimiento inspector y, además, éste puede concluir sin aquéllas, podría -en términos dialécticos y desde una perspectiva puramente objetiva- llegar a apreciarse una falta de colaboración del contribuyente, pero no una dilación imputable al mismo justificadora de una prolongación del plazo máximo de duración previsto legalmente para las actuaciones inspectoras”. Consecuencia de ello, en este supuesto concreto se aprecia la prescripción de la liquidación y se anula la sanción.

Asimismo, la falta de aportación por el obligado tributario de toda la documentación requerida por la Administración que, no obstante, no impide la normal continuación de las actuaciones, tampoco se estima como dilación imputable al obligado tributario en su Sentencia de 9 de enero de 2018⁸²; la misma consideración se da por el mismo órgano jurisdiccional cuando la falta de aportación de la documentación requerida no tiene relevancia alguna en las actuaciones de comprobación efectuadas por la Administración, como se ve en su Sentencia de 1 de marzo de 2016⁸³.

Lo mismo ocurre si dicha aportación se realiza extemporáneamente o incompleta si la misma no imposibilita la continuación de las actuaciones inspectoras, caso en el que, como los anteriores, el Tribunal en su Sentencia de 27 de junio de 2012⁸⁴ considera improcedente imputar esta actuación como dilación indebida a la actividad del contribuyente.

⁸⁰ Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 9.ª, STSJ M 8324/2015.

⁸¹ RJ 2017\3730 y en la misma línea STS de 22 de octubre de 2012 (RJ 2012\10236).

⁸² RJ 2018\8.

⁸³ RJ 2016\2366.

⁸⁴ RJ 2012\4684.

En todo caso, la jurisprudencia asienta el criterio de que en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos⁸⁵ pues no todo retraso constituye *per se* una dilación imputable al contribuyente considerándose que, para que pueda existir no basta el mero discurrir del tiempo sino que es necesaria la concurrencia de un elemento teleológico consistente en que la tardanza impida o limite, de alguna forma, el impulso normal del procedimiento.

Por su parte, en la Sentencia de 16 de marzo de 2016⁸⁶ del mismo Tribunal Supremo establece también que si el contribuyente manifiesta que carece de la documentación requerida por el órgano administrativo (en este caso, la inspección tributaria) y, además, dicha documentación puede ser obtenida de un tercero (generalmente una entidad financiera) al que puede dirigirse directamente mediante el oportuno requerimiento, no puede considerarse que exista retraso y, de existir efectivamente, solo puede achacarse a la pasividad del órgano inspector y nunca al administrado que no podrá aportar lo que no está a su disposición.

Otro matiz, sería aquellos casos en los que el contribuyente no atiende los requerimientos de la Administración, supuesto en el cuál, a juicio del Tribunal Supremo no procede la aplicación automática de las dilaciones imputables al obligado tributario y mucho menos cuando la Administración haya sido imprecisa en la formulación de los mismos por que “es exigencia de las garantías de las que es acreedor el inspeccionado y de la propia seguridad jurídica que los requerimientos delimiten correcta y suficientemente lo que se solicita, de suerte que no surjan dudas o de lugar a confusión”, como apunta la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 2014⁸⁷.

Asimismo tampoco genera dilación imputable al contribuyente el hecho de que la Administración solicite la aportación de documentos que ya obran en su poder y que le permiten liquidar, incluso si el administrado se niega a aportarlos de nuevo, pues, como señala el Tribunal Supremo en su Sentencia de 8 de octubre de 2012⁸⁸, “esa documentación inspectora era innecesaria.... documentación que debía figurar en los archivos de la Hacienda Pública y respecto de la cual no se planteaba duda alguna respecto de sus destinatarios.... En definitiva, la dilación referida no es imputable al particular”.

Por su parte, tampoco la jurisprudencia de la Audiencia Nacional ha permanecido ajena a esta cuestión como lo demuestra que en la Sentencia de 25 de abril de 2016⁸⁹ no considere dilaciones imputables al contribuyente los supuestos en los que el administrado cumple con un requerimiento de buena fe pero sin aportar la documentación completa, y sin que la Administración le advierta de que el cumplimiento está incompleto⁹⁰. El periodo entre la primera entrega de documentación

⁸⁵ Asume también este criterio del TS entre otras la STSJ M 1051/2019 así como otras cuantas de la misma Sala citadas en la misma.

⁸⁶ RJ 2016\2377.

⁸⁷ RJ 1066\2014.

⁸⁸ RJ 2012\9786.

⁸⁹ SAN 1623/2016.

⁹⁰ En este caso el requerimiento se refería a solares y no a construcciones entre las que se encontraban plazas de garaje, por lo que, interpretando el requerimiento de buena fe, el mismo se cumplió con la presentación de las escrituras relativas a los solares.

y cuando se completa la misma no puede atribuirse como dilación indebida al administrado y mucho menos si ello no impide la continuación del procedimiento (en este caso inspector). También en la Sentencia de 12 de diciembre de 2012⁹¹ señala el mismo órgano que no puede considerarse que el procedimiento haya estado paralizado por la falta de incorporación de los datos solicitados, si la Inspección continuó con normalidad desarrollando su actividad comprobadora, y sin que ello haya supuesto un obstáculo relevante en la continuación de las mismas; consecuencia de ello, en este supuesto igualmente deben descartarse dilaciones del contribuyente.

Por último, el TSJ Murcia en su Sentencia de 29 de junio de 2016⁹², en la misma línea que hemos visto hasta aquí, señala que no puede entenderse que existe dilación imputable al contribuyente cuando éste último indica que carece de libro de Actas, facturas e IVA, siendo, por tanto innecesaria su petición reiterada por parte de la Administración, más cuando, tras no comparecer, la Administración permanece inactiva por un plazo de seis meses.

2.3.3. Tercer bloque: petición de información a terceros o traducción de documentos

En este último tercer bloque, conforme a la sistematización propuesta, encontramos algún ejemplo de aquellos supuestos en los que la petición a terceros o la solicitud de traducción de documentos no suponen, según el criterio jurisprudencial, dilaciones indebidas para el contribuyente y por tal motivo se imputan a la Administración tributaria.

En esta línea, la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2018⁹³ señala que el hecho de que resulte necesaria la traducción de la documental aportada ante la Inspección tributaria, pero que no impide la continuación del procedimiento, no puede imputarse como una dilación del procedimiento a la sociedad inspeccionada.

Tampoco cabe computar dilaciones al contribuyente relacionadas con el tiempo destinado a cumplimentar las solicitudes y citaciones realizadas por vía telefónica como ha evidenciado, en este caso, la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de septiembre de 2012⁹⁴.

Por su parte, la Audiencia Nacional en su Sentencia de 18 de diciembre de 2017⁹⁵ establece que no pueden considerarse que se derivan dilaciones imputables al contribuyente a los efectos de interrumpir la prescripción el hecho de que parezcan faltar documentos complementarios o anexos, cuando no se pidieron en la comunicación, no se justifica su petición, efectuada a posteriori por la Administración al sujeto, ni tampoco la solicitud al interesado de que aporte las exigibles traducciones de los documentos lo que carece de cobertura legal y jurisprudencial al respecto. En la misma línea, este mismo órgano en su Sentencia de 9 de octubre de 2014⁹⁶ señala

⁹¹ SAN 5434\2012.

⁹² Murcia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2.ª, STSJ MU 1480/2016.

⁹³ RJ 2018\223.

⁹⁴ RJ 2012\9508.

⁹⁵ SAN 5485\2017.

⁹⁶ SAN 3940\2014.

que de las dilaciones que se imputan al contribuyente deben descontarse las "informaciones contables" y "los requerimientos de información al extranjero" lo que en este caso concreto conlleva como consecuencia que no tenga por interrumpida la prescripción.

Por último, el TSJ de la Comunidad Valenciana en su Sentencia de 12 de junio de 2012⁹⁷ señala en el caso que está juzgando que la inspección tributaria podría haber investigado por sí misma las cuentas bancarias, sin acomodarse a la renuencia y desidia demostrada por la persona investigada – a quien achaca la dilación por no presentar los extractos bancarios- y como no lo hizo nos sitúa ante dilaciones imputables a la Administración. En concreto se afirma respecto a la actuación administrativa que “también podría haber investigado por sí misma las cuentas bancarias: podía haber avanzado en la investigación mediante otras vías. Pero no hizo nada de esto; se acomodó a la renuencia y desidia de la persona investigada; optó por posponer las actuaciones y paralizarlas durante cinco meses hasta el lejano 29-6-2004. Desde luego, esta dejación de potestades administrativas es imputable al órgano que le incumbían, por lo que tampoco estos cinco meses de dilación son imputables a la persona investigada”.

3. MECANISMOS NORMATIVOS ANTE LAS DILACIONES

Consciente de las dificultades que se producen en la práctica para que la Administración cumpla con los plazos de resolución de los procedimientos tributarios- por muy deseable que nos parezca- y como respuesta al innegable derecho del obligado tributario a que ese cumplimiento se produzca sin dilaciones que lo eternicen y, mucho menos, si éstas son imputables a la Administración, el ordenamiento jurídico establece algunos mecanismos que corrigen, en cierto modo, las demoras. Obviamente, y aclarando que el contribuyente siempre podría recurrir a la figura del silencio administrativo, del que ya nos hemos ocupado en otro lugar⁹⁸, las respuestas del ordenamiento tributario ante las dilaciones se centrarían en las siguientes cuestiones.

3.1. La caducidad

En este sentido, como apuntamos al inicio de este estudio, entre las soluciones con las que el legislador da repuesta a un posible comportamiento “patológico” de la Administración por incumplimiento de los plazos procedimentales al margen del silencio administrativo del que no vamos a ocuparnos, están que se active la caducidad (art. 104.4b LGT) y la pérdida de la Administración de su derecho a cobrar los intereses de demora (art. 26.5LGT).

⁹⁷ Valencia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 3.ª, TSJ CV 3612\2012.

⁹⁸ Tema en el que no vamos a entrar porque ha sido objeto de estudio por nuestra parte en varias oportunidades. Cfr. MATA SIERRA, M. T.; y VAQUERA GARCÍA, A. (2012): "El silencio administrativo en materia tributaria", en Quintana López, T. (Dir.) *Silencio administrativo. Estudio general y procedimientos sectoriales*, Ed. Tirant lo Blanch, 1ª ed., y MATA SIERRA, M. T. (2014): *Las garantías de los ciudadanos frente a la inactividad de la Administración tributaria*, ob., cit., págs. 196 y ss.

De ambas soluciones, la caducidad, de la que nos hemos ocupado ampliamente⁹⁹, supone una respuesta ante la inseguridad jurídica que genera en el contribuyente la inactividad administrativa que, en el caso que nos ocupa, se manifiesta en el hecho de no resolver el procedimiento en plazo. Se entiende como una fórmula de terminación del mismo anticipada y anormal que viene a dar respuesta, entre otros¹⁰⁰, al problema que se suscita cuando los procedimientos se hallan paralizados por falta de impulso, trámite o resolución. Con esta medida, se consigue poner fin a una situación de pendencia provocada por la Administración que resulta contraria al principio de seguridad jurídica que demanda que los procedimientos se terminen en los plazos establecidos.

Así, la caducidad, con el confeso propósito¹⁰¹ de incrementar la seguridad jurídica en esta materia, se articula en el artículo 104. 4b)¹⁰² de la actual LGT¹⁰³ como una fórmula de efectos formales que van a tener reflejo y se agotan en el propio procedimiento estableciendo que el vencimiento del plazo máximo para la resolución producirá las consecuencias previstas en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación¹⁰⁴; en ausencia de regulación expresa, los procedimientos

⁹⁹ Vid. MATA SIERRA, M. T. (2014): *Las garantías de los ciudadanos frente a la inactividad de la Administración tributaria*, ob., cit., págs. 196 y ss.

¹⁰⁰ Debe aclararse que la caducidad no solo responde a la paralización imputable a la Administración con el fin de evitar que el procedimiento se eternice con menoscabo para la seguridad jurídica, que es la que aquí nos interesa especialmente; también responde esta figura al problema que se suscita cuando la paralización obedece a la conducta del particular, circunstancia en la que la perención presupone una decadencia en el interés de que se llegue al pronunciamiento administrativo. (Cfr. a tal respecto, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2002 (RJ 2002, 8289), reiterada por la de 19 de julio de 2003 (RJ 2003, 6300). También distingue ambas situaciones BAYONA GIMÉNEZ, J. (1999): *La caducidad en el ordenamiento tributario*, Aranzadi, Pamplona, pág. 88).

¹⁰¹ Tal y como reconoce en la Exposición de Motivos de la Ley "en cuanto a los plazos de resolución y efectos de su incumplimiento se incrementa notablemente la seguridad jurídica con una regulación similar a la de la Ley 30/92, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, salvo en el cómputo de los plazos donde se tiene en cuenta la especificidad de la materia tributaria".

¹⁰² Este precepto se desarrolla en los artículos 101 a 104 del RD 1065/2007, de 27 de julio, ya citado, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributarias y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, por el RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa y en el RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.

¹⁰³ Con anterioridad a esta norma ni la LGT de 1963, ni la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente daban cabida a la caducidad con carácter general en el ámbito tributario como puede verse en MARTÍNEZ GINER, L. A. (2004): "La caducidad de los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria", ob., cit., págs. 3 y siguientes y con más detenimiento en SANZ CLAVIJO, A. (2009): *La caducidad del procedimiento. Su aplicación en el ámbito administrativo y tributario*, La Ley.

¹⁰⁴ De hecho, hay muchos procedimientos que regulan expresamente este instituto sin necesidad de acudir a esta cláusula general que tendrá efectos supletorios, tanto en la LGT como en su normativa de desarrollo. Por ejemplo, encontramos regulada expresamente la caducidad en la LGT en relación con el procedimiento de verificación de datos (artículo 133 LGT), el procedimiento de comprobación limitada (artículo 139 LGT); el de imposición de sanciones en el que la superación del plazo máximo sin haberse notificado la resolución impide la incoación de un nuevo expediente sancionador (211.4 LGT); en el procedimiento de revocación la falta de notificación en plazo determina la caducidad (art. 219.4); y lo mismo en los procedimientos de rectificación de errores y de devolución de ingresos indebidos iniciados de oficio (art. 220.2 segundo párrafo letra a) y a nivel reglamentario el procedimiento de rectificación censal (artículo

que produzcan efectos desfavorables o de gravamen¹⁰⁵ la caducidad, a tenor de lo dispuesto en el apartado quinto del mismo precepto, tiene como consecuencia el archivo de las actuaciones si bien, dicho archivo no afecta a los posibles derechos o situaciones jurídicas sustantivas objeto del procedimiento¹⁰⁶. De esta forma puede iniciarse uno nuevo¹⁰⁷ si subsisten los presupuestos que justifiquen la nueva incoación y no ha transcurrido el plazo de prescripción del correspondiente derecho de la Administración siempre y cuando no se trate del procedimiento inspector al que no resulta aplicable esta figura.

Conforme al apartado quinto del artículo 104 en su primer párrafo “producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones” o, lo que es igual, transcurrido el plazo para que el procedimiento por su naturaleza termine por caducidad, ésta habrá de declararse de forma expresa a instancia de parte o de oficio, concluyendo de esta forma. Eso sí, y como señala el párrafo segundo del artículo 104, 5 “dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley”.

Así las cosas debemos señalar que la caducidad elimina el procedimiento- entendido como conjunto de actuaciones- del mundo jurídico; dicho en otras palabras, lo hace desaparecer eliminando el efecto interruptivo de la prescripción que se había producido tanto por el inicio del procedimiento como por el resto de las actuaciones y trámites del mismo de los que el obligado tributario haya tenido conocimiento formal y que hubieran intentado conducir al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de una determinada deuda tributaria y que solo se conservan a efectos meramente probatorios¹⁰⁸-con las dificultades que ello conlleva¹⁰⁹- y sin que pueda atribuírseles ningún efecto interruptivo del plazo de prescripción.

45 RGAT), en el de comprobación del domicilio fiscal (artículo 150 RGAT); en el de tasación pericial contradictoria (artículo 162 RGAT)...etc. Sobre cómo actúa en concreto la caducidad respecto a cada procedimiento remitimos a nuestro trabajo MATA SIERRA, M. T. (2014): *Las garantías de los ciudadanos frente a la inactividad de la Administración tributaria*, ob., cit., págs. 206 y ss.

¹⁰⁵ El problema está en aquellos procedimientos de oficio susceptibles de producir efectos desfavorables o favorables- situación frecuente en cuanto un mismo procedimiento puede dar lugar tanto a un requerimiento de ingreso como al reconocimiento de un derecho a la devolución- cuestión a la que FALCÓN Y TELLA responde que “el procedimiento puede y debe seguir en estos casos, pero sólo en cuanto termine con una resolución favorable” ya que de otra forma, si ésta no procede, debe declararse su caducidad. (Cfr. FALCÓN Y TELLA, R. (2003): “Plazo máximo para la resolución de los procedimientos tributarios y efectos de su incumplimiento en el Anteproyecto de LGT”, ob., cit., pág. 6).

¹⁰⁶ Cfr. GARCÍA DEL RÍO, L. (2004): “El procedimiento tributario: la declaración de caducidad”, ob., cit., pág. 548.

¹⁰⁷ Salvo en el caso del procedimiento sancionador en el que conforme al art. 211.4 de la LGT la caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador.

¹⁰⁸ De modo que tanto actuaciones como documentación y elementos de prueba, conservan validez y eficacia en otros procedimientos ya iniciados, o que se inicien, criterio legal que motiva posturas enfrentadas en la doctrina (Vid. en MATA SIERRA, M. T. (2014): *Las garantías de los ciudadanos frente a la inactividad de la Administración tributaria*, ob., cit., págs. 202 y ss.)

¹⁰⁹ SANTAMARÍA PASTOR, L. (2005): “Caducidad del procedimiento (art. 44.2 LRJAP)”, *Revista de Administración Pública*, Núm. 168, septiembre/Diciembre, págs. 16 a 17.

La regulación comentada, no obstante, no ha evitado algunos problemas a los contribuyentes, ni tampoco, a nuestro juicio, garantiza suficientemente una mejora de la seguridad jurídica en la medida en que, como advierte Fernández Junqueras, desde la perspectiva de las quejas que realizan éstos últimos al Consejo de Defensa del Contribuyente, “el problema se ha trasladado, y ahora el procedimiento sí caduca, pero la Administración puede reiniciarlo sin dificultad, sirviéndose de todos los elementos del procedimiento anterior, que siguen siendo válidos y eficaces”¹¹⁰.

De hecho, la misma autora identifica las quejas de los contribuyentes entorno al funcionamiento de la caducidad agrupándolas en tres bloques: el primero relativo a que la caducidad en los procedimientos de gestión permite el reinicio continuo del procedimiento caducado lo que es un foco de problemas para los contribuyentes que no ven concluida su relación con la Administración tributaria; el segundo se centra en que con frecuencia la Administración no declara, es decir, no le comunica al contribuyente, ni la caducidad producida, ni el archivo de las actuaciones, a pesar de venir así establecido en la Ley, mostrándose muy renuente a tales actuaciones y ello pese a que conforme al apartado sexto del art. 102 del RGIT, el contribuyente tiene derecho a conocer si se ha producido alguna de las circunstancias que hayan impedido la caducidad, y de no ser así, tiene igualmente derecho a que se declare la caducidad. A ello obliga el principio de seguridad jurídica y la necesidad que tiene el obligado en relación con el transcurso exacto del tiempo de prescripción o la ausencia de dilaciones indebidas, entre otras. A los bloques anteriores se unen muchas quejas acerca de cómo la Administración computa el tiempo, tanto para fijar el momento de inicio, cuando el procedimiento ha sido motivado por el interesado, como para computar el plazo para recurrir actos de gestión, interesantísima cuestión que trasciende el contenido de este trabajo.

3.2. De la exclusión del cómputo del plazo de las dilaciones por causa no imputable a la Administración y de las interrupciones justificadas a la interrupción de la prescripción en el procedimiento inspector

Como ya hemos señalado en el marco del procedimiento inspector, a partir de la reforma de la LGT de 2015¹¹¹, se excluyen los efectos derivados de las interrupciones justificadas y de las dilaciones imputables a la Administración¹¹² de forma que tales periodos no podrán añadirse al plazo¹¹³

¹¹⁰ Cfr. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (2016): “¿Tienen los contribuyentes un derecho a un procedimiento tributario sin dilaciones?”, ob., ya citada.

¹¹¹ Vid. CALVO VÉRGEZ, J. (2015): “La nueva ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; principales cuestiones conflictivas”, *Aranzadi digital*, Núm. 1, parte Estudios y comentarios.

¹¹² La conflictividad que habían generado las dilaciones habían supuesto también una gran pérdida de recaudación en la medida en que como consecuencia de la declaración de prescripción por los tribunales de numerosas deudas tributarias, por lo que con la reforma se trata de cumplir el objetivo de reforzar la seguridad jurídica, tanto de los obligados tributarios como de la Administración Tributaria, eliminando la conflictividad y, de paso, neutralizando los pronunciamientos favorables a los contribuyentes.

¹¹³ Con carácter general, se incrementa el plazo de duración del procedimiento de inspección de 12 a 18 meses si bien se permite que se produzcan determinadas vicisitudes que alarguen el plazo del que la Administración tributaria dispone

previsto para el procedimiento inspector(art. 150.2 *in fine*);con ello, en aras al cumplimiento de la seguridad jurídica y para reducir la conflictividad tributaria, se objetivan las causas de paralización o suspensión del cómputo de los plazos¹¹⁴, rompiendo con lo que tradicionalmente había sido un foco de conflictos. Partiendo de una ampliación del plazo del procedimiento hasta dieciocho meses, que se convierte en la norma general, el mismo puede dilatarse hasta los veintisiete a partir de causas objetivadas que, asumiendo la doctrina jurisprudencial, deben justificarse plenamente¹¹⁵.

El plazo se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo (art. 150.2) y si se suspende por las causas tasadas se obliga a la inspección a no realizar ninguna actuación en relación con el procedimiento suspendido a menos que se produzca una desagregación de los elementos u obligaciones no afectados por la suspensión; una vez finalizada la suspensión continúa el procedimiento por el plazo que reste. Asimismo se añade en el apartado tercero del mismo precepto la obligación de comunicar al obligado tributario a efectos informativos y con todo detalle, periodos, obligaciones tributarias, elementos suspendidos salvo que con esta comunicación pudiera perjudicarse la realización de investigaciones judiciales, circunstancia que deberá quedar suficientemente motivada en el expediente.

Por su parte en el apartado sexto del mismo artículo 150 de la LGT se regulan los efectos derivados del incumplimiento del plazo máximo de resolución- de dieciocho o veintisiete meses- que no supone la caducidad del procedimiento aunque si se considera interrumpida la prescripción; no obstante, hay que añadir el matiz de que las actuaciones realizadas con posterioridad al transcurso del plazo sí la interrumpen, aunque no cualquier actuación posee dichos efectos interruptivos¹¹⁶. A ello se añade que se califican como espontáneos aquellos ingresos que se hayan efectuado desde el inicio del procedimiento y hasta la primera actuación posterior a su incumplimiento y que, además, no se exigen intereses de demora desde que se produce dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

para finalizar el procedimiento, como sucede con los aplazamientos solicitados por el obligado tributario para cumplir trámites o el periodo de espera de datos solicitados a otras Administraciones. Asimismo, se concretan los motivos previstos para la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras hasta 27 meses en los siguientes: que la cifra anual de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas, dato este que comporta una remisión al ordenamiento mercantil donde se especifican las sociedades y entidades que deben ser auditadas y que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

¹¹⁴ Apartados 3 y 4 del artículo 150 de la LGT, ya citado y que consisten en: remisión del expediente al Ministerio Fiscal o la jurisdicción competente, orden judicial, conflicto ante las Juntas Arbitrales, expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, intento de notificación del acuerdo de completar actuaciones, y fuerza mayor.

¹¹⁵ Se permite la extensión del plazo máximo de duración de las actuaciones en los casos siguientes:

- a) días de cortesía que no podrán exceder de 60 días naturales en los que el obligado tributario podrá pedir que no se lleven a cabo actuaciones con el mismo;
- b) aportación tardía de documentación;
- c) aportación de datos, pruebas o documentos relacionados con la aplicación del método de estimación indirecta.

¹¹⁶ Trata la problemática que supone a estos efectos GONZÁLEZ APARICIO, M. (2020): La prescripción de la deuda tributaria, ob., cit., pág. 538 y ss.

Por último, el apartado séptimo contempla la posibilidad de retroacción de las actuaciones inspectoras por defectos formales señalando que la Administración será responsable del retraso que le resulte imputable desde la recepción de la resolución de que se trate en el Registro de la Administración hasta la notificación del inicio de las nuevas actuaciones. En definitiva, contiene una limitación respecto de la percepción de intereses de demora, así como al establecimiento de un plazo máximo para acometer las ejecuciones de las resoluciones y sentencias.

3.3. La no exigencia de interés de demora

Desde la aprobación de la LGT de 2003¹¹⁷, otro mecanismo corrector de las dilaciones injustificadas imputables a la Administración en el desarrollo de los procedimientos tributarios, que en cierto modo incentiva a que la Administración cumpla con los plazos de resolución fijados para los mismos, es impedir que cobre los intereses de demora al contribuyente a partir de que se produzca el incumplimiento del plazo¹¹⁸, desactivándose con ello una de las obligaciones accesorias ligadas al pago de la obligación principal por inactividad administrativa¹¹⁹.

Dicho de otra forma, concluido el plazo normativo del que dispone la Administración para resolver, el artículo 26.4 de la LGT cesa el devengo de intereses de demora a su favor hasta que se dicte resolución expresa o bien se interponga un recurso contra la resolución presunta en lo que ya consideramos¹²⁰ como una medida de protección al contribuyente que no debe asumir el retraso del pago en aquellos casos en los que no le resulta imputable por ser consecuencia clarísima del incumplimiento de plazos por parte de la Administración tributaria.

Así las cosas, el periodo en que no se devengan estos intereses, de carácter claramente indemnizatorio¹²¹, es el transcurrido desde el momento en que los plazos máximos de duración de

¹¹⁷ Se trató, en su momento de la principal novedad en la regulación de esta materia intentando rectificar las disfunciones que se habían venido produciendo hasta esa fecha como consecuencia de la rígida aplicación de un interés de demora con carácter compensatorio debido a retrasos injustificados de la Administración.

¹¹⁸ Cfr. DE LA PEÑA VELASCO, G. (2008): "Inactividad e incumplimiento de plazos por la Administración tributaria y la posición jurídica del obligado tributario", *Justicia y Derecho tributario. Libro Homenaje a Julio Banacloche*, Ed. La Ley, págs. 427 y siguientes.

¹¹⁹ Apuntó tempranamente el profesor CAYÓN GALIARDO, con quien coincidimos, que como la norma anuda la consecuencia del no cobro de los intereses de demora a que el retraso en dictar resolución resulte imputable a la Administración y como no establece cuáles son esas posibles causas, se ha de proceder por vía interpretativa y considerar que las dilaciones provocadas por el contribuyente así como la paralización de actuaciones administrativas que resulte justificada son periodos que no se tomarán en consideración para calcular la duración total del procedimiento (art. 104.2 de la LGT) CAYÓN GALIARDO, A. (2004): "El interés de demora en la nueva Ley General Tributaria", *Jornadas de Estudio sobre la nueva Ley General Tributaria*, 22-25 noviembre, UCM, pág. 20.

¹²⁰ Cfr. MATA SIERRA, M. T. (2014): *Las garantías de los ciudadanos frente a la inactividad de la Administración tributaria*, ob., cit., págs. 226 y ss.

¹²¹ Una vez más debemos recordar que el Tribunal Constitucional, en su conocida Sentencia 76/1990, de 26 de abril (RTC 1990/76), aboga por el carácter no sancionador del interés de demora, resulta inconcebible que el mismo resulte exigible cuando media un comportamiento falto de diligencia de la propia Administración acreedora, más cuando el importe de los intereses moratorios resultaba elevado a causa de los tipos de interés aplicables.

cada procedimiento se incumplen y el momento en que se dicte la resolución expresa del mismo¹²² o, bien, aquel otro en que, utilizando la técnica del silencio administrativo, se interpone un recurso contra la resolución presunta momento en el cuál se iniciará de nuevo el devengo del interés de demora.

Sin entrar en mayores pormenores, por tratarse de una cuestión que ya hemos tratado detenidamente en relación con la inactividad administrativa¹²³, si nos gustaría apuntar que el precepto mencionado, el 26.4, establece de forma explícita algunos procedimientos en los que como consecuencia de incumplirse el plazo fijado no se devenga el interés de demora-compensación, actos de liquidación, resolución de recursos administrativos...- que, en ningún caso suponen un *númerus clausus* y que se completan con otros supuestos recogidos a lo largo de la LGT como ocurre, entre otros¹²⁴, con el procedimiento inspector, regulado en concreto en el art. 150.6 c) anteriormente analizado.

4. OTROS MECANISMOS POSIBLES

Como ya apuntamos al inicio de este estudio, resulta necesario buscar fórmulas alternativas que sirvan para corregir, de la forma más equilibrada posible, la práctica más que habitual de que la Administración incurra en dilaciones indeseables a la hora de resolver los procedimientos tributarios. Para ello, además de los mecanismos ya previstos en la normativa vigente que acabamos de reseñar, cabe recurrir a otros posibles como lo son modular el criterio de la condena en costas para los casos en los que los retrasos supongan un esfuerzo o sacrificio desproporcionado al contribuyente para reivindicar su derecho o, por qué no, revitalizar el régimen de la responsabilidad patrimonial de los empleados y responsables públicos cuando con su inactividad, plasmada en este caso en la falta de resolución de los procedimientos en plazo generen consecuencias particularmente lesivas a los contribuyentes; a ello también cabría añadir cualquier otra alternativa que, atendiendo a todos los intereses concurrentes, contribuya a mejorar la posición de los obligados tributarios para obtener una resolución expresa en tiempo razonable.

En cuanto a la primera fórmula apuntada la jurisprudencia comienza a ser consciente de que tiene en sus manos un instrumento que ayuda a corregir las dilaciones indebidas por parte de la Administración, mediante la utilización, en los casos en los que así se justifique, de la condena en

¹²² A este tenor, debemos aclarar que se hace mención al día en que se dicte la resolución, y no al momento de notificación, y ello a pesar de que la misma Ley en su artículo 104, cuando se refiere al derecho del contribuyente a que se resuelva en el plazo legalmente establecido en cada caso, cuenta dicho plazo máximo de duración del procedimiento hasta el momento en que se tenga por realizada la notificación de la resolución que corresponda.

¹²³ Cfr. MATA SIERRA, M. T. (2014): *Las garantías de los ciudadanos frente a la inactividad de la Administración tributaria*, ob., cit., págs. 226 y ss.

¹²⁴ Si es cierto que lo preceptuado en el artículo 26.4 no puede trasladarse automáticamente a la vía contencioso-administrativa ya que en este ámbito no existe *mora accipiendi* como advierte FALCÓN Y TELLA, R. (2008): "La improcedencia de intereses, en los supuestos de liquidación administrativa, cuando la liquidación inicial se anula: una interpretación del art. 26.5 de la nueva LGT", *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 3, Editorial, pág. 6.

costas¹²⁵ a ésta última por su comportamiento indeseable. En tal sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2017¹²⁶ nos muestra un claro ejemplo de cómo el desviado proceder de los órganos administrativos llevado hasta sus últimas consecuencias¹²⁷ en el ámbito de las dilaciones indebidas¹²⁸, supone por su parte un abuso de posición y una mala fe merecedora de una condena en costas¹²⁹. Obrando de esta forma, en los supuestos en los que el comportamiento de la Administración resulte claramente reprochable- y ciertamente lo es cuando incumple los plazos de los que dispone para resolver los procedimientos- la condena en costas a la Administración deja de ampararse en el interés público¹³⁰-que es precisamente lo que la evita-, para actuar como garante de los derechos de los ciudadanos¹³¹.

¹²⁵ Vid. el art. 139 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), que si bien en su redacción vigente desde 1998 hasta el día 30 de octubre de 2011, establecía el criterio de condena en costas de la primera o única instancia para quien hubiere sostenido su acción con *mala fe o temeridad*- lo que en la práctica supuso que rara vez se condenaba en costas a ninguna de las partes- a partir de la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal modifica tal criterio para establecer que "en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho". Esta nueva redacción, sin negar que sigue existiendo una cierta pereza en los Tribunales a condenar en costas a quien ve desestimadas íntegramente sus pretensiones y más si esa parte es la Administración Pública, abre claramente dicha posibilidad.

¹²⁶ RJ 2017\1644.

¹²⁷ Resulta llamativo que el Tribunal Supremo señale que la buena o mala fe del obligado tributario ha de ponerse en conexión necesaria con la observada por la propia Administración en el curso del procedimiento de inspección; señala a tal efecto que desde tal punto de vista, mal podría imputar mala fe a los demás quien como en ese caso ha dejado transcurrir 891 días, lapso que comprende la dilación y que supera ampliamente el doble del plazo máximo legal, sin hacer nada para evitar que corriera el tiempo.

¹²⁸ El Tribunal Supremo, partiendo de los datos inmutables (la prueba no puede ser revisada en casación, salvo arbitrariedad) que le suministra la Sala juzgadora, entiende que las dos dilaciones litigiosas juzgadas en este supuesto son claramente indebidas, determinando que su imputación es fruto de una concepción puramente mecanicista sobre su aparición, conforme a la cual, bastaría la simple constatación de que lo pedido no ha sido total e íntegramente cumplimentado, para paralizar de forma automática el cómputo del plazo al margen de toda otra posible incidencia o circunstancia. En efecto, le causa "honda sorpresa" que las acertadas afirmaciones de la Audiencia Nacional pretendan ser revisadas en vía casacional, porque el interesado aportó precisamente aquello que se le pidió (escrituras de unos solares), no lo que pudo interpretar que implícitamente se le pedía también (escrituras de las construcciones), por lo que no puede negarse una buena fe que, además de que debe legalmente presumirse, tiene su sustento en el hecho de que las escrituras formalmente solicitadas se entregaron sólo días después de formulado el requerimiento.

¹²⁹ Sobre este particular, con carácter general remitimos a DOMINGO ZABALLOS, M. J. (2015): "La condena en costas en el orden contencioso administrativo", *Diario La Ley*, Núm. 8452, Sección Dossier, 5 de Enero de 2015, Año XXXVI, también en *La Ley digital*, 9182/2014.

¹³⁰ Si bien es innegable que el propio interés público está detrás de que no se condene a las Administraciones, como señala PARDO GONZÁLEZ "ese interés público es un concepto poco nítido, cuyos perfiles se desdibujan a medida que nos acercamos al caso concreto y que no es un valor absoluto que justifique per se cualquier trato de favor a la Administración" en PARDO GONZÁLEZ, M. (2009): "Especialidades procesales de las Administraciones Públicas: doctrina del TC. Notificaciones, citaciones, emplazamientos y demás actos de comunicación procesal", *La Ley*, 11414, 14 de abril, pág. 3.

¹³¹ En palabras de SANTAMARÍA PASTOR, "no es tanto un mecanismo de composición de intereses privados cuanto un sistema de protección y defensa de los ciudadanos frente a los poderes públicos, frente a unos poderes extremadamente

En cuanto a que los retrasos o dilaciones indebidas imputables a la Administración en el marco de los procedimientos tributarios se conviertan en un potencial hecho generador de responsabilidad patrimonial¹³² se trata de un tema que nos ha preocupado desde siempre y del que ya hemos tenido ocasión de ocuparnos, vinculando dicha posibilidad a que el retraso pueda suponer una lesión efectiva a alguno de los bienes o derechos del obligado tributario que no tenga la obligación de soportar y que resulte evaluable económicamente e individualizable¹³³.

En aras al cumplimiento del principio de eficacia administrativa recogido en el artículo 103 de la CE¹³⁴, nos hemos mostrado partidarios de que cuando la Administración no hace lo que le impone el propio ordenamiento tributario, resolviendo expresamente y dictando la consiguiente resolución en el plazo fijado para ello, deba asumir las consecuencias de la demora o inactividad¹³⁵ entre las que puede estar que el obligado tributario pueda activar una acción de responsabilidad patrimonial frente a la Administración tributaria si sus agentes impiden, dificultan o retrasan el ejercicio de sus intereses legítimos causándoles con ello un perjuicio.

Cierto es que ese perjuicio, para resultar indemnizable, debe estar totalmente justificado, lo que nos obliga a recordar que el ordenamiento tributario, a través de los diferentes mecanismos que actúan contra la demora en el cumplimiento de plazos- que van desde la activación del silencio administrativo, a la caducidad de actuaciones en los procedimientos, o que se dejen de devengar intereses de demora consecuencia del retraso en la actuación- como no puede ser de otra forma¹³⁶ palía hasta cierto punto la ineficacia de la Administración tributaria o en términos de responsabilidad patrimonial, “el funcionamiento anormal” de sus órganos¹³⁷.

fuerzas, que no solo tiene a su favor la inmensa ventaja del privilegio de la decisión ejecutoria, sino unos cuerpos de muy competentes defensores y, last but not least, de una regulación procesal que confieren una importante posición de ventaja a las Administraciones demandadas” (Cfr. SANTAMARÍA PASTOR, J. A. (2010): “La Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso administrativa. Comentario”, Iustel, pág. 1337).

¹³² Sobre esta cuestión en general remitimos a nuestro trabajo MATA SIERRA, M. T. (1997): *La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria*, Editorial Lex Nova, Valladolid, más reciente MATA SIERRA, M. T., y BLASCO DELGADO, C. (2009): “Responsabilidad patrimonial de Administración en el ámbito tributario”, *La responsabilidad patrimonial de la Administración pública* (2 Volúmenes), Vol. I, Tirant lo Blanch, Valencia, págs. 895 y siguientes.

¹³³ Como desarrollamos en los trabajos citados en la nota anterior los elementos constitutivos de la responsabilidad patrimonial de la Administración se concretan en la existencia de un daño o perjuicio indemnizable, que el perjudicado no tenga el deber de soportarlo, la presencia de un acto dañoso imputable a la Administración y la relación de causalidad entre dicho acto y el daño o perjuicio producido.

¹³⁴ A este principio como justificación a la inexistencia de demoras deberían unirse los principios de equidad y de justicia, de seguridad jurídica y de responsabilidad e interdicción de la arbitrariedad que también proclama la Constitución.

¹³⁵ Cfr. MATA SIERRA, M. T. (1997): *La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria*, ob., cit., pág. 118.

¹³⁶ Coincidimos con la opinión de TEJERIZO LÓPEZ, de que “quien es descuidado o negligente en la defensa de sus intereses, que en el caso de la Administración son nada menos que los intereses generales, debe pechar con las consecuencias negativas de tal comportamiento” (Cfr. TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (1994): “Ejecutividad y suspensión de los actos administrativos tributarios. Algunos aspectos relevantes”, *Información fiscal*, núm. 1, pág. 24).

¹³⁷ Pese a su innegable dificultad, hemos tenido oportunidad de identificar algunos casos en los que puede acudir a esta figura relacionados con los supuestos en los que pudiéndose acoger al silencio el contribuyente decida no hacerlo, relacionados con la caducidad, o en relación con actuaciones de asistencia e información (Cfr. MATA SIERRA, M. T. (2014): *Las garantías de los ciudadanos frente a la inactividad de la Administración tributaria*, pág. 250 y ss.

En último término y para finalizar, nos gustaría hacer una llamada de atención acerca de la necesidad de reforzar aquellos otros mecanismos que pueden asegurar una mejora del funcionamiento de los órganos administrativos, entre los que destaca, en nuestra opinión, desde el refuerzo de las plantillas de las correspondientes unidades o dependencias administrativas encargadas de llevar a cabo los diferentes procedimientos tributarios¹³⁸, hasta la implementación de mecanismos de incentivación, de control o inspección sobre el funcionamiento de éstos últimos, de forma que se garantice corregir los fenómenos de inactividad formal que se plasman en las dilaciones imputables a la Administración a la hora de resolver los procedimientos tributarios que hemos venido analizando a lo largo de estas páginas¹³⁹.

Bibliografía

- AGUADO CUDOLA, V. (2001): *Silencio administrativo e inactividad. Límites y técnicas alternativas*, Editorial Marcial Pons, Madrid.
- BAYONA GIMÉNEZ, J. (1999): *La caducidad en el ordenamiento tributario*, Aranzadi, Pamplona.
- BEIRAS CAL, A. (2009): "Welcome to the jungle", *Revista Quincena fiscal*, Núm. 1.
- CARRASCO GONZÁLEZ, F. M. (2015): "El derecho a una buena administración: la exigencia de plazos razonables en los procedimientos tributarios", *Derechos fundamentales y Hacienda Pública: una perspectiva europea*, Civitas, Madrid.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2015): "La nueva ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; principales cuestiones conflictivas", *Aranzadi digital*, Núm. 1/2015.
- CASADO OLLERO, G. (1993): "Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario" *Estudios de Derecho tributario en memoria de Carmen Bollo Arocena*, Bilbao, Servicios Editoriales del País Vasco.
- GAYÓN GALIARDO, A. (2004): "El interés de demora en la nueva Ley General Tributaria", *Jornadas de Estudio sobre la nueva Ley General Tributaria*, 22-25 noviembre, UCM.
- DE JUAN CASADEVALL, J. (2005): "La caducidad (perención) de los procedimientos tributarios en la nueva LGT", *Quincena Fiscal*, núm. 12.
- DE LA PEÑA VELASCO, G. (2008): "Inactividad e incumplimiento de plazos por la Administración tributaria y la posición jurídica del obligado tributario", *Justicia y Derecho tributario. Libro Homenaje a Julio Banacloche*, Ed. La Ley.

¹³⁸ Más cuando conforme al Plan Estratégico de la AEAT 2020-2023 "el análisis de la evolución de sus efectivos desde 2009, en términos absolutos, pone de manifiesto una progresiva tendencia a la baja en el número total de los mismos. En los últimos años, las plazas asignadas a la Agencia Tributaria en las respectivas Ofertas de Empleo Público han permitido reponer parcialmente su pérdida de efectivos, dado que las jubilaciones han crecido sustancialmente. No obstante, a pesar de ello, los 25.400 efectivos al inicio de 2020 suponen una disminución de más de dos mil respecto de los existentes a los finales de 2008" https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/PlanEstrategico2020_2023/PlanEstrategico2020.pdf

¹³⁹ Para ello, no sobraría que este objetivo figurase en el Plan Estratégico de la AEAT, en la medida en que incrementa su eficacia, cuestión por la que este organismo demuestra una gran preocupación (Idem).

- DEPARTAMENTO JURÍDICO DE SEPÍN FISCAL (2018): *Dilaciones imputables a la Administración en los procedimientos tributarios*, Lectura *on line* (Consultado en la Base de Datos SEPIN).
- DOMINGO ZABALLOS, M. J. (2015): “La condena en costas en el orden contencioso administrativo”, *Diario La Ley*, Núm. 8452, Sección Dossier, 5 de Enero de 2015, Año XXXVI, también en *La Ley digital*, 9182/2014.
- FALCÓN Y TELLA, R.: (2003) “Plazo máximo para la resolución de los procedimientos tributarios y efectos de su incumplimiento en el Anteproyecto de LGT”, Editorial, *Quincena Fiscal*, núm. 11.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2008): “La improcedencia de intereses, en los supuestos de liquidación administrativa, cuando la liquidación inicial se anula: una interpretación del art. 26.5 de la nueva LGT”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 3, Editorial.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (2016): “¿Tienen los contribuyentes un derecho a un procedimiento tributario sin dilaciones?”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 19. Parte Estudios.
- GARCÍA BERRO, F. (2004): “La Inspección Tributaria en la nueva LGT”. *Quincena Fiscal*, págs. 57 y siguientes que puede consultarse en Westlaw BIB 2004/1832.
- GARCÍA DEL RÍO, L. (2004): “El procedimiento tributario: la declaración de caducidad”, en Martínez Lafuente, A. (Dir.): *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*. Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras, IEF, Madrid.
- GÓMEZ PUENTE, M. (2011): *La inactividad de la Administración*, Ed. Aranzadi- Thomson Reuters, 4º ed., Madrid.
- GONZÁLEZ APARICIO, M. (2020): *La prescripción de la deuda tributaria*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia.
- HUERTA HERNÁNDEZ, S. (2013): *Duración del procedimiento de inspección tributaria: dilaciones no imputables*, 1ª ed., Sepín, Madrid.
- HUESCA BOADILLA, R. (2004): “Artículo 103. Obligación de resolver”, en la obra por él coordinada *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor.
- HUESCA BOADILLA, R. (2004): “Artículo 104. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa” *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur menor.
- JERICÓ ASÍN, C. (2018): “Motivación de las dilaciones imputadas al obligado tributario”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 3, BIB 2018\7622.
- JUAN LOZANO, A. M. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2015): *Procedimiento de inspección: cuestiones útiles (ante y después de la reforma de la Ley General Tributaria)*, Ed. Lefebvre, Madrid.
- LATORRE BELTRÁN, J. (2017): “Artículo 150 de la Ley General Tributaria. ¿Y ahora qué?”, Artículo monográfico, Diciembre 2017, SP/DOCT/23335, en Biblioteca *on line* SEPIN.
- MARTÍNEZ GINER, L. A. (2004): “La caducidad de los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria”, *Quincena fiscal*, Núm. 11.
- MATA SIERRA, M. T. (1997): *La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria*, Editorial Lex Nova, Valladolid.
- MATA SIERRA, M. T., y BLASCO DELGADO, C. (2009): “Responsabilidad patrimonial de Administración en el ámbito tributario”, *La responsabilidad patrimonial de la Administración pública* (2 Volúmenes), Vol. I, Tirant lo Blanch, Valencia.
- MATA SIERRA, M. T.; y VAQUERA GARCÍA, A. (2012): “El silencio administrativo en materia tributaria”, en Quintana López, T. (Dir.) *Silencio administrativo. Estudio general y procedimientos sectoriales*, Ed. Tirant lo Blanch, 1ª ed.

- MATA SIERRA, M. T. (2014): *Las garantías de los ciudadanos frente a la inactividad de la Administración tributaria*, Ed. Lex Nova-Thomson Reuters, Madrid.
- MENÉNDEZ, G. (2005): "Obligación de resolver y duración de los procedimientos en la nueva Ley General Tributaria", *Boletín de la Facultad de Derecho*, núm. 26.
- MESTRE DELGADO, J. (2014): "Prólogo" en *Las garantías de los ciudadanos frente a la inactividad de la Administración tributaria*, Lex Nova-Thomson Reuters, Madrid.
- MORILLO MÉNDEZ, A. (1998): "Caducidad y procedimientos tributarios", *Gaceta Fiscal*, núm. 170, 1998.
- PAJARES ÁLVAREZ, F. J. (2017): "La caducidad y otros vicios invalidantes en los procedimientos de aplicación de los tributos", *Gestión tributaria territorial*, 10 de febrero de 2017, que puede verse en <https://www.gtt.es/boletinjuridico/la-caducidad-y-otros-vicios-invalidantes-en-los-procedimientos-de-aplicacion-de-los-tributos/>
- PARDO GONZÁLEZ, M. (2009): "Especialidades procesales de las Administraciones Públicas: doctrina del TC. Notificaciones, citaciones, emplazamientos y demás actos de comunicación procesal", *La Ley*, 11414, 14 de abril.
- PÉREZ ROYO, F. (2010): "Algunas cuestiones sobre las normas reglamentarias relativas al cómputo de los periodos de interrupción justificada y dilaciones no imputables a la Administración y a la ampliación del plazo de duración de las actuaciones del procedimiento inspector". *Ponencia expuesta en Primer Seminario del Foro García Añoveros. IEF*. Sevilla, 12 de mayo.
- PONT CLEMENTE, M. (2010): "El abuso de los conceptos de dilaciones indebidas del contribuyente y dilaciones no imputables a la Administración tributaria en la práctica inspectora", *Revista Impuestos*, Núms.23-24.
- ROMERO GARCÍA, F. (2012): "Conceptualización jurisprudencial de las dilaciones imputables al obligado tributario", *Quincena Fiscal*, núm. 156, BIB 2012\3310.
- SANTAMARÍA PASTOR, L. A. (2005): "Caducidad del procedimiento (art. 44.2 LRJAP)", *Revista de Administración Pública*, Núm. 168, septiembre/Diciembre.
- SANTAMARÍA PASTOR, J. A. (2010): "La Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso administrativa. Comentario", *Iustel*.
- SANZ CLAVIJO, A. (2009): "La deslegalización de las consecuencias jurídicas del incumplimiento del deber de resolver y notificar en los procedimientos de aplicación de los tributos: la última manifestación del particularismo de lo fiscal", *Quincena fiscal*, Núm. 14/2009.
- SANZ CLAVIJO, A. (2009): *La caducidad del procedimiento. Su aplicación en el ámbito administrativo y tributario*, La Ley.
- SESMA SÁNCHEZ, B. (2011): "Concepto y Cómputo de las dilaciones en los procedimientos tributarios", *Revista Nueva Fiscalidad*, Núm. 4.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (1994): "Ejecutividad y suspensión de los actos administrativos tributarios. Algunos aspectos relevantes", *Información fiscal*, núm. .
- ZOYAYA MIGUÉLIZ, E. (2012): "¿De quién es el retraso cuando la Inspección concede más plazo?", *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 2, BIB\2012\1266.

CAPÍTULO 6

EL DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A SER OÍDO EN EL TRÁMITE DE AUDIENCIA Y A QUE SE HAGAN CONSTAR SUS MANIFESTACIONES CON RELEVANCIA TRIBUTARIA EN LAS DILIGENCIAS QUE SE EXTIENDAN EN EL CURSO DE LOS PROCEDIMIENTOS

FÁTIMA PABLOS MATEOS
Universidad de Extremadura
fpablos@unex.es

1. Introducción. 2. Reconocimiento de ambos derechos en el ordenamiento jurídico tributario: marco jurídico. 3. El trámite de audiencia. 3.1. Concepto y régimen jurídico .3.2. La omisión del trámite de audiencia. 4. Documentación en diligencias de las manifestaciones del obligado tributario con relevancia tributaria. 4.1. Cuestiones previas. 4.2. Aspectos conflictivos. 5. Reflexiones finales. Bibliografía.

RESUMEN: Los derechos que se analizan en este trabajo garantizan la aplicación del derecho de defensa del obligado tributario en el marco de los procedimientos tributarios. Sin embargo, se observa cierta conflictividad en su ejercicio. En el caso del trámite de audiencia es precisamente la consecuencia jurídica que conlleva su omisión en los procedimientos de liquidación lo que invita a la reflexión en torno a este derecho. También en relación con el derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria se hagan constar en las diligencias se ha observado que su ejercicio puede producir consecuencias jurídicas poco deseables, especialmente cuando el obligado tributario es requerido por la Administración.

Todas estas cuestiones serán objeto de estudio tras una primera parte dedicada a la revisión del marco jurídico.

PALABRAS CLAVE: Procedimientos tributarios, derechos de defensa, trámite de audiencia, manifestaciones con relevancia tributaria, conflictividad.

ABSTRACT: The rights discussed in this paper guarantee the application of the taxpayer's right of defense in tax procedures. However, some conflict is observed in its exercise. In the case of the hearing process, it is precisely the legal consequence of its omission in liquidation procedures that invites reflection on this right. Also, in relation to the right for statements with tax relevance to be recorded in the proceedings it has been noted that its exercise may have undesirable legal consequences, especially when the taxpayer is required by the Administration.

All these issues will be discussed after a first part dedicated to the revision of the legal framework.

KEY WORDS: Tax proceedings, rights of defense, hearing procedures, tax-relevant statements, conflicts of interest.

1. INTRODUCCIÓN

El reconocimiento de los derechos y garantías del obligado tributario ha permitido equilibrar la relación jurídico-tributaria, de forma que la posición de la Administración tributaria y de los contribuyentes se aproxime.

Sin duda, a tal labor contribuye, de forma decidida, el trámite de audiencia, en la medida que garantiza que el obligado tributario sea oído antes de dictarse la correspondiente propuesta de resolución, haciéndose así efectivo el principio de contradicción, en sede del procedimiento tributario.

En el mismo sentido, el derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria realizadas por el obligado tributario queden documentadas en las diligencias que se extiendan contribuye al desarrollo un procedimiento con todas las garantías. Ciertamente, este derecho permite al obligado tributario dejar constancia de sus declaraciones en el expediente, por lo que puede aseverarse que, al no limitarse los medios de prueba, ayuda a eliminar cualquier tipo de indefensión, garantizándose, además, como indicábamos, el principio de contradicción.

En consecuencia, partiendo de las consideraciones previas, y atendiendo a criterios teleológicos, puede afirmarse que ambos derechos coadyuvan al carácter contradictorio de los procedimientos tributarios, posibilitando que las distintas pretensiones sean confrontadas de forma previa a adoptar la correspondiente resolución y, por ende, garantizándose la igualdad de oportunidades.

No obstante, las aseveraciones anteriores deben ser matizadas, pues la realidad manifiesta cierta conflictividad e incluso desconexión con los fines que tratan de lograrse.

El trámite de audiencia ha quedado desnaturalizado en la medida en que su omisión, cuando se produce en el ámbito de los procedimientos no sancionadores, no es causa de nulidad. Y en relación con el derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria del obligado tributario sean contenidas en las diligencias puede afirmarse también la existencia de una cierta conflictividad. Pues si de un lado, se configura como un derecho, de otro, también es un deber para el obligado tributario cuando esas manifestaciones son consecuencia de un requerimiento por parte de la Administración tributaria, al que, no puede olvidarse, el mismo tiene la obligación de atender, so pena de imposición de sanciones. Por ello, nos cuestionamos la existencia de una posible colisión con otro derecho. Nos referimos al derecho a no declarar contra sí mismo, reconocido en nuestra Constitución (en adelante, CE). Sin olvidar, finalmente, que dichas manifestaciones, al estar documentadas mediante diligencia, se presumen ciertas, dificultándose enormemente que el obligado tributario pueda oponerse a una resolución adoptada en base a las mismas.

Estas cuestiones adquieren mayor trascendencia debido a la jurisprudencia vertida sobre esta materia por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) y a los cambios que pudieran producirse si, finalmente, ve la luz la Ley Orgánica del Derecho de Defensa¹. Por ello, este trabajo ofrecerá una reflexión sobre los aspectos conflictivos detallados, que serán abordados tras un apartado dedicado al marco jurídico de ambos derechos.

¹ Sobre la Ley Orgánica del Derecho de Defensa, *vide*. ABOGACÍA ESPAÑOLA. CONSEJO GENERAL (2019).

2. RECONOCIMIENTO DE AMBOS DERECHOS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO: MARCO JURÍDICO

El trámite de audiencia y el derecho a que se hagan constar las manifestaciones del obligado tributario en las diligencias que se extiendan en el curso de los procedimientos son derechos que, junto al resto de derechos y garantías, se han incorporado al ordenamiento jurídico-tributario con el ánimo de equilibrar las relaciones entre el obligado tributario y la Administración. Este reconocimiento excede de nuestro ordenamiento jurídico. De forma particular, en relación con el trámite de audiencia, también se encuentra reconocido en el Derecho de la Unión Europea (en adelante, UE) o en el ámbito internacional.

Centrando la atención, primeramente, en el trámite de audiencia, debe mencionarse que, tradicionalmente, se ha considerado como una de las garantías más importantes para el obligado tributario en el marco de los procedimientos tributarios. La CE contempla el trámite de audiencia en su artículo 105 c), artículo donde se puede leer que «La ley regulará: (...) El procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado». Se garantiza así que el interesado sea oído antes de que se dicte la correspondiente resolución, con el fin de hacer valer sus intereses ante la Administración. En definitiva, se garantiza el derecho de defensa del obligado tributario². No obstante, como se deriva de la lectura del artículo transcrito, la audiencia al interesado no tiene que imponerse en todos los supuestos, sino que será garantizada «cuando proceda», o, de otra forma, cuando el legislador lo regule expresamente³, dejando pues amplios márgenes a su actuación. Por lo que, a pesar de ser considerado un derecho esencial dentro del procedimiento tributario, no puede aseverarse que el reconocimiento constitucional del trámite de audiencia conlleve su imposición o exigencia en todos los supuestos.

Ahora bien, a pesar del carácter de fase esencial del procedimiento tributario, su incorporación expresa al ordenamiento jurídico tributario no se produjo hasta la aprobación de la hoy derogada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (en adelante, LDGC), concretamente, en el artículo 3. l) se recogía el «Derecho a ser oído en el trámite de audiencia con carácter previo a la redacción de la propuesta de resolución». Sin embargo, a pesar de este notable reconocimiento, la redacción del artículo 22.1 LDGC no contribuía a la general aplicación de este derecho en todos los procedimientos tributarios, en la medida que en el referido artículo se indicaba: «En todo procedimiento de gestión tributaria se dará audiencia al interesado antes de

² En opinión de ANEIROS PEREIRA (2021) «(...) los derechos y garantías procedimentales enunciados en la normativa tributaria no son sino concreciones legales de derechos fundamentales y garantías constitucionales de los ciudadanos y de los principales mandatos y exigencias constitucionales que deben informar toda actuación administrativa y, también, del mandato de servir con objetividad a los intereses generales, y actuar con sometimiento pleno a la ley y al derecho a través del procedimiento regulado en la ley y garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado», pág. 330.

³ Sobre esta cuestión, RIBES RIBES (2017) manifiesta: «Ciertamente, de acuerdo con el *dictum* del precepto constitucional, cabe precisar que no existe un derecho absoluto, en el sentido de incondicionado, a tal audiencia por parte del administrado, otorgándose cierta flexibilidad al legislador para instaurarla o no, según estime conveniente. De ello cabe colegir, a nuestro juicio, que cuando tal derecho a ser oído se prevea expresamente en la normativa aplicable, dicho trámite sí se reputará esencial, atendida la obligatoriedad de su evacuación», pág. 12.

redactar la propuesta de resolución para que pueda alegar lo que convenga a su derecho». Cuestión que, en la actualidad, está completamente superada pues la LGT contempla el trámite de audiencia en todos los procedimientos tributarios, incluidos los sancionadores y los de revisión.

Como hemos mencionado, la aprobación de la LDGC supuso un importante avance en relación con los derechos de los obligados tributarios. No obstante, la falta de regulación expresa del trámite de audiencia, no significa que no estuviera presente en los procedimientos tributarios con anterioridad a la entrada en vigor de la LDGC, pues, hasta entonces, este vacío normativo se resolvía con la aplicación supletoria de la normativa reguladora del procedimiento administrativo común, y más concretamente del artículo 84 de la derogada Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Así se hace constar en la propia Exposición de Motivos de la LDGC donde se manifiesta que con esta ley se produce la «incorporación al ordenamiento tributario del conjunto de derechos básicos reconocidos» en la anteriormente mencionada Ley 30/1992.

Por tanto, es la LDGC la primera norma en reconocer expresamente los derechos y garantías del contribuyente, y, por ende, el derecho al trámite de audiencia. Con ello, tal y como expresamente se indica en su Exposición de Motivos, se da respuesta a las demandas de todos los sectores sociales, reforzándose el principio de seguridad jurídica. También en la Exposición de Motivos se señala que:

«La presente Ley introduce en algunos preceptos modificaciones esenciales en el ordenamiento jurídico vigente y, en otros, reproduce los principios básicos que deben presidir la actuación de la Administración tributaria en los diferentes procedimientos. Por ello, junto a la importante reforma que esta Ley representa, debe destacarse, asimismo, su carácter programático, en cuanto que constituye una declaración de principios de aplicación general en el conjunto del sistema tributario, con el fin de mejorar sustancialmente la posición jurídica del contribuyente en aras a lograr el anhelado equilibrio en las relaciones de la Administración con los administrados y de reforzar la seguridad jurídica en el marco tributario»⁴.

De la lectura del artículo 3 LDGC, que es el encargado de recoger los derechos y garantías del contribuyente, puede observarse que no hay referencia al derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios, cuya incorporación al ordenamiento jurídico tributario se producirá más tarde.

Efectivamente, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) incorpora los derechos y garantías de los obligados tributarios en su artículo 34. Concretamente, el trámite de audiencia aparece recogido en la letra m) y en la q) el derecho a que las

⁴ Sin embargo, la aprobación de la LDGC no colmó todas las expectativas, siendo criticada. CHECA GONZÁLEZ (1998) manifiesta que es superflua y deficiente. Respecto de su carácter superfluo asevera que es debido a que «gran cantidad de los extremos por ella regulados ya estaban reconocidos con carácter general para todos los ciudadanos en la LRJ». De otro lado, la cataloga como deficiente atendiendo a la técnica legislativa, en la medida que, en su opinión, sus preceptos podrían haberse incluido en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, vigente en el momento de la entrada en vigor de la Ley 1/1998, pág. 39.

manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios, quedando así incorporados ambos derechos en el ordenamiento jurídico tributario⁵.

Respecto del trámite de audiencia, como es sobradamente conocido, la LGT lo regula como una de las fases en los distintos procedimientos tributarios⁶. Concretamente, además del reconocimiento general del artículo 34 LGT y la concreción sobre su aplicación, realizada en el artículo 99.8 LGT, se contempla dicha fase en el procedimiento de verificación de datos (artículo 132.3 LGT), en el procedimiento de comprobación de valores⁷ (artículo 134.3 LGT), procedimiento de comprobación limitada (artículo 138.3 LGT), en el procedimiento de inspección en el caso de concluir con un acta de conformidad (artículo 156.1 LGT) y también en el caso en que el órgano competente para liquidar estime que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas (artículo 156.3 d)) o cuando, el referido procedimiento de inspección, termina con un acta de disconformidad, en cuyo caso las alegaciones se podrán formular con carácter previo a la firma del acta⁸ (artículo 157.1

⁵ En el artículo 34 LGT se incorporan además otros derechos y garantías que no fueron recogidos en la LDGC. Es el caso del derecho a utilizar las lenguas oficiales de las respectivas Comunidades Autónomas, el derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales, el derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria, el derecho a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando y el derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo en los términos previstos en esta ley. Nótese, además, que hay un cambio en el término empleado para referirse al destinatario de los derechos y garantías. Mientras en la LDGC se hace referencia a los contribuyentes, en la LGT el vocablo empleado es el de obligado tributario. También debe señalarse que el elenco de derechos y garantías contemplados en el artículo 34 LGT no es cerrado, pues tal y como se indica en el artículo 34.1 LGT «Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes», permitiéndose con ello una mayor adaptación de las garantías y derechos del obligado tributario a los distintos procedimientos tributarios donde serán de aplicación. Es importante también recordar que, más allá del mero reconocimiento, la LGT, con el fin de hacer efectivo su cumplimiento, recuerda en el mismo artículo 34, concretamente en el apartado segundo, que «el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen». En el mismo sentido el artículo 99.1 LGT compele a la Administración tributaria a dar cumplimiento a los derechos y garantías del obligado tributario, al indicar: «En el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, la Administración facilitará en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, en los términos previstos en los apartados siguientes.»

⁶ La LGT también regula el trámite de audiencia en el artículo 41.5 para el responsable tributario, en el artículo 170.5 respecto del titular del negocio u órgano de administración de la entidad, cuando se acuerde el nombramiento de un funcionario que ejerza de administrador o intervenga en la gestión del negocio, si se aprecia que las personas que ejercen la dirección de la actividad pudieran perjudicar la solvencia del obligado tributario, en el artículo 218 para los interesados en el procedimiento de declaración de lesividad y en el 219, en este caso, para los interesados en el procedimiento de revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones.

⁷ Según LUQUE MATEO (2014) «este trámite de audiencia podrá ser utilizado por el interesado para presentar las alegaciones, tanto a la propuesta de valoración, como a la de liquidación», pág. 196.

⁸ Los artículos 187.3.b) y 188.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes

LGT) o, posteriormente, en el plazo de quince días desde la fecha de formalización del acta o desde su notificación (artículo 157.3 LGT), duplicándose en este supuesto la posibilidad de formular alegaciones, también será oído el obligado tributario cuando en el procedimiento de inspección se estime que pueden concurrir las circunstancias para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria (artículo 159.2 LGT), en el procedimiento frente a los responsables⁹ (artículo 174.3 LGT), en el procedimiento sancionador (artículo 210.4 y 5 LGT) y en el procedimiento de recuperación de ayudas de Estado (artículo 267.3 LGT).

También, se contemplan los derechos objeto de estudio en el RGGIT. En los artículos 96 y 183 se hace referencia al trámite de audiencia, y el artículo 98.1.g) recoge que en las diligencias se hará constar las manifestaciones con relevancia tributaria.

Por último, nos centramos nuevamente en el trámite de audiencia, en esta ocasión para señalar que, como apuntábamos *supra*, también es reconocido en el ámbito de la UE. Concretamente, en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en adelante, CDFUE). Su artículo 41, bajo el título «Derecho a una buena administración», indica en su apartado primero: «Toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable». Concretándose este derecho en el apartado segundo, en los términos siguientes: «Este derecho incluye en particular: a) el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que la afecte desfavorablemente; b) el derecho de toda persona a acceder al expediente que le concierna, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial; c) la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones»¹⁰.

de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIT) contemplan un nuevo plazo de alegaciones que podrá emplearse en los supuestos en los que se estime que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas, pudiendo el sujeto inspeccionado, en el caso de rectificación de un acta de disconformidad, manifestar en este trámite su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el acuerdo de rectificación. En relación con las opciones que ofrece el artículo 188.3 RGGIT, PRÓSPER ALMAGRO (2016) asevera: «En este punto, debemos advertir que pese a que la dicción literal de estos preceptos no mencionan expresamente que nos encontremos ante un nuevo “trámite de audiencia”, ninguna duda cabe albergar al respecto. Así lo reconoció expresamente la Audiencia Nacional en su Sentencia de 5 de diciembre de 2012 al indicar que “Es cierto que la Inspección omitió el trámite de audiencia previsto en el artículo 188.3 RGA”. En idéntico sentido se manifiesta la reciente Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 6 de noviembre de 2015 donde además nos recuerda que este trámite no constituye una “elemental cortesía de dejar expresarse al interesado antes de juzgarlo en vía administrativa (...) sino porque obedece a la propia lógica del sistema. Ciertamente, si el obligado tributario no está de acuerdo con lo que ha generado la Inspección, tanto el artículo 157.3 LGT, como el 188 del Reglamento (...) le permiten (...) “defenderse” de unas concretas y nuevas actuaciones administrativas (...)”. Concluyendo acto seguido que de esta forma “la norma le confiere un trámite específico de alegaciones para “no ser condenado - eventualmente- sin ser oído”. Y es que, no nos encontramos en presencia de un mero trámite de alegaciones, sino de un verdadero trámite de audiencia con las importantes distinciones que ello conlleva», pág. 8.

⁹ Vide. VV. AA (2021): *Responsables tributarios. Monográfico Nueva Fiscalidad*, 2021, Dykinson, Madrid.

¹⁰ MERINO JARA (2020) manifiesta: «No está claramente acotado cual es el campo de juego, propio, del derecho a una buena administración, dada la coincidencia que, en ocasiones, se produce con respecto a otros derechos contenidos en la propia «Carta», hasta el extremo de desdibujarse. Tal es el caso, desde nuestro punto de vista, de lo que puede suceder, en ocasiones, con el derecho de defensa», pág. 18.

También en el ámbito internacional se reconoce el trámite de audiencia. En el artículo 10 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos se indica: «Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal» y en el artículo 14.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, donde se puede leer: «Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil. (...)».

3. EL TRÁMITE DE AUDIENCIA

El trámite de audiencia es una fase esencial en los procedimientos tributarios que garantiza la contradicción y la igualdad de armas en el procedimiento¹¹, y, por ende, el derecho de defensa del obligado tributario. Sin embargo, en la actualidad, tal categoría de esencial únicamente es predicable del procedimiento sancionador tributario. Esta cuestión invita a reflexionar sobre la conveniencia de su exigencia general en todos los procedimientos, salvo los supuestos en los que el legislador haya regulado expresamente que puede prescindirse del mismo, reafirmando así su carácter de trámite esencial en todos los procedimientos tributarios. Esta cuestión será abordada tras analizar el significado y alcance del trámite de audiencia, atendiendo a su régimen jurídico.

3.1. Concepto y régimen jurídico

No se encuentra en el articulado de la LGT una definición del derecho a ser oído, ni se determina cuáles son las actuaciones concretas que puede realizar el obligado tributario en su ejercicio, concreción de la que se ocupa el desarrollo reglamentario, limitándose la LGT, simplemente, a señalar en qué circunstancias puede prescindirse del trámite de audiencia o el plazo para su evacuación.

No obstante, como ya se ha mencionado, la CDFUE también reconoce el derecho a ser oído. Considerándolo una manifestación del principio de buena administración, lo recoge en el artículo 41 CDFUE, e igualmente queda consagrado en los artículos 47 y 48 CDFUE¹². Siendo la

¹¹ «El principio de igualdad de armas, que es un corolario del concepto mismo de proceso justo (sentencia de 21 de septiembre de 2010, Suecia y otros/API y Comisión, C-514/07 P, C-528/07 P y C-532/07 P, Rec. p. I-8533, apartado 88), implica la obligación de ofrecer a cada parte una oportunidad razonable de presentar su causa, incluidas sus pruebas, en condiciones que no la coloquen en una situación de clara desventaja con respecto a su adversario» (STJUE de 6 de noviembre de 2012, *Europese Gemeenschap y Otis NV y otros*, Asunto C-119/11).

¹² STJUE de 3 de julio de 2014, *Kamino International Logistics BV y Datema Hellmann Worldwide Logistics BV contra Staatssecretaris van Financiën*, asuntos acumulados C-129/13 y C-130/13, donde se indica: «El derecho a ser oído en todo procedimiento está consagrado hoy no sólo en los artículos 47 y 48 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que garantizan el respeto del derecho de defensa y del derecho a un proceso equitativo en el marco de cualquier procedimiento jurisdiccional, sino también en el artículo 41 de la misma, que garantiza el derecho a una

jurisprudencia del TJUE la que ofrece una definición. Entre otras, el TJUE en su Sentencia de 21 de noviembre de 1991, *München-Mitte y Technische Universität München*, Asunto C-290/90, afirma que el derecho de la parte interesada a ser oído comporta la exigencia «(...) de definir su postura y manifestar eficazmente su punto de vista sobre la importancia de los hechos (...)». También en la Sentencia de 3 de julio de 2014, *Kamino International Logistics and Datema Hellmann Worldwide Logistics*, Asuntos C-129/13 y C-130/13, el TJUE se refiere al derecho a ser oído como el deber de permitir «(...) a los destinatarios de decisiones que afecten sensiblemente a sus intereses dar a conocer eficazmente su punto de vista sobre los elementos en los que la administración vaya a basar su decisión.» Y estos mismos términos son empleados por el TJUE en su Sentencia de 9 de noviembre de 2017, *Ispas*, Asunto C-298/16.

En consecuencia, según la jurisprudencia del TJUE, el derecho a ser oído, como manifestación del principio de buena administración (artículo 41 CDFUE), de la tutela judicial efectiva (artículo 47 CDFUE) y del derecho de defensa (artículo 48 CDFUE), resulta de aplicación cuando la Administración vaya a adoptar un acto que resulte lesivo para el interesado, garantizándose con su cumplimiento que éste pueda manifestar su punto de vista de forma previa a la toma de decisiones. Destacándose en este punto una cuestión de especial relevancia y es que el TJUE si bien destaca que el derecho de defensa debe ser respetado en los procedimientos sancionadores, también declara que «(...) ha de evitarse, al mismo tiempo, que el mencionado derecho quede irremediadamente dañado en los procedimientos de investigación previa», tal y como puso de manifiesto en su Sentencia de 18 de octubre de 1989, *Orkem/Comision*, Asunto C-374/87¹³.

Una vez conocido el significado del trámite de audiencia a la luz de la jurisprudencia del TJUE debemos analizar su regulación en la LGT.

La LGT, una vez reconocido este derecho del obligado tributario en su artículo 34.m), simplemente se limita a señalar en el artículo 99.8, de un lado, los supuestos en los que puede prescindirse del mismo y, de otro, el plazo para su evacuación.

En cuanto a la primera de las cuestiones señaladas, el artículo 99.8 LGT regula dos situaciones distintas. En primer lugar, el referido artículo establece que podrá prescindirse del trámite de audiencia cuando se suscriban actas con acuerdo. En este supuesto la supresión del trámite es una consecuencia lógica del carácter convencional de este tipo de actas. Efectivamente, para la suscripción de un acta con acuerdo tendrá lugar una conjunción de voluntades entre el obligado tributario y la Administración en la búsqueda de un pacto que dará por concluido el procedimiento de inspección, y a tal fin, en este proceso, el obligado tributario podrá formular su propuesta, garantizándose en consecuencia el ser oído. En segundo lugar, también podrá prescindirse del trámite de audiencia cuando en el procedimiento se prevea un trámite de alegaciones posterior a

buena administración. El apartado 2 de dicho artículo 41 establece que este derecho a una buena administración incluye, en particular, el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente (...)».

¹³ En esta Sentencia se cita la Sentencia del TJUE de 21 de septiembre de 1989, *Hoechst Comisión*, Asuntos acumulados 46/87 y 227/88, donde ya hacía esta reflexión.

la propuesta de resolución, momento en el que se pondrá de manifiesto el expediente. Tampoco plantea problemas este supuesto porque en todo caso se garantiza el derecho del obligado tributario a ser oído, es más, podría afirmarse que en el trámite de alegaciones posterior el obligado tributario podría hacer valer sus pretensiones más eficazmente, puesto que ya será conocedor de la propuesta de resolución y, por ende, de la postura de la Administración tributaria¹⁴.

Fuera de la LGT existe un tercer supuesto en el que se puede prescindir del trámite de audiencia, que aparece recogido en el artículo 96.3 RGGIT, según el cual, podrá prescindirse «del trámite de audiencia o, en su caso, del plazo para formular alegaciones, cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las presentadas por el interesado»¹⁵. Esta circunstancia podría darse en aquellos procedimientos en los que la Administración tributaria simplemente comprueba si se cumplen los requisitos necesarios para resolver a la vista de la documentación y alegaciones presentadas del obligado tributario. Esta particularidad se podría dar, por ejemplo, en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos o en el de reembolso de las garantías aportadas.

Además de estos supuestos, debe mencionarse que el RGGIT, en su artículo 96.2, recoge otra circunstancia en la que el trámite de audiencia puede no ser evacuado, si bien, este último supuesto al que nos referimos se trata de una facultad en manos del obligado tributario. Concretamente, el artículo indicado menciona la posibilidad de tener «por realizado el trámite» en los supuestos en los que antes del vencimiento del plazo del trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones, el obligado tributario manifieste su decisión de no efectuar alegaciones ni aportar nuevos documentos o justificantes, dejándose, en tal caso, constancia de esta circunstancia en el expediente. Estamos, por tanto, ante una decisión del obligado tributario sobre la renuncia a su derecho a ser oído. Previsión que, siendo analizada desde la perspectiva de la utilidad que reporta, podría afirmarse que es innecesaria, puesto que podría alcanzarse el mismo resultado simplemente dejando transcurrir el plazo otorgado para evacuar este trámite¹⁶.

En lo que concierne al plazo para la evacuación, el artículo 99.8 LGT *in fine* hace referencia al trámite de alegaciones, señalando que no podrá tener una duración inferior a diez días ni superior a quince. A pesar de que la LGT en el artículo señalado no determina un plazo exacto, sino que,

¹⁴ En el mismo sentido, *vide*. ÁLVAREZ MARTÍNEZ (2007), pág. 1137.

¹⁵ En idénticos términos esta previsión ya se contenía en la LDGC. Concretamente, el artículo 22.2 LDGC indicaba: «Se podrá prescindir del trámite de audiencia cuando no figuren en el procedimiento, ni sean tenidos en cuenta en la resolución, otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado.», reproduciendo así el contenido del artículo 84.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

¹⁶ En opinión de ÁLVAREZ MARTÍNEZ (2007) «(...) es evidente que para lograr idénticos efectos (...) basta con que los interesados dejen transcurrir el correspondiente plazo otorgado a este objeto por la Administración sin efectuar alegación alguna, careciendo de lógica que aquéllos pierdan su tiempo en redactar y presentar un escrito mediante el cual se rechaza la oportunidad así ofrecida. Precisamente por ello, estimamos que la única razón que podría quizás justificar la referida previsión sea el deseo de salvaguardar un hipotético interés de los interesados de lograr, de este modo, una más rápida resolución del procedimiento, la cual -dicho sea de paso- tampoco sería excesiva, dada la no excesiva duración temporal del trámite de audiencia», págs. 1134-1135.

como se ha comprobado, otorga unos márgenes para su concreción, puede comprobarse que, en su articulado, para determinados procedimientos, sí precisa el plazo de alegaciones. Es el caso del procedimiento de inspección, y más concretamente, en relación con las actas de disconformidad, donde se prevé un plazo de 15 días para alegaciones, desde la firma del acta o, en su caso, desde su notificación; o el procedimiento sancionador, donde, igualmente, se señala un plazo de 15 para presentar alegaciones, documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos, tras la notificación de la propuesta de resolución. También existen ejemplos en el RGGIT¹⁷ o en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa¹⁸.

El artículo 99 LGT no incluye más referencias sobre el aspecto temporal del trámite de audiencia, tampoco lo hace el artículo 34.1.m). Ahora bien, sobre el momento procesal en el que debe realizarse el trámite de audiencia, recuérdese que el artículo 22.1 de la derogada LDGC sí mencionaba que «(...) se dará audiencia al interesado antes de redactar la propuesta de resolución (...)». Sin embargo, posteriormente, el también derogado Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se regula el Régimen Sancionador Tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en su artículo 33.1 indicaba «La propuesta de resolución se notificará a los interesados en el procedimiento sancionador, indicándoles la puesta de manifiesto del expediente y concediéndoles un plazo de quince días para que aleguen cuanto consideren conveniente y presenten los documentos, justificantes y pruebas que estimen oportunos.»

Pues bien, la LGT contempla ambas posibilidades. Por tanto, podemos encontrar procedimientos en los que el trámite de audiencia tendrá lugar con carácter previo a la propuesta de resolución o liquidación, así ocurre, por ejemplo, en el de verificación de datos, en el de comprobación limitada o en el procedimiento de inspección, en relación con las actas de conformidad o disconformidad. De otro lado, encontramos procedimientos en los que el trámite de audiencia es posterior a la propuesta de resolución, este es el caso del procedimiento sancionador, donde la puesta de manifiesto del expediente al obligado tributario se producirá una vez notificada la correspondiente propuesta de resolución.

¹⁷ El RGGIT, por ejemplo, para el procedimiento de verificación de datos (artículo 155.3) y para el de comprobación limitada (artículo 164.4) regula un plazo de diez días, a contar desde el día siguiente al que reciba la notificación de la propuesta de resolución o liquidación, para que el obligado tributario alegue lo que convenga a su derecho.

¹⁸ Entre otros, en el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, concretamente, en el artículo 5.3 del Reglamento se indica: «Recibida la documentación indicada en el apartado anterior, se dará audiencia por un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo al interesado y a las restantes personas a las que el acto reconoció derechos o cuyos intereses resultaron afectados por el acto, para que puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes.», o en el procedimiento para la revocación, para el que el artículo 11.3 del Reglamento prevé lo siguiente: «Recibida la copia del expediente y emitidos, en su caso, los informes, se dará audiencia a los interesados por un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes.»

Por tanto, en conclusión, será la norma que regula cada procedimiento la encargada de concretar el momento procesal en el que debe evacuarse el trámite de audiencia. Estimando, que, tal y como ya se ha indicado, en nuestra opinión, conocer la postura de la Administración puede garantizar en mayor grado el derecho de defensa del contribuyente¹⁹.

Dejando a un lado el régimen jurídico que sobre el derecho a ser oído en el trámite de audiencia es recogido en la LGT, es necesario, como indicábamos *supra*, acudir al RGGIT, y más concretamente a su artículo 96, para conocer cómo hacer efectivo este derecho del obligado tributario.

En el mencionado precepto se establece que en el trámite de audiencia se pondrá de manifiesto al obligado tributario el expediente, el cual incluirá, tal y como se detalla en el apartado primero, las actuaciones realizadas, la prueba que se encuentre en poder de la Administración tributaria, así como todos los informes emitidos por los órganos correspondientes. También se incluirán en el expediente las alegaciones y los documentos que los obligados tributarios hubieran presentado antes de la apertura del trámite de audiencia; alegaciones y documentos que, como se indica en el precepto señalado, «serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución o de liquidación».

En este momento concreto del trámite de audiencia, conviene destacar que, para garantizar adecuadamente el derecho de defensa del obligado tributario, es necesario que éste pueda acceder a la totalidad de la documentación que obra en el expediente, siempre que ello sea posible pues no estamos ante un derecho absoluto²⁰. Únicamente de esta forma se podrá garantizar la igualdad de armas en el procedimiento tributario y una defensa eficaz²¹. E idénticas consideraciones son aplicables cuando en vez de en el trámite de audiencia, la puesta de manifiesto del expediente se produce en el trámite de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta de resolución o liquidación.

Además, el trámite de audiencia es el momento procesal oportuno para que el obligado tributario pueda, si así lo estima conveniente, obtener copia de los documentos que obran en el expediente²². Respetándose en tal caso las limitaciones existentes al respecto, pues el derecho

¹⁹ Sobre esta cuestión, ÁLVAREZ MARTÍNEZ (2007), haciendo referencia a la crítica de algunos autores, señala: «(...) resultaba mucho más razonable situar aquel trámite en un momento posterior a la citada propuesta, pues ello permitiría al contribuyente conocer la postura argumental y de fondo de la Administración y, en consecuencia, poder formular sus alegaciones con un mayor conocimiento de causa y, por ende, de forma más efectiva», pág. 1124.

²⁰ En este sentido el TJUE en su Sentencia de 9 noviembre de 2017, *Ispas*, Asunto C-298/16, indica: «En efecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el principio general del Derecho de la Unión de respeto del derecho de defensa no constituye una prerrogativa absoluta, sino que puede ser objeto de restricciones, siempre y cuando éstas respondan efectivamente a objetivos de interés general perseguidos por la medida en cuestión y no constituyan, habida cuenta del objetivo perseguido, una intervención desmesurada e intolerable que afecte al contenido esencial de los derechos así garantizados.»

²¹ *Ibidem* «No obstante, el respeto efectivo del derecho de defensa exige que exista una posibilidad real de acceso a los mencionados documentos e información, a menos que la restricción del acceso esté justificada por objetivos de interés general.»

²² En cuanto a la posibilidad de obtener copia de los documentos que obran en el expediente, en opinión de MORILLO MÉNDEZ (2001) «Ello redundaría en la idea señalada de ofrecimiento de la posibilidad de examen completo y exhaustivo del contenido del expediente, llevado aquí a sus últimas consecuencias.», pág. 6.

podrá ser ejercido, salvo que afecten a los intereses de terceros, a la intimidad de otras personas o cuando así lo disponga la normativa vigente. Debiéndose señalar, además, que el coste por la obtención de las copias deberá ser asumido por el obligado tributario.

También durante el trámite de audiencia podrá el obligado tributario aportar nuevos documentos y justificantes, y efectuar alegaciones para hacer valer su derecho. Si bien es cierto que el obligado tributario podrá realizar alegaciones y entregar documentos con anterioridad al trámite de audiencia, lo cierto es que este momento procesal resulta idóneo para poder formular nuevas alegaciones o presentar nuevas pruebas, si así lo estima conveniente, al tener acceso al expediente, y, por tanto, a toda la prueba que se tendrá en cuenta en aras a la adopción de la correspondiente resolución.

En suma, el trámite de audiencia permite que el obligado tributario, a la vista del expediente, y, por tanto, de toda la documentación que obra en él, pueda formular alegaciones y aportar los documentos o justificantes que más le convenga a su derecho²³, y que junto a los que ya obren en el expediente serán valorados por la Administración a la hora de formular su propuesta de resolución.

En relación con la entrega de documentación en el apartado cuarto del artículo 96 RGGIT se indica que, una vez concluido el trámite de audiencia, o, en su caso, el de alegaciones no podrán incorporarse al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, y siempre que se aporten antes de dictar la resolución.

Finalmente, el artículo 96 RGGIT, en su apartado quinto, indica que «concluido el trámite de audiencia, o, en su caso, el de alegaciones, el órgano competente para la tramitación elevará al órgano competente para resolver, previa valoración de las alegaciones que, en su caso, se hayan efectuado, la propuesta de resolución o de liquidación.» A los efectos del ejercicio de defensa, el apartado transcrito tiene una gran importancia. En el mismo se impone la valoración de las alegaciones de forma previa a la adopción de la propuesta de resolución. Pero especialmente interesante son las consecuencias jurídicas de no atender dicha obligación. Sobre esta cuestión, la STS 1097/2020, de 15 de mayo²⁴, es contundente respecto de las consecuencias por no haber tenido en cuenta las alegaciones del obligado tributario, a pesar de haberse evacuado el trámite de audiencia; al concluir que se ha producido una omisión de esta fase del procedimiento. En la Sentencia se señala: «Aunque en puridad en el caso que nos ocupa no hubo omisión del trámite, dado que el contribuyente hizo las alegaciones dentro del plazo al efecto, el no tener estas en cuenta, como se ha visto y así se reconoce, equivale materialmente a la propia omisión, pues se prescinde de las garantías básicas de contradicción y defensa, resolviendo de espalda al contribuyente, lo que determina sin más la nulidad radical del acto sancionador, y siendo este nulo

²³ Respecto del trámite de audiencia, GARÍN BALLESTEROS (2020) nos recuerda que «(...) el trámite de audiencia, en nuestro Derecho tributario, no se prevé explícitamente por la ley como una interlocución o diálogo con el contribuyente, sino como un intercambio de alegaciones (...), pág. 41.

²⁴ MARTÍN QUERALT (2020) comenta esta STS, aseverando respecto de la actual doctrina del trámite de audiencia «que la aprobación de la Ley Orgánica del Derecho de Defensa y la jurisprudencia los Tribunales comunitarios puede llevar a un cambio sustancial de esta doctrina.» Advirtiendo que con esta Sentencia «Algo parece ir ya cambiando», págs. 1 y 3.

de pleno derecho no cabe subsanación a posteriori dentro del mismo procedimiento de este trámite esencial una vez dictada la resolución sancionadora. Articulando la Ley instrumentos para llevar a efecto la revocación del acto.» Evidentemente, siguiéndose la doctrina sobre la omisión del trámite de audiencia, la nulidad de pleno derecho a la que se hace referencia es aplicable exclusivamente al procedimiento sancionador.

Como puede observarse, en atención a todo lo expuesto, el trámite de audiencia cumple con la finalidad de garantizar el principio de contradicción, lo que contribuye al derecho de defensa del obligado tributario. Siendo su cumplimiento, además, un deber para la Administración, puesto que deberá tener en cuenta en la propuesta de resolución las alegaciones y documentos presentados por el obligado tributario²⁵. Es decir, estamos ante un derecho del obligado tributario que representa una obligación para la Administración tributaria²⁶. Por todo ello, debe concluirse que el trámite de audiencia es un trámite esencial e irrenunciable, que garantiza la aproximación entre el obligado tributario y la Administración y, consecuentemente el carácter contradictorio de los procedimientos.

3.2. La omisión del trámite de audiencia

El hecho cierto es que la virtualidad del trámite de audiencia puede quedar anulada en los procedimientos de liquidación, atendiendo a las consecuencias que derivan de su incumplimiento, que no implican la nulidad de las actuaciones. Justificado ello por la jurisprudencia dada la falta de indefensión del contribuyente en sede de los procedimientos de aplicación de los tributos y, además, porque la omisión del trámite de audiencia no supone que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. Exclusivamente para el procedimiento sancionador está prevista la nulidad de las actuaciones, pues de producirse su omisión podría derivarse indefensión para el obligado tributario, contraviniéndose así lo dispuesto en el artículo 24 CE.

A pesar de las consideraciones previas, prestando especial atención a la regulación que sobre el trámite de audiencia se contiene en la LGT o, en su caso, el RGGIT, en la que se señala de modo expreso los supuestos en los que puede prescindirse del mismo, en nuestra opinión, debe interpretarse que, salvo en las circunstancias señaladas, la evacuación del trámite de audiencia debe ser obligatoria e ineludible²⁷ en todos los procedimientos, y, en particular, en los que pueda

²⁵ Según ANEIROS PEREIRA (2021) en relación con el artículo 96.1 RGGIT «No cabe limitarse a nombrar los documentos o las alegaciones, como si de una cuestión formal se tratase, sino que debe entrarse en el fondo del asunto y asumir o descartar lo alegado y probado por el contribuyente. Sólo así podrá entenderse cumplido lo señalado en el precepto cuando utiliza las expresiones «tener en cuenta» y «valorar»., pág. 348.

²⁶ Sobre el derecho a ser oído el TJUE en su Sentencia de 5 de noviembre de 2014, *Sophie MuJtarubega c. Plifet depolice y Prefet de la SeineSaint-Denis* (Asunto C-166/13) asevera: «Dicho derecho exige igualmente que la Administración preste toda la atención necesaria a las observaciones formuladas de este modo por el interesado, examinando minuciosa e imparcialmente todos los elementos relevantes del asunto de que se trate y motivando su decisión detalladamente.»

²⁷ Así lo entiende PRÓSPER ALMAGRO (2016) «En efecto, solamente el artículo 99.8 LGT se refiere a esta materia al enumerar los dos únicos supuestos adicionales en los cuales se podrá prescindir de este trámite, deduciéndose pues de su tenor literal que en el resto de supuestos su presencia resultará del todo inexcusable», pág. 6.

derivarse un resultado desfavorable o de gravamen para el obligado tributario. Resultado desfavorable que no debe reflejarse exclusivamente en la regularización tributaria efectuada mediante la correspondiente liquidación y que suponga una cuantía a ingresar. Dicho resultado desfavorable puede darse también en la medida que en el procedimiento de comprobación e inspección se obtengan elementos probatorios de la comisión de infracciones tributarias o, en su caso, de delito fiscal, que sean posteriormente integrados en el procedimiento sancionador²⁸. Dada la separación más formal que real entre el procedimiento de liquidación y el sancionador, es necesario reflexionar en torno a la necesaria evacuación del trámite de audiencia como vía para garantizar que la posición del obligado tributario, en relación con aquellas cuestiones sobre las que la Administración deba pronunciarse, sea conocida, de forma que se garantice la contradicción e igualdad de armas en el procedimiento.

Además, esta exigencia de dar cumplimiento del trámite de audiencia no debiera ser exclusivamente de carácter formal. Para entender que efectivamente se ha evacuado el trámite de audiencia es necesario, tal y como ha indicado el TS, que la Administración tributaria tome realmente en consideración a la hora de adoptar la correspondiente resolución todas las cuestiones alegadas por el obligado tributario. Es el modo de dar efectivo cumplimiento a los derechos y garantías del contribuyente. Pudiéndose así, de un lado, erradicar cualquier duda respecto a que la solución adoptada por parte de la Administración tributaria hubiera sido distinta de haber evacuado el trámite de audiencia y considerado la posición del obligado tributario, y de otro, reducir la conflictividad.

En consecuencia, el trámite de audiencia debe ser evacuado en todos los procedimientos tributarios, ya sean de liquidación o sancionadores. De esta forma se garantiza el derecho de defensa al obligado tributario, de forma especial, como se ha indicado *supra*, cuando del procedimiento de comprobación e inspección puedan obtenerse pruebas inculpatórias que serán empleadas en el procedimiento sancionador. Sin olvidar que así se da efectivo cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 103 CE. Derivándose de todo ello la efectiva realización del principio de buena administración²⁹.

Es la Administración tributaria la que tiene el deber de garantizar el efectivo ejercicio de los derechos de los obligados tributarios en el seno de los procedimientos, dando así cumplimiento al

²⁸ Sobre la conexión entre los procedimientos de comprobación e inspección y los sancionadores, MARTÍN LÓPEZ (2021) asevera: «Esa imbricación de las potestades comprobatoria y sancionadora podría abrir una puerta a la posible elevación del grado de invalidez jurídica de la actuación administración en caso de vulneración de las garantías de defensa, pasando de la simple anulabilidad a la nulidad de pleno derecho», pág. 377.

²⁹ En opinión de MARÍN-BARNUEVO FABO (2020) el principio de buena administración «(...) se ha convertido en un poderoso instrumento de resolución de conflictos extraordinariamente versátil que permite al Tribunal Supremo hacer justicia del caso concreto, especialmente eficaz en los supuestos en que no existe una clara vulneración del ordenamiento jurídico tributario», pág. 3. Para GARÍN BALLESTEROS (2020) «Este derecho en construcción debe consolidarse en torno a unos estándares no tan solo de derechos del contribuyente, sino como imperativo de calidad del funcionar administrativos en aras del interés general del artículo 103 de la Constitución Española. Entre esos estándares, el diálogo con el contribuyente en forma de contradictorio, consideramos que debe ser una garantía esencial», págs. 49 y 50.

principio de buena administración. Principio que ha adquirido una especial relevancia, también en materia tributaria³⁰, afianzando de forma paulatina el derecho a la tutela administrativa efectiva.

Ciertamente, la aplicación del principio de buena administración comprende el respeto y, especialmente, el efectivo ejercicio de derechos reconocidos constitucional y legalmente al obligado tributario³¹, lo que a su vez implica una serie de deberes para la propia Administración. Así lo ha entendido el TS³², que al respecto indica «Del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva (...)». Pero especialmente interesante es la interrelación que el TS establece entre el derecho a la buena administración y el artículo 103 CE al aseverar que «el principio de buena administración está ínsito en el artículo 103 de la Constitución»³³.

Como ya se ha indicado, el derecho a una buena administración está recogido en el artículo 41 CDFUE, comprendiendo, entre otros, el derecho a ser oído antes de que se adopte una medida desfavorable. Se establece, por tanto, una conexión entre el derecho a una buena administración y los derechos de defensa que amparan al obligado tributario. Lo que nos permite afirmar que la exigencia del efectivo cumplimiento del derecho a una buena administración comporta elevar el grado de exigencia respecto de la necesaria evacuación del trámite de audiencia.

Progresivamente, el derecho a una buena administración va incorporándose en nuestro ordenamiento jurídico gracias a la labor de la jurisprudencia. Esta cuestión es de suma importancia, puesto que, como se indicaba *supra*, esta integración debiera reforzar que el derecho a ser oído en el trámite de audiencia se garantice también los procedimientos de liquidación. Todo ello con independencia de la posibilidad de recurrir *a posteriori* a la jurisdicción contenciosa³⁴.

En atención a lo expuesto, el derecho a una buena administración debe ser el canon de actuación de la Administración tributaria en todos los procedimientos, lo que podría posicionar al trámite de audiencia en un verdadero «trámite esencial» de los procedimientos tributarios, especialmente cuando de ellos puedan resultar evidencias que pasarán a formar parte del procedimiento sancionador.

No puede concluirse sin hacer referencia a que la aplicación del principio de buena administración en sede de los procedimientos tributarios debe realizarse atendiendo a lo dispuesto en el artículo

³⁰ Así lo ha destacado MERINO JARA (2018): «De un tiempo a esta parte se ha caído en la cuenta de que la materia fiscal es un campo propicio para que la «Carta» despliegue sus potencialidades. Todavía no se ha tomado conciencia exacta de la importancia de ello, aunque poco a poco ese estado de cosas va cambiando (...)» (p. 353).

³¹ Cfr. STS número 1884/2020, de 11 de junio de 2020.

³² Vide. SSTS números 1727/2016, de 5 de diciembre de 2016, 1.853/2019, de 18 de diciembre de 2019, 6.123/2019, de 17 de junio de 2021 o 6.194/2019, de 21 de junio de 2021.

³³ Cfr. Auto TS núm. 1573/2019 de 14 de febrero de 2019, Fundamento Jurídico núm. 2.

³⁴ GARÍN BALLESTEROS (2020), pág. 57.

51.1 CDFUE. En este artículo se indica: «Las disposiciones de la presente Carta están dirigidas a las instituciones, órganos y organismos de la Unión, dentro del respeto del principio de subsidiariedad, así como a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión. Por consiguiente, éstos respetarán los derechos, observarán los principios y promoverán su aplicación, con arreglo a sus respectivas competencias y dentro de los límites de las competencias que los Tratados atribuyen a la Unión.». Lo que condiciona su aplicación general. No obstante lo anterior, es necesario advertir que los Estados Miembros no pueden actuar contraviniendo los valores en los que se fundamenta la UE estén o no aplicando el Derecho de la UE³⁵. Especialmente, si con la norma nacional se consigue una efectiva aplicación de un derecho reconocido en el ámbito de la UE, se considerará que la misma está desarrollando Derecho de la UE y, en consecuencia, será de aplicación la CDFUE³⁶. Lo contrario nos llevaría a situaciones tales como tener expedita la aplicación de un derecho reconocido en la CDFUE en procedimientos tributarios donde se sustancien, por ejemplo, cuestiones relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido, pero no podría ser aplicado, en general, cuando afecte a la imposición directa.

4. DOCUMENTACIÓN EN DILIGENCIAS DE LAS MANIFESTACIONES CON RELEVANCIA TRIBUTARIA DEL OBLIGADO TRIBUTARIO

Que las declaraciones del obligado tributario queden recogidas en el expediente debe ser valorado positivamente. Ello coadyuva al principio de contradicción, siendo una manifestación del derecho de defensa. No obstante, cuando estas manifestaciones traen causa de un requerimiento realizado por parte de la Administración tributaria puede advertirse en esta circunstancia cierta conflictividad, en la medida que puede producirse una colisión con el derecho a no declarar contra sí mismo. Además, lo manifestado por el obligado tributario, al estar recogido en una diligencia, va a dificultar su defensa en el caso de que posteriormente trate de oponerse a la resolución adoptada en función a esas declaraciones. Se deriva de tales consideraciones el interés por este derecho del contribuyente.

³⁵ Así lo manifiesta MARÍN-BARNUEVO FABO (2020), aseverando: «En todo caso, conviene recordar que, si bien las disposiciones de la Carta están dirigidas a los Estados miembros en los supuestos que apliquen el Derecho de la Unión, los Estados miembros están obligados a respetar los valores en los que se fundamenta la Unión Europea también cuando actúan fuera del ámbito de aplicación del Derecho de la UE. Por ello según recoge el Informe anual elaborado por la Comisión en 2018 sobre la aplicación de la CDFUE, “los jueces nacionales no solo mencionan la Carta en asuntos que entran en el ámbito de aplicación del Derecho de la UE. En la mayoría de las decisiones judiciales que citan la Carta, no se plantea la cuestión de si la Carta es aplicable y el motivo de ello. Rara vez el artículo 51 de la Carta y su ámbito de aplicación son analizados por los jueces”», pág. 4.

³⁶ BUSTOS GILBERT (2017) sobre esta cuestión asevera: «La STJUE en el asunto *Fransson* resolvió la cuestión con meridiana claridad. Aunque la norma nacional no se refiera a ninguna norma europea, aunque no haya sido dictada para ejecutar, desarrollar o transponer una norma europea, incluso aunque su finalidad fuera, en un principio otra muy diferente, si la norma sirve para hacer efectivo un derecho o asegurar el cumplimiento de una obligación derivada de Derecho de la Unión, dicha norma será considerada desarrollo de Derecho de la Unión y con ello exigirá la aplicación al caso de la CDFUE», pág. 340.

4.1. Cuestiones previas

Como se ha mencionado *supra*, este derecho del obligado tributario está reconocido en el artículo 34.1 q) LGT. La relevancia de su ejercicio en el seno de los procedimientos tributarios estriba, como se ha indicado, en que es garantía del derecho de defensa. Efectivamente, su ejercicio conlleva que las manifestaciones con trascendencia tributaria que formule verbalmente el propio obligado tributario se documenten mediante diligencia, de forma que queden contenidas en el expediente, formando parte del resto de los elementos probatorios, que se tendrán en cuenta por la Administración en el momento de adoptar la correspondiente resolución. Esta es su fundamentación, y principal interés, desde la perspectiva de los derechos de los obligados tributarios, pues, insistimos una vez más, su ejercicio garantiza el derecho de defensa en el desarrollo del procedimiento.

No obstante, debe recordarse que no es la única vía que la LGT prevé para lograr tal fin. De entre los derechos que asisten al obligado tributario, debe mencionarse que la misma finalidad es predicable del derecho recogido en el artículo 34.1.l) LGT. Esto es, el derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que deberán ser considerados al redactar la propuesta de resolución, presentado, por tanto, cierta similitud con el derecho del que nos ocupamos³⁷.

En consecuencia, ambos derechos contribuyen a garantizar el derecho de defensa del contribuyente, removiéndose con su reconocimiento cualquier restricción en relación con los medios de prueba a disposición del obligado tributario.

Por tanto, en atención a lo expuesto, las manifestaciones del obligado tributario debidamente documentadas mediante diligencias constituyen un elemento probatorio ante posibles discrepancias con la Administración y que, al formar parte del expediente, deberán ser tenidas en cuenta a la hora de dictar la correspondiente resolución. Por ende, su no observación se traduce irremediablemente en una limitación de los medios de prueba y, consecuentemente, en indefensión para el obligado tributario³⁸.

Como puede deducirse, la fórmula de instrumentalización de este derecho mediante la documentación de las manifestaciones del obligado tributario mediante diligencia es esencial para lograr su efectividad. Recordemos que la LGT, en su artículo 99.7, prevé tal función al señalar que las diligencias son los documentos públicos empleados para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o de la persona con la que se entiendan las actuaciones. Y en el mismo sentido, el artículo 98.1.g) RGGIT indica que en las diligencias se hará constar entre

³⁷ Así lo pone de manifiesto LAGO MONTERO (2007) cuando afirma: «El fundamento del deber de documentar en diligencia las manifestaciones tributarias relevantes formuladas en las comparecencias tanto por el funcionario actuario como por el propio interesado está íntimamente ligado al derecho a presentar alegaciones y documentos. Ambos sirven a la completitud del expediente, y ésta sirve al objeto-fin de todo procedimiento tributario, (...): que la resolución que se dicte se ajuste a los principios constitucionales de justicia, singularmente el de capacidad económica, y a los principios constitucionales que rigen el actuar administrativo, singularmente a los de legalidad y objetividad, sin que en ningún caso pueda producirse una limitación de los medios de prueba constitutiva de indefensión.», págs. 1155-1156.

³⁸ Así es manifestado por LAGO MONTERO, J. M^º. (2007), pág. 1153.

otras cuestiones las alegaciones o manifestaciones con relevancia tributaria realizadas por el obligado tributario.

Además de la notable función atribuida a las diligencias, debe recordarse que las mismas se incorporarán al expediente, circunstancia que se indica en el artículo 99.3 RGGIT; pero, especialmente, debe destacarse su valor probatorio. En este sentido, es el artículo 107 LGT donde se indica que las diligencias «hacen prueba de los hechos que motiven su formalización». Añadiéndose en el apartado 2 del artículo de la LGT señalado anteriormente que: «Los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho».

Pero que las manifestaciones del obligado tributario queden recogidas en diligencias no es únicamente fruto de su interés por poner en conocimiento de la Administración, de forma voluntaria o espontánea, ciertos hechos, para que sean considerados en el momento de dictar la resolución. También se producirá tal circunstancia cuando la Administración tributaria es quien, en el seno del procedimiento, requiere al obligado tributario para solicitarle determinada información con trascendencia tributaria, en cumplimiento del deber de información que impone el artículo 93 LGT. En este último caso resulta una obviedad insistir en que podría hablarse de una ausencia de voluntad en el hecho de ofrecer esas manifestaciones, más si tenemos en cuenta que su incumplimiento es considerado una infracción tributaria³⁹, derivándose en caso de inobservancia las consecuencias jurídicas previstas en el régimen sancionador.

En definitiva, el derecho a que las manifestaciones con trascendencia tributaria realizadas por el obligado tributario sean recogidas oportunamente mediante diligencia no siempre es consecuencia del ejercicio de un derecho. Pero lo especialmente interesante es que esas manifestaciones cuando son fruto del requerimiento individualizado de información instado por parte de la Administración tributaria tienen una especial relevancia en relación con el ejercicio de otros derechos del obligado tributario por cuanto puede suponer una colisión con el derecho a no declarar contra sí mismo⁴⁰, recogido en el artículo 24.2 CE⁴¹.

³⁹ Así se desprende del artículo 203.1 LGT, donde se puede leer: «Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones (...).

⁴⁰ En opinión de PALAO TABOADA (2013) el derecho a no autoincriminarse tiene un doble contenido, «(...) en primer lugar, el derecho a no declarar contra sí mismo, es decir, a guardar silencio, que constituye su manifestación originaria, unida al derecho a no declararse culpable, como aparece en la Constitución Española. Esta es la vertiente del derecho a no autoincriminarse que expresa su enunciado latino, *nemo tenetur se ipsum prodere* resumida en el verbo *nemo tenetur* con el que frecuentemente se enuncia el principio de respeto al derecho en cuestión. En segundo lugar, el derecho a no autoincriminarse se opone a que la información autoincriminatoria obtenida bajo coacción se utilice como prueba de cargo en un procedimiento penal», pág. 8.

⁴¹ Este derecho además es recogido en el artículo 14.3 g) del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. Artículo en el que se indica: «Durante el proceso, toda persona acusada de un delito tendrá derecho, en plena igualdad, (...) a no

4.2. Aspectos conflictivos

El planteamiento realizado *supra* evidencia un conflicto dado el difícil encaje del derecho a no declarar contra sí mismo en el seno de los procedimientos de comprobación e inspección. La consecuencia de tal circunstancia es que el cumplimiento del deber de información por parte del obligado tributario puede resultar contrario a sus propios intereses en la medida que la referida información, que, recordemos, responde al cumplimiento de un deber cuya inobservancia es sancionada⁴², pueda ser utilizada *a posteriori* en un procedimiento sancionador, comprometiendo, como indicamos, al propio obligado tributario y, más concretamente, a su derecho de defensa.

Dada la regulación actual de los procedimientos de liquidación y del sancionador, las manifestaciones con trascendencia tributaria realizadas por el propio obligado tributario en cumplimiento de su deber de información y recogidas en diligencias pueden constituir una declaración autoincriminatoria. Por lo que puede asegurarse que en determinados supuestos las manifestaciones del obligado tributario, dando cumplimiento al deber de información en el marco de los procedimientos de aplicación de los tributos, representan un verdadero límite al derecho de no declarar contra sí mismo, cuyo resultado principal es que es el propio obligado tributario quien contribuye a su propia inculpación.

Ponderar de forma equilibrada el derecho y el deber que se están analizando no se presenta como una tarea sencilla. Y ello es así debido a que la utilización de las manifestaciones del obligado tributario puede ser el fundamento de dos acciones distintas. En sede del procedimiento de comprobación e inspección, la información requerida por la Administración en cumplimiento del deber de información tiene como fin la regulación de la situación tributaria del contribuyente,

ser obligada a declarar contra sí misma ni a confesarse culpable». Por lo que se refiere al Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (en adelante, CEDH) no lo menciona de forma expresa en el artículo 6, donde se consagra el derecho a un proceso equitativo. No obstante, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante, TEDH) entiende que el derecho a no declarar contra sí mismo se encuentra implícito en el artículo 6 del CEDH. PALAO TABOADA (2013) traduce un extracto de la Sentencia del TEDH de 17 de diciembre de 1996, *Saunders contra Reino Unido*, donde se indica «el derecho a guardar silencio y -uno de sus componentes- el derecho a no contribuir a la propia incriminación son normas internacionales generalmente reconocidas que están en el corazón de la noción de proceso equitativo consagrado por [el artículo 6º]. Su razón de ser radica, entre otras cosas, en la protección del acusado contra una coerción abusiva por parte de las autoridades, lo que evita los errores judiciales y permite alcanzar los fines del artículo 6º (sentencias John Murray [...] y Funke [...]). En particular, el derecho a no contribuir a la propia incriminación presupone que, en un asunto penal, la acusación trata de fundar su argumentación sin recurrir a elementos de prueba obtenidos mediante coacción o presiones con desprecio de la voluntad del acusado. En este sentido está estrechamente ligado al principio de presunción de inocencia consagrado en el artículo 6º, párrafo 2 del Convenio», pág. 2.

⁴² En relación las sanciones tributarias LÓPEZ DÍAZ (2005) afirma «(...) las sanciones tributarias, en la medida en que no pueden considerarse sanciones de autoprotección, presentan una identidad sustancial con la sanción penal mediando entre ambas diferencias casi exclusivamente formales, ligadas generalmente al órgano o autoridad que procede a la imposición de la sanción. De esta afirmación derivan tres consecuencias trascendentales: a) La necesaria distinción entre sanción y tributo; b) la necesaria separación entre procedimiento de determinación de la deuda y procedimiento sancionador y c) la aplicabilidad de los principios del orden penal al orden sancionador administrativo, también en materia tributaria», pág. 1.

cumpliendo así con lo establecido en el artículo 31 CE⁴³. Ello es así pues no existe en los procedimientos de comprobación e inspección una finalidad sancionadora. De ahí que el derecho a no declarar contra sí mismo no encuentre, como ya se ha señalado, encaje en este tipo de procedimientos. Sin embargo, la realidad demuestra que esas manifestaciones pueden ser el fundamento de la imposición de la correspondiente sanción en sede del procedimiento sancionador. Por tanto, van a coadyuvar al ejercicio de la función sancionadora. Función que queda sometida a otros principios diferentes, y donde sí tiene plena efectividad el derecho a no declarar contra sí mismo⁴⁴.

A pesar de encontrarnos con procedimientos que persiguen fines distintos, en los que rigen principios diferentes⁴⁵, pudiéndose, además, tramitar de forma separada, la conflictividad en torno

⁴³ Sobre el fundamento del deber de información, el TC en su Sentencia 110/1984, de 26 de septiembre, asevera: «(...) ¿en qué medida la Administración puede exigir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente? No hay duda de que en principio puede hacerlo. La simple existencia del sistema tributario y de la actividad inspectora y comprobatoria que requiere su efectividad lo demuestra. Es claro también que este derecho tiene un firme apoyo constitucional en el art. 31.1 de la Norma fundamental, según el cual «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrá carácter confiscatorio». Y parece inútil recordar que en el mundo actual la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta.

De ahí también la imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración en este aspecto fundamental del bien público, deber que recae no sólo sobre los contribuyentes directamente afectados, sino que también puede extenderse, como hace la LRF, a quienes puedan prestar una ayuda relevante en esa tarea de alcanzar la equidad fiscal, como son los Bancos y demás Entidades de crédito».

⁴⁴ Así lo ha manifestado CASAS AGUDO (2017), indicando: «De este modo entendemos que, como regla general, los deberes de colaborar en la investigación de ciertos hechos y el derecho a no declarar contra sí mismo son compatibles, no se oponen ni colisionan entre sí, al operar en ámbitos netamente diversos: el segundo no limita los deberes de colaborar, pues no se aplica en la inspección, que es donde estos resultan exigibles. Así las cosas, el obligado tributario no podría esgrimir el derecho a no autoinculparse para evitar el cumplimiento del deber en las actuaciones de gestión tributarias, ni tampoco para evitar la sanción procedente en el caso de que no lo satisfaga. La virtualidad plena de ambos institutos será solo viable, en definitiva, mediante la reserva de los citados ámbitos de actuación separados», pág. 28.

⁴⁵ En relación con los principios que rigen el procedimiento administrativo sancionador el TC, en su Sentencia 32/2009, de 9 de febrero, indica: «En cuanto a las denunciadas vulneraciones en el ámbito administrativo del art. 24.2 CE, es indiscutida la aplicación, a los actos y resoluciones de Derecho administrativo sancionador, de los principios sustantivos derivados de dicho precepto constitucional. En relación con este extremo hay que recordar que: “[E]ste Tribunal ha venido [estableciendo] desde la STC 18/1981, de 8 de junio (FJ 2), hasta hoy, por todas STC 243/2007, de 10 de diciembre, la aplicabilidad a las sanciones administrativas de los principios sustantivos derivados del art. 25.1 CE, y también hemos proyectado sobre las actuaciones dirigidas a ejercer las potestades sancionadoras de la Administración las garantías procedimentales ínsitas en el art. 24.2 CE; no mediante su aplicación literal, sino en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9.3 CE. Así, partiendo del inicial reproche a la imposición de sanciones sin observar procedimiento alguno, se ha ido elaborando progresivamente una doctrina que asume la vigencia en el seno del procedimiento administrativo sancionador de un amplio abanico de garantías del art. 24.2 CE. Sin ánimo de exhaustividad, cabe citar el derecho a la defensa, que proscribiera cualquier indefensión; el derecho a la asistencia letrada, trasladable con ciertas condiciones; el derecho a ser informado de la acusación, con la ineludible consecuencia de la inalterabilidad de los hechos imputados; el derecho a

a la utilización de la información ofrecida por el obligado tributario en sede del procedimiento de liquidación en el sancionador continua. La tramitación separada de los procedimientos de aplicación de los tributos y el sancionador no ha resuelto el problema, ya que la referida separación es más formal que real o efectiva⁴⁶. Prueba de ello es justamente la posibilidad de incorporar en el procedimiento sancionador medios de prueba que han sido obtenidos en el procedimiento de aplicación de los tributos, tal y como se dispone en el artículo 210.2 LGT⁴⁷. No conteniéndose de forma expresa en el mencionado artículo ningún tipo de límite o condición al traspaso de la información obtenida en el procedimiento de comprobación o inspección. Recordemos al respecto lo señalado en el artículo 210.2 LGT: «Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución». Esta interrelación entre ambos procedimientos, patente en la transferencia de información entre ambos, es lo que mantiene vivo el debate acerca del ejercicio del derecho a no autoincriminarse en el seno de los procedimientos de aplicación de los tributos y el origen del conflicto. Pues hasta ahora parece claro que en el ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos no es de aplicación el derecho a no declarar contra sí mismo, ya que ello conllevaría dejar sin efecto el deber de prestar colaboración por parte del obligado tributario. De forma que el derecho fundamental, del cual se predica un

la presunción de inocencia, que implica que la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción recaiga sobre la Administración, con la prohibición de la utilización de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales; el derecho a no declarar contra sí mismo; y, en fin, el derecho a utilizar los medios de prueba adecuados para la defensa, del que se deriva que vulnera el art. 24.2 CE la denegación inmotivada de medios de prueba (por todas, SSTC 7/1998, de 13 de enero, FJ 5, y 272/2006, de 25 de septiembre, FJ 2) (STC 70/2008, de 23 de junio, FJ 4)». Si bien, dicha incorporación se realizará «con ciertos matices», tal y como el propio TC ha señalado. *Vide.* SSTC 18/1981, de 8 de junio, 212/1990, 20 de diciembre, 246/1991, de 19 de diciembre, 26/1994, de 27 de enero o 146/1994, de 12 de mayo.

⁴⁶ En relación con la separación de los procedimientos de liquidación y el sancionador, MERINO JARA (2005) señala: «Formalmente ello es así, pero en la práctica casi no lo es, no ya porque esté prevista la renuncia a la tramitación separada, sino, sobre todo porque está previsto el trasvase al mismo de todos los datos en poder de la administración tributaria, sin advertir previamente al interesado de esa posibilidad para que, en su caso, se abstenga de manifestar lo que le perjudique», pág. 12. En el mismo sentido, CASAS AGUDO (2017) asevera: «Dicha tramitación separada, sin embargo, pudo no operarse, como desarrollaremos más adelante, de un modo tan real ni efectivo como se pretendía, pues los órganos competentes para la tramitación de ambos procedimientos continúan siendo los mismos, y la información obtenida de forma coactiva del contribuyente en la fase de gestión puede trascender, sin ningún tipo de tamiz o filtro, del procedimiento de liquidación al sancionador, corriéndose así el riesgo de contaminarse para poder ser utilizada en un procedimiento sancionador. Así las cosas, la necesidad de prevenciones como el derecho a no autoinculparse deriva fundamentalmente de la estrecha relación que mantienen en la actualidad el procedimiento de comprobación e investigación, por un lado, y el procedimiento sancionador, por otro, lo que provoca que el primero de ellos presente cierto riesgo de verse condicionado por la naturaleza punitiva del segundo», pág. 7. En opinión de LOZANO SERRANO (2015) para resolver esta problemática «Bastaría, pues, como varias voces han destacado, que la normativa tributaria eliminara dicha incorporación indiscriminada actualmente vigente para solucionar el problema, regulando un procedimiento sancionador que aun trayendo causa de los de comprobación, articulara, por un lado, las garantías procesales arriba expuestas y no incorporara, por otro, los datos que se consideraran autoincriminatorios y obtenidos bajo coerción del propio sujeto», pág. 15.

⁴⁷ Otros ejemplos los encontramos en los artículos 211.5.d) LGT y 25, 26 y 28 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (en adelante RGST).

carácter no absoluto, cede en la pugna ante el deber general de contribuir al sostenimiento del gasto público, que se recoge en el artículo 31 CE⁴⁸. El TC en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, así lo pone de manifiesto al indicar:

«En efecto, no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el art. 31.1 de la Constitución consagra; lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido.(...)»

Se impone aquí de nuevo la prudencia frente a intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo, como es, en este caso, el de gestión tributaria».

Esta doctrina parece ser matizada posteriormente en las SSTC 18/2005, de 1 de febrero, y 68/2006, de 13 de marzo. En estas Sentencias, la inexistencia de identidad subjetiva entre el sujeto del que se obtuvo información bajo coacción en el procedimiento de inspección y el que es condenado por delito fiscal motiva el hecho de no entender vulnerado el derecho a la no autoinculpación. Concretamente, en los Fundamentos Jurídicos 4º y 6º, respectivamente, se señala: «No apreciándose la existencia del requisito subjetivo que la coacción haya sido ejercida por el poder público sobre la persona que facilitó la información incriminatoria y que finalmente fue la destinataria de las medidas punitivas, debe desestimarse el recurso de amparo».

Por lo que se refiere al TEDH⁴⁹ entiende que sí es de aplicación el derecho a la no autoincriminación cuando las informaciones obtenidas del obligado tributario en el marco los procedimientos de comprobación e inspección justamente pueden ser inculpatorias al ser trasvasadas al procedimiento sancionador, conllevando además la negativa de su suministro la imposición de sanciones, por lo que se entiende que es exigida de forma coactiva⁵⁰. Es decir, lo que el TEDH

⁴⁸ Así ha sido señalado por CASAS AGUDO (2017) en estos términos: «(...) cada vez que los órganos de la Hacienda pública reclaman de un obligado tributario información con trascendencia tributaria y punitiva se produce una colisión entre el derecho a no autoincriminarse garantizado en el art. 24.2 CE y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en el art. 31.1 CE, después de una labor de ponderación de los bienes jurídicos en conflicto, se otorga prevalencia al último de los citados o, lo que es igual, se otorga prioridad a la eficacia en la recaudación de los tributos frente a la protección del derecho fundamental. Se desestima, en definitiva, de modo sistemático, la alegación de vulneración del derecho en tanto que lo contrario implicaría «*exclure de entrada el deber de colaboración del contribuyente en tanto que del mismo podría derivarse una actuación sancionadora*», (cita este autor la STSJ de Cataluña de 28 de septiembre de 2012), pág. 11.

⁴⁹ Cfr. SSTEDH *Funke contra Francia* (25 de febrero de 1993), *Bendenoun contra Francia* (24 de febrero de 1994), *Saunders contra Reino Unido* (17 de diciembre de 1996), *JB vs Suiza* (3 de mayo de 2001) o *Chambaz contra Suiza* (5 de abril del 2012).

⁵⁰ Sobre el carácter coactivo en relación a la obtención de información y su capacidad para incidir en la conducta del obligado tributario SARRÓ RIU (2009) asevera «(...) no parece razonable considerar que la eventual imposición de una sanción que con carácter general se establece en 150 euros, cuya ejecutividad además queda suspendida sin garantía

proscribe es la transferencia de la información obtenida en el procedimiento de liquidación al sancionador, puesto que tal circunstancia podría incriminar al obligado tributario. Cuestión de sencilla aplicación si existiera una separación real y efectiva entre el procedimiento de liquidación y el sancionador. En atención a lo expuesto, prevalece el derecho a la no inculpación frente al interés público que pueda esgrimirse en aras a la obtención de información en los procedimientos de administrativos previos.

También TJUE acoge una concepción amplia de este derecho. Como ya se apuntó anteriormente, sobre esta cuestión resulta interesante traer a colación nuevamente la Sentencia de 18 de octubre de 1989, *Orkem/Comisión*, Asunto 374/87, concretamente cuando manifiesta:

«El artículo 14 del Pacto internacional, que, además de la presunción de inocencia, consagra en la letra g) de su apartado 3 el derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a confesarse culpable, se refiere exclusivamente a las personas acusadas de una infracción penal en el marco de un proceso judicial, y es, por tanto, ajeno al ámbito de las investigaciones en materia de Derecho sobre la competencia.

Sin embargo, procede examinar si ciertas limitaciones de las facultades de investigación de la Comisión durante la indagación preliminar resultan necesarias para garantizar el respeto del derecho de defensa, que este Tribunal de Justicia considera como un principio fundamental del ordenamiento jurídico comunitario (sentencia de 9 de noviembre de 1983, *Michelin*, 322/82, Rec. 1983, p. 3461, apartado 7).

A este respecto, este Tribunal de Justicia ha declarado recientemente, en la sentencia de 21 de septiembre de 1989 (*Hoechst contra Comisión*, asuntos acumulados 46/87 y 227/88, Rec. 1989, p. 2859, apartado 15), que si bien es cierto que el derecho de defensa debe ser respetado en los procedimientos administrativos que pueden dar lugar a una sanción, ha de evitarse, al mismo tiempo, que el mencionado derecho quede irremediadamente dañado en los procedimientos de investigación previa, que puedan tener un carácter determinante para la constitución de pruebas de carácter ilegal de conductas de las empresas susceptibles de generar la responsabilidad de éstas. Por consiguiente, si bien algunas manifestaciones del derecho de defensa afectan únicamente a los procedimientos contradictorios que siguen a una comunicación de los cargos imputados, otras deben ser respetadas ya en la fase de investigación previa.

Por consiguiente, aunque para preservar la eficacia de los apartados 2 y 5 del artículo 11 del Reglamento nº 17 la Comisión tenga la potestad de obligar a la empresa a que facilite toda la información necesaria relacionada con hechos de los que pueda tener conocimiento y a que le presente, si fuere preciso, los documentos correspondientes que obre en su poder, incluso si los mismos pueden servir para probar contra ella o contra cualquier otra empresa la existencia de una conducta contraria a la competencia, la referida institución no puede, mediante una decisión de solicitud de información, vulnerar el derecho de defensa reconocido a la empresa».

hasta que sea firme, pueda ser considerada como coacción capaz de doblegar la voluntad de un contribuyente “presunto” responsable de una defraudación millonaria o de un delito contra la Hacienda», pág. 145.

Más recientemente, el TJUE en la Sentencia de 2 de febrero de 2021, *Consob*, Asunto 481/19⁵¹, vuelve a analizar la virtualidad del derecho a no declarar contra sí mismo en relación con los artículos 47, 48 CDFUE y el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos⁵², en la medida que de los mismos se desprende la necesidad de salvaguardar el derecho a guardar silencio en los procedimientos de los que se puedan derivar responsabilidades que den lugar a la imposición de sanciones.

Según aparece en la mencionada Sentencia los hechos que constituyen el litigio principal son los siguientes: la Comisión Nacional del Mercado de Valores de Italia (*Consob*) impuso a DB dos sanciones de 200.000 y 100.000 euros, respectivamente, por uso de información privilegiada, más una sanción de 50.000 euros por la negativa a responder las preguntas formuladas cuando hubo comparecido, en calidad de persona informada de los hechos, habiendo solicitado de forma reiterada el aplazamiento de dicha comparecencia. También fue sancionado con la pérdida temporal de honorabilidad para el ejercicio de su actividad y se le confiscaron sus bienes por un valor equivalente al beneficio obtenido.

Las mencionadas sanciones fueron impugnadas ante el Tribunal de Apelación de Roma quien desestimó el recurso presentado. Posteriormente, DB recurre en casación ante el Tribunal Supremo de Casación de Italia, que a su vez remite al Tribunal Constitucional de Italia una cuestión incidental de constitucionalidad sobre la normativa italiana que sanciona la falta de cooperación por parte de las personas físicas ante los requerimientos de la autoridad competente. La disposición normativa cuestionada fue incorporada en el ordenamiento jurídico italiano para dar cumplimiento al artículo 14.3 de la Directiva 2003/6 y actualmente constituye la aplicación del artículo 30.1 b) del Reglamento núm. 596/2014 por lo que, tal y como se indica en la Sentencia:

⁵¹ Vide. ALONSO GARCÍA, R. (2021), «La puesta en práctica por la Corte Costituzionale de la protección multinivel de los derechos en el UE. Parte II: Asunto *Consob*», WP IDEIR nº 38. Disponible en <https://www.ucm.es/data/cont/docs/595-2021-02-13-La%20puesta%20en%20pra%CC%81ctica%20por%20la%20corte%20costituzionale%20II.%20Parte%20II%20Asunto%20Consob90.pdf>

La%20puesta%20en%20pra%CC%81ctica%20por%20la%20corte%20costituzionale%20II.%20Parte%20II%20Asunto%20Consob90.pdf

⁵² El TJUE en su Sentencia de 2 de febrero de 2021, *Consob*, Asunto 481/19 nos recuerda: «Según las Explicaciones sobre la Carta de los Derechos Fundamentales (DO 2007, C 303, p. 17), el artículo 47, párrafo segundo, de la Carta se corresponde con el artículo 6, apartado 1, del CEDH, y el artículo 48 de la Carta «coincide con» el artículo 6, apartados 2 y 3, del CEDH. En la interpretación que realiza a propósito de los derechos garantizados en los artículos 47, párrafo segundo, y 48 de la Carta, el Tribunal de Justicia debe, por tanto, tener en cuenta los correspondientes derechos garantizados en el artículo 6 del CEDH, e interpretados por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, como nivel mínimo de protección [véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de mayo de 2019, *Comisión/Hungría* (Usufructos sobre terrenos agrícolas), C-235/17, EU:C:2019:432, apartado 72; de 6 de octubre de 2020, *La Quadrature du Net y otros*, C-511/18, C-512/18 y C-520/18, EU:C:2020:791, apartado 124, y de 17 de diciembre de 2020, *Centraal Israëlitisch Consistorie van België y otros*, C-336/19, EU:C:2020:1031, apartado 56]. Igualmente, señala que «A este respecto, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha señalado que, aunque el artículo 6 del CEDH no menciona expresamente el derecho a guardar silencio, este constituye una norma internacional generalmente reconocida, que conforma la base del concepto de proceso equitativo. Al proteger al acusado de la coacción indebida por parte de las autoridades, este derecho contribuye a evitar errores judiciales y a garantizar el resultado perseguido por dicho artículo 6 (véase, en este sentido, TEDH, sentencia de 8 de febrero de 1996, *John Murray c. Reino Unido*, CE:ECHR:1996:0208JUD001873191, § 45)».

«(...) una eventual declaración de inconstitucionalidad (...) podría ser contraria al Derecho de la Unión si esas disposiciones del Derecho derivado de la Unión deben entenderse en el sentido de que obligan a los Estados miembros a sancionar a la persona sospechosa de utilizar información privilegiada por guardar silencio en una audiencia ante la autoridad competente. Sin embargo, cabría dudar de la compatibilidad de esas disposiciones, así entendidas, con los artículos 47 y 48 de la Carta, que también parecen reconocer el derecho a guardar silencio dentro de los mismos límites que los resultantes del artículo 6 del CEDH y de la Constitución italiana».

Dadas estas circunstancias, el Tribunal Constitucional de Italia suspendió el procedimiento y planteó al TJUE cuál debía ser la correcta interpretación.

Del razonamiento de la STJUE destacamos sus referencias al derecho a guardar silencio. El TJUE, apoyándose TEDH, recuerda que «aunque el artículo 6 del CEDH no menciona expresamente el derecho a guardar silencio, este constituye una norma internacional generalmente reconocida, que conforma la base del concepto de proceso equitativo. Al proteger al acusado de la coacción indebida por parte de las autoridades, este derecho contribuye a evitar errores judiciales y a garantizar el resultado perseguido por el artículo 6». Seguidamente, señala que este derecho podrá ser vulnerado en una causa penal cuando el sospechoso «(...) bajo amenaza de ser sancionado si no confiesa, o bien confiesa, o bien es castigado por haberse negado a hacerlo». Finalmente, concreta su contenido al aseverar que el derecho a guardar silencio «(...) no puede limitarse razonablemente a la confesión de los actos ilícitos o a las observaciones que inculpen directamente al interesado, sino que abarca también información sobre cuestiones de hecho que puedan utilizarse posteriormente en apoyo de la acusación y afectar así a la condena o sanción impuesta a dicha persona» Y también lo hace de forma negativa, pues advierte que este derecho «(...) no puede justificar cualquier falta de cooperación con las autoridades competentes, como sucede en el caso de una negativa a presentarse a una audiencia prevista por estas o maniobras dilatorias dirigidas a aplazar su celebración».

Especialmente interesante es que el TJUE termina concluyendo que una persona física no puede ser sancionada por su negativa a responder ante la autoridad correspondiente, cuando ello pueda autoincriminarla. En este sentido, en la precitada Sentencia se indica que el derecho a guardar silencio «(...) se opone, en particular, a que una persona física sea sancionada por su negativa a dar a la autoridad competente arreglo a la Directiva 2003/6 o al Reglamento nº 596/2014 respuestas de las que pueda resultar su responsabilidad por una infracción que conlleve sanciones administrativas de carácter penal o su responsabilidad penal».

A la vista de las consideraciones previas, el TJUE aprecia que:

«(...) el artículo 14, apartado 3, de la Directiva 2003/6 y el artículo 30, apartado 1, letra b), del Reglamento nº 596/2014, leídos a la luz de los artículos 47 y 48 de la Carta, deben interpretarse en el sentido de que permiten a los Estados miembros no sancionar a una persona física que, en el marco de una investigación a la que le someta la autoridad competente con arreglo a dicha Directiva o al citado Reglamento, se niegue a dar a esta respuestas de las que pueda resultar su propia responsabilidad por una infracción que conlleve sanciones administrativas de carácter penal o su responsabilidad penal».

En conclusión, parece que la jurisprudencia europea va consolidando la idea de salvaguardar el derecho de no declarar contra sí mismo cuando la información ha sido obtenida de forma coactiva y puede ser empleada como prueba en un posterior juicio. Con ello se amplía el grado de protección que dispensan aquellos derechos que garantizan la defensa del administrado, al deber ser respetados en los procedimientos de investigación previos.

Por ello, con independencia del tipo de procedimiento, entendemos que lo verdaderamente relevante en aras a dar garantía de cumplimiento al derecho a no declarar contra sí mismo es, de un lado, que la información facilitada no se ofrece de forma voluntaria, sino bajo el apercibimiento de una sanción, imperando, por tanto, el carácter coactivo en el ofrecimiento de la misma y, de otro, las consecuencias que pueden derivarse de la mencionada información: la incriminación del informante en un procedimiento sancionador. Si se dan estas circunstancias la información obtenida no puede ser utilizada como elemento probatorio en el proceso penal o sancionador.

5. REFLEXIONES FINALES

Los derechos del obligado tributario se han visto reforzados con su inclusión en el artículo 34 LGT, asegurándose así el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

En relación con los derechos del obligado tributario a ser oído en el trámite de audiencia y a que se hagan constar sus manifestaciones con relevancia tributaria en las diligencias que se extiendan en el curso de los procedimientos tributarios, atendiendo a criterios teleológicos se trata de lograr con su ejercicio el equilibrio en la relación jurídico-tributaria, aproximando la posición de la Administración tributaria y de los contribuyentes.

Sin embargo, tras el análisis realizado sobre los derechos anteriormente citados, podemos llegar a la conclusión que el grado de eficacia respecto de los objetivos planteados puede ser cuestionado en la medida que la situación del obligado tributario a la hora de hacer valer sus pretensiones es posible que se vea comprometida.

En el caso del derecho a ser oído en el trámite de audiencia es precisamente su falta de evacuación lo que puede producir esta situación, afectando al derecho de defensa del obligado tributario en el seno del procedimiento.

Por lo que se refiere al derecho a que las manifestaciones con trascendencia tributaria sean recogidas en diligencias, se observa que, cuando esa información es requerida de forma coactiva, puede producirse una lesión con el derecho a no declarar contra sí mismo, en la medida que pueda constituir una declaración inculpatoria.

En ambos casos se evidencia una lesión a los derechos del obligado tributario. Sin embargo, a la luz de la jurisprudencia europea, parece que pudiera producirse una redefinición de estos derechos impulsada, además, por la futura Ley Orgánica del Derecho de Defensa.

Bibliografía

- ABOGACÍA ESPAÑOLA. CONSEJO GENERAL (2019): *El derecho de defensa. Propuesta de Ley Reguladora. Informes de la Comisión Jurídica del Consejo General de la Abogacía Española*, Tirant lo Blach, Valencia.
- ALONSO GARCÍA, R. (2021): «La puesta en práctica por la Corte Costituzionale de la protección multinivel de los derechos en el UE. Parte II: Asunto Consob», WP IDEIR núm. 38. Disponible en <https://www.ucm.es/data/cont/docs/595-2021-02-13-La%20puesta%20en%20pra%CC%81ctica%20por%20la%20corte%20costituzionale%20II.%20Parte%20II%20Asunto%20Consob90.pdf>
- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2007): «Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución; y a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en la Ley», en Serrano Antón, F. (Dir.), *El Estado Actual de los Derechos y de las Garantías de los Contribuyentes en las Haciendas Locales*, Thomson-Cívitas, Madrid.
- ANEIROS PEREIRA, J. (2021): «El derecho de defensa en la administración: derecho de toda persona a ser oída y derecho de acceso al expediente» en *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Merino Jara, I (Dir.), Wolters Kluwer, Madrid.
- BUSTOS GILBERT, R. (2017): «La aplicación judicial de la CDFUE, un decálogo a partir de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea», *Teoría y Realidad Constitucional*, núm. 39.
- CASAS AGUDO, D., (2017): «A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 10/2017, (BIB 2017/11159).
- CHECA GONZÁLEZ, C. (1998): «Principios generales de la Ley de derechos y garantías del contribuyente: (Artículos 1, 2 y 4)» en *Derechos y garantías de los contribuyentes (estudio de la nueva Ley)*, Calvo Ortega, R.; Checa González, C., y Merino Jara, I. (Coords.), Lex Nova, Madrid.
- GARÍN BALLESTEROS, B. (2020): «Fundamentos y contenido del derecho al contradictorio tributario», *Crónica Tributaria*, núm. 171/2020.
- LAGO MONTERO, J. M^a. (2007): «El derecho-deber de documentación en diligencia de los hechos, actuaciones y manifestaciones con relevancia tributaria realizados en los procedimientos tributarios locales», en Serrano Antón, F., *El Estado Actual de los Derechos y de las Garantías de los Contribuyentes en las Haciendas Locales*, Thomson-Cívitas, Cizur Menor.
- LÓPEZ DÍAZ, A. (2005): «Principio de no autoinculpación y procedimiento sancionador tributario. ¿No pero sí? (A propósito de la STC 18/2005, de 1 de febrero)», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 16/2005, (BIB 2005/2442).
- LOZANO SERRANO, C. (2015): «El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación», *Quincena Fiscal*, núm. 8/2015, (BIB 2015/1254).
- LUQUE MATEO, M. Á. (2014): «El procedimiento de comprobación de valores» en Merino Jara, I. (Dir.), *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*, J. B. Bosch Editor, Barcelona.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2020): «El principio de buena administración en materia tributaria», *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 186.
- MARTÍN LÓPEZ, J. (2021): «La indefensión en los procedimientos tributarios a la luz del artículo 24 de la Constitución Española», en Merino Jara, I. (Dir.), *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Wolters Kluwer, Madrid.

- MARTÍN QUERALT, J. (2020): «La omisión del trámite de audiencia y el derecho de defensa. Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020 (recurso 5732/2017), *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 65-66.
- MERINO JARA, I. (2005): «Autoinculpación y delitos contra la hacienda pública. Sentencia comentada: STC 18/2005, de 1 de febrero», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 84/2005, (BIB 2005/1105).
- MERINO JARA, I. (2018): «El derecho a una buena administración en materia tributaria» en Almudí Cid, J. M.; Merino Jara, I., y Ugartemendia Eceizabarrena, J. I. (Dirs.) *Derechos fundamentales y ordenamiento tributario*, (pp. 351-372). IVAP.
- MERINO JARA, I. (2020), «Tribunal de Luxemburgo, Carta Europea de Derechos Fundamentales y Hacienda Pública (I), *Forum Fiscal*, núm. 265 (LA LEY 8237/2020).
- MORILLO MÉNDEZ, A. (2005): «El trámite de audiencia en los procedimientos tributarios», *Carta Tributaria*, Monografías, núm. 3, 2001 (LA LEY 7838/2005).
- PALAO TABOADA, C. (2013): «El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 159/2013 (BIB 2013\2221).
- PRÓSPER ALMAGRO, A. B. (2016): «El trámite de audiencia en los procedimientos tributarios: su recta justificación y las controvertidas consecuencias de su incumplimiento», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 171/2016, (BIB 2016/4808).
- SARRÓ RIU, J. (2009): *El derecho a no autoinculparse del contribuyente*, J. M. Bosch Editor, Barcelona.
- RIBES RIBES, A. (2017): «La relevancia invalidante de los defectos formales de los actos tributarios según la doctrina del Tribunal Supremo: ¿un retroceso en las garantías del contribuyente?, *Quincena Fiscal*, núm. 19/2017, (BIB 2017/13293).
- VV. AA (2021): *Responsables tributarios*. Monográfico Nueva Fiscalidad, Dykinson, Madrid.

CAPÍTULO 7

EL DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A LA NO LIMITACIÓN DE LOS MEDIOS DE PRUEBA

JOSÉ MANUEL MACARRO OSUNA*

Universidad Pablo de Olavide

jmmacosu@upo.es

1. La libre utilización de medios de prueba como contenido de un derecho constitucional y su aplicación en materia tributaria. 1.1. La protección constitucional del derecho a la prueba y los principios que rigen el derecho a prueba. 1.2. La existencia de la prueba en el Derecho tributario. 1.3. Las limitaciones posibles al derecho a prueba: la indefensión efectiva. 2. La normativa sobre aportación de pruebas en la LGT. 2.1. La carga de la prueba y el principio de facilidad probatoria. 2.2. La remisión normativa y la libre elección de medios de prueba. 2.2.1. La remisión de la LGT y la doctrina del Tribunal Supremo sobre los medios de prueba. 2.2.2. La libre elección de medios de prueba en materia tributaria. 3. La no limitación temporal a la aportación de medios de prueba. 4. Conclusiones. Bibliografía.

RESUMEN: El derecho a la utilización de los medios de prueba pertinentes tiene un alcance distinto según se aplique al proceso contencioso y a los procedimientos sancionadores o al resto de procedimientos tributarios. La LGT desarrolla la aportación de prueba instaurando el principio dispositivo y remite a la LEC las cuestiones relativas a los medios de prueba. Analizaremos las consecuencias que se derivan de la falta de alteridad de los procedimientos tributarios, así como distintas cuestiones de la no limitación de los medios de prueba, como supuestos en que la Administración exige un documento específico o la ilegalidad de limitar el momento del procedimiento o del proceso en que estas pruebas sean aportadas.

PALABRAS CLAVE: Medios de prueba, indefensión efectiva, carga de la prueba, libre aportación.

ABSTRACT: The right to use the appropriate means of proof has a different scope depending on whether it is applied to the judicial process and the sanctioning procedures or to the rest of tax procedures. The LGT develops the provision of evidence according to the dispositive principle and refers to the LEC the regulation of the means of proof. This work analyses the consequences of the lack of alterity in the tax procedures, as well as different issues of the non-limitation of the means of proof, like the cases in which the tax administration requires a specific document, or the infraction derived from the restrictions of the moment of the tax procedures in which the proofs are provided.

KEY WORDS: Means of proof, effective defenselessness, burden of proof, free contribution.

* Este trabajo ha sido desarrollado dentro de los Proyectos de Investigación “Desafíos Tributarios en el nuevo contexto europeo e internacional: economía digital y mercado interior (PGC2018-099338-B-100 - DETREDMI)”, el Proyecto “Tax Planning and Avoidance after BEPS: Legal and Economic Analysis” (PGC2018-099982-B-100), y el Proyecto FEDER 1263899 “Retos actuales de la tributación indirecta en España y Europa” (Proyecto RATIEE), y es fruto de una estancia de investigación en la *Università della Sapienza di Roma*.

1. LA LIBRE UTILIZACIÓN DE MEDIOS DE PRUEBA COMO CONTENIDO DE UN DERECHO CONSTITUCIONAL Y SU APLICACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

1.1. La protección constitucional del derecho a la prueba y los principios que rigen el derecho a prueba

El análisis del derecho que tienen los obligados tributarios a elegir los medios de prueba más adecuados para la argumentación de sus posiciones jurídicas requiere partir del marco constitucional en que se incardinan el conjunto de derechos y obligaciones en juego. El cumplimiento del deber de contribuir al que estos están constreñidos de acuerdo con el art. 31 de la Constitución española (en adelante CE) debe circunscribirse a los postulados y principios que este regula, al tiempo que ha de ser respetuoso con el resto de derechos fundamentales que ostentan los ciudadanos.

El artículo 24 de la Constitución, dentro de los derechos de defensa que albergan los ciudadanos, establece expresamente el derecho a la utilización de “los medios de prueba pertinentes para su defensa”¹. El Tribunal Constitucional (en adelante TC) ha afirmado que el contenido esencial de este derecho se integra “por el poder jurídico que se reconoce a quien interviene como litigante en un proceso de provocar la actividad procesal necesaria para lograr la convicción del órgano judicial sobre la existencia o inexistencia de los hechos relevantes para la decisión del conflicto objeto del proceso”². El propio intérprete constitucional ha desarrollado el contenido de este derecho, diferenciándolo del de tutela judicial efectiva establecido en el primer apartado del art. 24 CE, pero reconociendo la estrecha vinculación que existe entre ambos derechos fundamentales³.

El derecho al uso de los medios de prueba en la defensa jurídica se caracteriza, de acuerdo con la opinión sentada por el TC, por cuatro aspectos fundamentales: es un derecho fundamental de configuración legal, interviniendo activamente el legislador en su configuración en cada orden jurisdiccional concreto; se trata de un derecho que no tiene carácter absoluto y que no exige la admisión indiscriminada de las pruebas que proponen las partes; para ser infringido es necesario que la no aceptación de medios de prueba sea irracional o manifiestamente arbitraria; no toda irregularidad u omisión procesal relativa a la prueba genera una indefensión constitucionalmente protegida, sino que el art. 24.2 CE solo protege aquellos supuestos en que la vulneración del derecho a prueba es relevante en términos de defensa⁴.

¹ El primer párrafo del art. 24.2 CE establece: “Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia”.

² Sentencia del Tribunal Constitucional (en adelante STC) 19/2001, de 29 de enero, FJ 4º, citada por otras SSTC como la nº 88/2004, de 10 de mayo, FJ 4º, o la y STC 212/2013, de 16 de diciembre, FJ 4º.

³ La constante jurisprudencia del TC ha “hecho hincapié en la conexión de este específico derecho constitucional con el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), cuyo alcance incluye las cuestiones relativas a la prueba”. STC 212/2013, FJ 4º y jurisprudencia en él citada.

⁴ STC 113/2009, de 11 de mayo, FJ 3º, que cita la STC 86/2008, de 21 de julio: “«a) Se trata de un derecho fundamental de configuración legal, en la delimitación de cuyo contenido constitucionalmente protegido coadyuva de

La plasmación específica del contenido del derecho a la utilización de las pruebas pertinentes que ha configurado el TC depende de la aplicación de principios que derivan de este derecho fundamental. Nos referimos a los principios de igualdad de armas, de proporcionalidad, los de facilidad, disponibilidad y proximidad probatoria o de limitación de costes indirectos. La libre elección de medios de prueba por parte de los obligados tributarios debe analizarse, por tanto, como una dimensión dentro del derecho fundamental a la prueba interrelacionado con el resto de axiomas que derivan y que influyen en su contenido⁵.

No es objeto de este trabajo entrar en las disquisiciones doctrinales acerca de las diferencias conceptuales existentes entre las fuentes y los medios de prueba. Consideraremos que son fuentes de prueba los datos existentes en la realidad, mientras que los medios de prueba, aquellos sobre los que fundamentaremos nuestro estudio, son aquellas actividades que se despliegan en el proceso para acreditar dichos datos o dicha realidad⁶.

manera activa el legislador, en particular al establecer las normas reguladoras de cada concreto orden jurisdiccional, a cuyas determinaciones habrá de acomodarse el ejercicio de este derecho, de tal modo que para entenderlo lesionado será preciso que la prueba no admitida o no practicada se haya solicitado en la forma y momento legalmente establecidos, y sin que en ningún caso pueda considerarse menoscabado este derecho cuando la inadmisión de una prueba se haya producido debidamente en aplicación estricta de normas legales cuya legitimidad constitucional no pueda ponerse en duda [...]. b) Este derecho no tiene carácter absoluto; es decir, no faculta para exigir la admisión de todas las pruebas que puedan proponer las partes en el proceso, sino que atribuye únicamente el derecho a la recepción y práctica de aquellas que sean pertinentes, correspondiendo a los órganos judiciales el examen sobre la legalidad y pertinencia de las pruebas solicitadas. c) El órgano judicial ha de motivar razonablemente la denegación de las pruebas propuestas, de modo que puede resultar vulnerado este derecho cuando se inadmitan o inejecuten pruebas relevantes para la resolución final del asunto litigioso sin motivación alguna, o la que se ofrezca resulte insuficiente, o supongan una interpretación de la legalidad manifiestamente arbitraria o irrazonable. d) No toda irregularidad u omisión procesal en materia de prueba puede causar por sí misma una indefensión constitucionalmente relevante, pues la garantía constitucional contenida en el art. 24.2 CE únicamente cubre aquellos supuestos en los que la prueba es decisiva en términos de defensa. En concreto, para que se produzca violación de este derecho fundamental este Tribunal ha exigido reiteradamente que concurren dos circunstancias: por un lado, la denegación o la inejecución de las pruebas han de ser imputables al órgano judicial [...]; y, por otro, la prueba denegada o impracticada ha de resultar decisiva en términos de defensa, debiendo justificar el recurrente en su demanda la indefensión sufrida [...]. e) Esta última exigencia se proyecta en un doble plano: por una parte, el recurrente ha de demostrar la relación entre los hechos que se quisieron y no se pudieron probar y las pruebas inadmitidas o no practicadas; y, por otra parte, ha de argumentar el modo en que la admisión y la práctica de la prueba objeto de la controversia habrían podido tener una incidencia favorable a la estimación de sus pretensiones; sólo en tal caso podrá apreciarse también el menoscabo efectivo del derecho de quien por este motivo solicita amparo constitucional [...]"

⁵ Debemos tener en cuenta, como afirma COLAO MARÍN, que la aplicación de algunos de los principios generales sobre la prueba en el proceso civil, como los de inmediación o contradicción, no puede hacerse de forma automática en el procedimiento administrativo y, concretamente, en el tributario: "la traslación de los principios del proceso al procedimiento no se puede hacer sin una serie de matizaciones, pero es cierto que la consideración que sobre estos se tiene en su dimensión originaria, la procesal, tiene una influencia clara en lo que respecta a la práctica de la prueba en el procedimiento." COLAO MARÍN, P. A., *La prueba de la realidad de la operación que da lugar al gasto, o a la deducción del IVA soportado*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2018, p. 34.

⁶ Este razonamiento lo extraemos de las definiciones acuñadas por MONTERO AROCA, que diferencia ambos conceptos entendiendo que las fuentes de prueba aluden a una realidad extrajurídica, "los elementos que existen en la realidad", mientras que los medios de prueba serían conceptos jurídicos concernientes a "las actividades que es preciso desplegar para incorporar las fuentes al proceso". Por ello, entiende que "la fuente es anterior al proceso y existe independientemente de él; el medio se forma durante el proceso y pertenece a él. La fuente es la sustancia ni material;

Dado que algunas de las cuestiones en las que estudiaremos la libre elección de medios de prueba hacen alusión a normativa armonizada, fundamentalmente al IVA, hemos de precisar que el derecho a la defensa jurídica y la aportación de las pruebas que se entiendan pertinentes para su ejercicio han sido considerados como un Derecho de la UE por parte del Tribunal de Justicia de la UE (en adelante TJUE). Podemos traer a colación las STJUE de 4 de junio de 2020, *C.F.*, asunto C-430/19, y de 16 de octubre de 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18. En dichos asuntos el Tribunal de Luxemburgo tuvo que dictaminar acerca de sendos procedimientos tributarios en los que no se había dado traslado del expediente a los obligados tributarios.

El TJUE relaciona la libre aportación de prueba con el principio de igualdad de armas en el proceso, parte integrante de la tutela judicial efectiva reconocida en el art. 47 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE. Entiende que la existencia de un principio equitativo exige “la obligación de ofrecer a cada una de las partes una oportunidad razonable de formular sus pretensiones, incluyendo la aportación de pruebas, en condiciones que no coloquen a una de ellas en una situación de manifiesta desventaja en relación con la parte contraria”⁷.

En lo referente a los procedimientos tributarios, como era el caso de las inspecciones tratadas en los citados pronunciamientos, la afirmación del TJUE deja poco lugar a dudas: “el respeto del derecho de defensa constituye un principio general del Derecho de la Unión que resulta de aplicación cuando la Administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona. El mencionado principio general se aplica en circunstancias en las que la Administración somete a los contribuyentes a un procedimiento de inspección fiscal para garantizar la percepción de la totalidad del IVA adeudado en el territorio del Estado miembro de que se trate o para luchar contra el fraude”⁸.

Además, entiende el Tribunal de Luxemburgo que dentro de dicho derecho de defensa se encuentra el derecho a ser oído por parte de la Administración, “que garantiza a cualquier persona la posibilidad de dar a conocer oportunamente su punto de vista durante el procedimiento administrativo”, debiendo tener la posibilidad de “invocar los datos relativos a su situación personal que militen en el sentido de que se adopte la decisión, de que no se adopte o de que tenga un contenido u otro”⁹. Estas observaciones deberán ser tenidos en cuenta por la Administración, que deberá examinar “minuciosa e imparcialmente todos los datos pertinentes del asunto de que se trate y motivando su decisión detalladamente”¹⁰.

el medio coma los objetivos y formal”. MONTERO AROCA, J., *et al.*, *Derecho Jurisdiccional II. Proceso Civil*. 26ª Edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, p. 234. La plasmación de esta diferencia conceptual en el procedimiento tributario, de acuerdo con GARCÍA DE LA ROSA, J. A., “La prueba en los procedimientos de gestión tributaria: cuestiones problemáticas”, Tesis Doctoral, Universidad de Sevilla, 2021, p. 344, implicaría considerar medios de prueba a “los instrumentos que permiten al órgano decisor la apreciación sensible del objeto de la prueba [...] Dicho de otro modo, son los instrumentos de que se valen las partes, también, por tanto, la Administración, para hacer posible la apreciación de dicho objeto por quien debe decidir”, apuntando el autor que en los procedimientos de gestión el órgano decisor es la propia Administración.

⁷ STJUE *Glencore Agriculture*, *op. cit.*, aps. 61-62.

⁸ STJUE *CF*, *op. cit.*, ap. 29.

⁹ STJUE *Glencore Agriculture*, *op. cit.*, ap. 41 y jurisprudencia en él citado.

¹⁰ STJUE *Glencore Agriculture*, *op. cit.*, ap. 42.

No obstante este razonamiento tan claro, el Tribunal de Justicia recuerda que son los Estados miembros los encargados de dotar de contenido a este derecho, dado que el ordenamiento de la UE no ha regulado en detalle las cuestiones relativas a la práctica de la prueba¹¹. La normativa nacional deberá ser conforme con el contenido sustancial de este derecho y ser coherente con los principios de efectividad y equivalencia, debiendo respetar en todo caso lo establecido por la Carta de Derechos Fundamentales de la UE¹².

1.2. La existencia de la prueba en el Derecho tributario

En el ámbito tributario, la utilización de medios de prueba como parte del derecho a la defensa debe analizarse de manera conjunta con el deber de contribuir recogido en el art. 31.1 CE. A la hora de analizar la aplicación de este derecho fuera del ámbito del proceso judicial, debemos tener en cuenta que el objetivo del Derecho tributario es imponer una prestación patrimonial coactiva que corresponda a la capacidad económica real manifestada por el contribuyente¹³. Los medios de prueba, por tanto, deben servir para hacer emerger los datos que permitan alcanzar la tributación correcta¹⁴.

Si nos abstraemos de la práctica de la prueba en la jurisdicción contencioso-administrativa, que ha de seguir las reglas generales procesales al respecto, hemos de analizar la implementación del derecho a la prueba en el seno de los procedimientos tributarios. Para ello, debemos traer a colación dos aspectos constitucionales cardinales en la actuación administrativa. Por un lado, el art. 9.3 CE recoge expresamente los principios de legalidad, de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Por otro, el art. 103.1 CE recoge los principios de funcionamiento de la Administración pública, que “sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”.

¹¹ STJUE CF, *op. cit.*, ap. 45: “Puesto que el Derecho de la Unión no establece normas relativas a la práctica de la prueba en casos de fraude del IVA, [...], tales normas no podrán menoscabar la eficacia del Derecho de la Unión y deberán respetar los derechos garantizados por ese ordenamiento jurídico, y en especial por la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea”.

¹² Debemos recordar que la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, en su art. 48, “garantiza a todo acusado el respeto de los derechos de la defensa”. Además, y en lo concerniente a la aplicación de este derecho de defensa en lo relativo a los procedimientos administrativos, la Carta también establece, en su art. 41, apartado segundo, el derecho a una buena administración, lo que incluye “la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones”. El TJUE permite, por tanto, restricciones del derecho de defensa, siempre que estas no impliquen, “teniendo en cuenta el objetivo perseguido, una intervención desmesurada e intolerable que afecte al contenido esencial de los derechos así garantizados”. STJUE *Glencore Agriculture*, *op. cit.*, ap. 43.

¹³ De acuerdo con SUBERBIOLA GARBIZU, la finalidad de la actividad probatoria “no sería otra que la de dar contenido al deber de contribuir”, lo que implicaría perseguir el conocimiento correcto de la capacidad económica real del obligado tributario. SUBERBIOLA GARBIZU, I., “La prueba en los procedimientos tributarios y su proyección en el procedimiento contencioso administrativo”, *Fórum Fiscal*, nº 217, 2016, pp. 3, 12.

¹⁴ COLAO MARÍN afirma que “En Derecho tributario, cuando se trata de definir la cuota por la que un sujeto ha de tributar, el principio de capacidad económica debe de regir la actividad probatoria, cuya finalidad es conseguir el mejor ajuste posible entre la decisión tomada y la capacidad del sujeto que ha de asumirla”. COLAO MARÍN, P. A., “La prueba de la realidad...”, *op. cit.*, p. 35.

Observamos que la Carta Magna española no establece, dentro de los criterios que deben marcar el funcionamiento de la Administración, el interés recaudatorio. Lo que encontramos es el pleno sometimiento al Derecho y la preeminencia del principio de legalidad. Realizamos esta afirmación porque en lo relativo a las pruebas en los procedimientos tributarios rige el principio dispositivo de acuerdo con lo establecido en el art. 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT). Como argumentó el Tribunal Supremo en su sentencia de 8 de noviembre de 2004, nº de recurso 2327/1999, de haberse optado por el establecimiento del principio inquisitivo en relación a la prueba, la Administración tendría “la función de acreditar toda la verdad material, incluso aquello que resulte favorable para el obligado tributario”¹⁵. Sin embargo, como veremos con más detalle en el próximo apartado, la LGT establece que cada parte tiene la carga de probar los hechos que quiera hacer valer.

Esta regla, a nuestro parecer, no debe llevar a entender que la Administración haya de poner de manifiesto exclusivamente aquellos hechos que beneficien a su derecho¹⁶. Si bien no tiene el

¹⁵ El Alto Tribunal, en una sentencia que alude a la citada, lo expresa así: “la doctrina más reciente de esta Sala (Cfr. SSTs de 11 de octubre y 8 de noviembre de 2004 y 5 de febrero de 2007) ha señalado que, en relación con la carga de la prueba en el Derecho tributario, se han sostenido dos criterios. Uno de ellos es el que propugna el principio inquisitivo, de manera que pesa sobre la Administración la función de acreditar toda la verdad material, incluso aquello que resulte favorable para el obligado tributario. Esta concepción parte de que la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general. Y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución. No puede afirmarse con propiedad que existan hechos que favorezcan a la Administración, sino que ésta debe conseguir la efectividad de los principios constitucionales acreditando tanto la realización del hecho imponible como los presupuestos de hecho de eventuales beneficios fiscales. Sin embargo, en nuestro Derecho ha regido y rige la otra concepción que puede denominarse clásica regida por el principio dispositivo y plasmada en el artículo 114 de la LGT de 1963 (también en el artículo 105.1 LGT), según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales”. STS de 9 de abril de 2015, nº de recurso 2446/2013, FJ 5º.

¹⁶ De hecho, el Tribunal Supremo en diversas sentencias diferencia la función de la Administración en los procedimientos tributarios de las de los procesos judiciales, afirmando que la Administración tributaria debe tener en cuenta los datos que favorezcan al obligado, relativizando que la Administración se deba fundamentar en los hechos que supongan un aumento de la carga tributaria, que sí deberían ser probados por esta. Así, en su sentencia de 23 de enero de 2008, nº de recurso 95/2003, FJ 4º, (jurisprudencia citada en sentencias más recientes como la STS de 13 de febrero de 2019, nº de recurso 4238/2017), el Alto Tribunal, tras citar los artículos que establecen que en el ordenamiento tributario la carga de la prueba recae sobre el que haga valer su derecho, trae a colación el actual art. 78.1 de la Ley 30/1992, actual artículo 75 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que establece: “Los actos de instrucción necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los hechos en virtud de los cuales deba pronunciarse la resolución, se realizarán de oficio y a través de medios electrónicos, por el órgano que tramite el procedimiento, sin perjuicio del derecho de los interesados a proponer aquellas actuaciones que requieran su intervención o constituyan trámites legal o reglamentariamente establecidos”. El TS entiende que “tratándose de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo. Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular, aún no alegados por éste. Y en pro de esa finalidad se imponen al sujeto pasivo del tributo, e incluso a terceros, deberes de suministrar, comunicar o declarar datos a la Administración, cuando no de acreditarlos, así como se establecen presunciones que invierten la carga de la prueba dispensando al ente público de la acreditación de los hechos presuntos. La jurisprudencia es abundantísima sobre la

expreso deber jurídico de recabar y aportar los hechos que le puedan resultar desfavorables, pues su prueba corresponde al obligado que los quiera hacer valer, la Administración debe someter su actuación y su apreciación de la capacidad económica al principio de legalidad y de objetividad¹⁷. Esto la obliga a tener en cuenta todos los datos de que disponga, provengan de una aportación del obligado o de otras fuentes de información, y sean favorables o no a los intereses recaudatorios del Estado, pues el deber de contribuir debe circunscribirse a la realidad de las manifestaciones de riqueza, y el principio de legalidad debe primar siempre ante el interés recaudatorio¹⁸.

Aunque, como afirma el TS en la citada sentencia, la regla sobre la carga de la prueba en materia tributaria puede ser alterada cuando deba entrar en juego el principio de facilidad probatoria, el criterio general de que el obligado tributario debe probar lo que convenga a su derecho permanece. Por ello, y asumiendo el carácter teórico y bienintencionado de nuestras afirmaciones anteriores, es necesario analizar si existe un auténtico derecho a la prueba en los procedimientos tributarios.

carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, haciéndose eco e insistiendo en el principio general del art. 114 LGT y entendiendo que ello supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le beneficien como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc.”

¹⁷ ALONSO ORTEGA apunta a que el principio de legalidad de nuestro ordenamiento supone que la Administración se vincule a la Ley y el Derecho, lo que fundamentaría el deber de investigar de oficio la verdad material del hecho tributario, obligación que se encontraría, a juicio de este autor, dentro de los principios que emanan del art. 31.1 CE. En función de esto, “no se puede obviar la vigencia en los procedimientos de aplicación de los tributos del principio de investigación de oficio en contraposición con el principio de aportación de parte que rige el proceso civil. Se impone el deber de investigar todos aquellos hechos con trascendencia tributaria y de reconstituir la verdad del relato fáctico. La Administración tributaria realizará actuaciones indagatorias con los medios de prueba aportados por el contribuyente y con los que obtenga por medio de su actividad probatoria que lleve a cabo de oficio”. ALONSO ORTEGA, J. M., “El «onus probandi» en los procedimientos tributarios”, *Quincena Fiscal*, nº 18, 2016, p. 10 (versión web). Por su parte, Hernanz Martín afirma que “los anteriores principios jurídicos, por un lado, dejan clara la preeminencia de la iniciativa administrativa en la instrucción del procedimiento; pero ello sin olvidar la importancia que tiene la intervención del interesado a lo largo de todo el procedimiento administrativo. Por una parte, por la propia masificación de los procedimientos tributarios que ha impuesto esa presencia, cada vez más activa, del obligado tributario en el desarrollo del procedimiento. Pero, además, por exigencias del principio de contradicción (arts. 34 LGT y 35, 79, 84 de la LPAC); y, finalmente, y enlazándolo nuevamente con el principio de facilidad probatoria; porque el contribuyente se encuentra, normalmente, próximo a las fuentes de la prueba o de la información”. HERNANZ MARTÍN, A., “La prueba en el ámbito tributario”, *Tribuna Fiscal*, nº 169, 2004, p. 70.

¹⁸ Estamos de acuerdo con lo afirmado por URIOL EGIDO y BOSCH CHOLBI, cuando comentan que “Es evidente que la Administración no puede instalarse en la cómoda posición de limitarse a negar lo afirmado por el sujeto, pues, sobre el órgano administrativo recae el deber de actuar con objetividad, persiguiendo el interés general -art. 103.1 CE-, lo que le exige atender tanto a los hechos desfavorables como los favorables al obligado tributario [...] su actuación debe ir siempre guiada a la consecución efectiva del deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica del llamado a satisfacerlo. Y, para ello, debe buscar la verdad material, aunque la misma pudiera favorecer al obligado tributario”. URIOL EGIDO, C., BOSCH CHOLBI, J. L., “El expediente administrativo y la carga de la prueba en el ámbito tributario”, *Tribuna Fiscal: Revista financiera y tributaria*, nº 261, 2012, p. 74. En un sentido similar, COLAO MARÍN afirma que “por esta razón, la actuación de la Administración no puede limitarse a aceptar o no aceptar, como si de un juez de la jurisdicción civil, en aplicación del principio de aportación de parte, se tratase, sino que debe desplegar un esfuerzo tendente a lograr un convencimiento acerca de que la verdad que acepta es la verdad material y de que la situación que decide se corresponde con la más auténtica versión de la definición de la capacidad económica real del sujeto”. COLAO MARÍN, P. A., “La prueba de la realidad...”, *op. cit.*, p. 35.

A este respecto, hemos de recordar que la citada doctrina del Tribunal Constitucional ha definido el derecho a la prueba como un derecho fundamental de configuración legal, interviniendo el legislador en la conformación de su contenido, sobre todo en el establecimiento de las normas que lo regulan en cada orden jurisdiccional concreto¹⁹.

Nos encontramos ante un tema clásico de discusión doctrinal en Derecho Tributario. Diversos autores han mostrado sus dudas acerca de si la aportación de datos al procedimiento tributario es una auténtica actividad probatoria *strictu sensu*. En este sentido, Palao Taboada afirma que la Administración Tributaria realiza una función de comprobación, no practicándose una prueba estricta, que sí podría tener lugar en la jurisdicción contencioso-administrativa que analizara la corrección de la actuación administrativa²⁰. Este autor concluye afirmando que “los principios jurídicos por los que se rige esta utilización son distintos de los que presiden la prueba procesal; por lo tanto, en el procedimiento administrativo sólo puede hablarse de prueba en sentido impropio”²¹.

Para Marín-Barnuevo Fabo este razonamiento sería “impecable”, debido a las singularidades que presenta el procedimiento tributario respecto al proceso judicial que serían, a su juicio: la no intervención de órganos jurisdiccionales, su “parcial falta” de alteridad y los deberes de colaboración que recaen sobre los obligados. No se trataría tanto de negar la existencia de una actividad de prueba, sino que este autor pone el foco en la necesidad de “adecuar las normas del proceso a los principios del procedimiento en que han de ser aplicadas”²².

Otros autores han argumentado de manera diferente, esgrimiendo la directa aplicación del derecho a la prueba del art. 24.2 CE en el procedimiento tributario. Es el caso de García Añoveros, cuando afirmó: “producida una discrepancia entre Administración y sujeto, ésta se resolverá, aun antes de que adquiera estado jurisdiccional, según un procedimiento en el que ese sujeto ejerce su derecho. Pues bien, no sólo en la fase jurisdiccional, sino en la fase administrativa, el sujeto, en cuanto ejerce derechos e intereses legítimos, habrá de utilizar medios de prueba. ¿Cuáles?, «los medios de prueba pertinentes para su defensa»²³”. En un sentido similar Magraner Moreno afirma que “actualmente queda fuera de toda discusión que la utilización de los medios de prueba pertinentes se erige en un derecho fundamental en cualquier tipo de procedimiento, derecho que consiste básicamente en que las pruebas propuestas sean admitidas y practicadas debidamente”²⁴.

¹⁹ STC 19/2001, *op. cit.*, FJ 4º.

²⁰ PALAO TABOADA, C., “Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español”, en Berliri, A., *Principios de Derecho tributario*, vol. 3, Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1973, p. 22.

²¹ PALAO TABOADA, C., “Naturaleza y estructura...”, *op. cit.*, pp. 23-24.

²² MARÍN BARNUEVO-FABO, D., “La distribución de la carga de la prueba en Derecho tributario”, *Foro Jurídico*, nº 2, 2003, pp. 190-191.

²³ GARCÍA AÑOVEROS, J., “Aspectos constitucionales del derecho a la prueba en el ámbito tributario”, *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, Civitas, Madrid, 1991, pp. 4030-4031.

²⁴ MAGRANER MORENO, F. J., “Aspectos actualmente controvertidos sobre la prueba en los procedimientos tributarios en España”, *Revista Boliviana de Derecho*, nº 24, 2017, p. 232.

Consideramos que rechazar en un plano teórico que la aportación de hechos a los procedimientos tributarios sea una actividad de prueba en sentido estricto nos supondría la necesidad de acuñar un nuevo término jurídico para definir esta conducta. Este nuevo concepto no supondría consecuencias jurídicas relevantes distintas o superiores a las derivadas de adaptar los criterios de la prueba a las características propias del ordenamiento tributario²⁵. Por ello, entendemos que esta disquisición sobre si existe prueba en sentido estricto en los procedimientos tributarios -y si así fuera, si se aplicaría a todos los procedimientos-, no debe apartarnos de la cuestión central, que es analizar las consecuencias jurídicas derivadas de las particularidades de la prueba en el Derecho tributario²⁶.

De las diferencias comentadas en el ejercicio de la prueba entre procedimiento y proceso, queremos hacer alusión al elemento que consideramos de mayor relevancia: la ausencia de alteridad. Priorizaremos esta cuestión respecto al hecho de que los procedimientos administrativos no se desarrollen ante un órgano jurisdiccional. Consideramos que la función de la actividad probatoria y el derecho a su correcto ejercicio son de mayor relevancia que la tipología de órgano ante el que se realiza, por lo que nos centraremos en la posición que este ostenta y la forma en que desarrolla su actividad de valoración de las pruebas²⁷.

Es claro que en el proceso judicial el derecho a prueba se configura como una herramienta para demostrar la realidad fáctica al órgano imparcial que debe dictaminar al respecto. En los procedimientos tributarios, la Administración, en cuanto sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, debe aportar aquellos datos que justifiquen su posición y, al mismo tiempo, es la encargada de conocer todos los medios de prueba para dictar las resoluciones o liquidaciones tributarias pertinentes. Bajo el popular axioma de que la Administración es *juez y parte* en los procedimientos tributarios se desarrolla esa configuración dual de su labor, en cuanto ostenta la carga de la prueba de los hechos que quiera hacer valer y también debe resolver, teniendo en cuenta los hechos que pueda conocer por terceros o que sean alegados por el obligado.

Esta doble función, sin embargo, sirve, a nuestro parecer, a un solo objetivo o fin jurídico: la consecución de una justa tributación que responda a la capacidad económica manifestada por el sujeto pasivo. Insistiendo en la idea que formulamos anteriormente, la Administración tributaria, por el respeto del principio de legalidad al que está obligada, debería tener en cuenta todos los datos que influyan en la cuantificación de la deuda tributaria. Su carácter de “parte” debería palidecer ante su función de garante de la legalidad, imparcialidad y del justo -y exacto- deber de contribuir. La prueba sobre la capacidad económica se erige como un derecho del obligado tributario, que desde la óptica de la Administración tributaria, debe entenderse como un objetivo constitucional auténtico que debería orientar su actuación. Estos condicionantes nos parecen relevantes a efectos de excluir que la ausencia de un tercero independiente de la relación jurídica tratada implique que la aportación de hechos no sea una auténtica actividad probatoria.

²⁵ Sobre esta cuestión, véase GARCÍA DE LA ROSA, J. A., “La prueba en los procedimientos...”, *op. cit.*, pp. 59 y ss.

²⁶ Hacemos nuestra la afirmación de MARÍN BARNUEVO: “dejando a un lado el problema de las categorías dogmáticas, lo cierto es que de dicha diferenciación derivan importantes consecuencias jurídicas”. MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “La distribución de la carga...”, *op. cit.*, p. 200.

²⁷ *Ibid.*, p. 200.

En cualquier caso, no discutimos la existencia de notables diferencias entre los procedimientos administrativos y los procesos judiciales en materia probatoria. Esto provoca que los principios de esta actividad en la actividad jurisdiccional no puedan extrapolarse automáticamente a los procedimientos tributarios. De hecho, la protección constitucional que se da al derecho a la prueba es diametralmente opuesta según se desarrolle en uno u otro ámbito. Así lo ha establecido la jurisprudencia reiterada del Tribunal Constitucional, que rechaza la aplicación de los derechos a la defensa contenidos en el art. 24.2 CE a los procedimientos administrativos. Así, en su sentencia nº 68/1985, de 27 de mayo, el intérprete constitucional afirmó que “las exigencias del art. 24 no son trasladables sin más a toda tramitación administrativa” (FJ 4º).

La única excepción a esta exclusión generalizada son los procedimientos tributarios sancionadores. Sobre estos, el TC ha declarado en reiteradas ocasiones que las garantías procedimentales del art. 24.2 CE resultan de plena aplicación, no siendo suficiente que las vulneraciones pudieran subsanarse en un proceso contencioso-administrativo posterior²⁸. Además, el intérprete constitucional ha reconocido, específicamente, que puede infringirse el derecho a la defensa y a la utilización de los medios de prueba en el procedimiento sancionador²⁹.

Nos parece especialmente reseñable que el Tribunal Constitucional no solo confirme la protección constitucional del derecho a defensa en este tipo de procedimientos, sino que también haya aludido a la libre elección de medios de prueba. Nos estamos refiriendo a la sentencia 76/1990, de 26 de abril, en la que el intérprete constitucional español tuvo que conocer, entre otras circunstancias, de la presunción de validez que albergan las actas y diligencias emitidas en los procedimientos inspectores. Sobre estas, el TC afirmó que en el procedimiento administrativo sancionador la citada regla sobre los hechos manifestados en tales documentos no era contraria a la presunción de inocencia. Por el contrario, declaró que “pueden ceder frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas, pues nada impide que frente a las actas se puedan utilizar

²⁸ STC nº 82/2009, de 23 de marzo, FJ 3º: “este Tribunal, desde la STC 18/1981, de 8 de junio, FJ 2, ha establecido que al ejercicio de las potestades sancionadoras de la Administración sí son de aplicación las garantías procedimentales previstas en el art. 24.2 CE, si bien no mediante su aplicación literal, sino en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base de dicho precepto y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9.3 CE. Asimismo hemos advertido que el proceso contencioso-administrativo no puede servir para remediar las posibles lesiones de garantías constitucionales causadas por la Administración en el ejercicio de su potestad sancionadora”.

²⁹ STC nº 82/2019, de 17 de junio, FJ 3º: “La jurisprudencia constitucional ha reiterado, desde la STC 18/1981, de 8 de junio, FJ 2, la aplicabilidad al ejercicio de la potestad sancionadora de la administración, con ciertos matices, tanto de los principios sustantivos del art. 25.1 CE como de las garantías procedimentales del art. 24.2 CE, entre las que se encuentra el ejercicio de los derechos a ser informado de la acusación y de defensa. Estos presuponen que el interesado sea emplazado o le sea notificada debidamente la incoación del procedimiento. Solo así podrá disfrutar de una efectiva posibilidad de defensa frente a la infracción que se le imputa previa a la toma de decisión. Por tanto, la administración debe seguir un procedimiento en el que el denunciado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y de alegar lo que a su derecho convenga”. Sobre esta cuestión, véase CAYÓN GALIARDO, A., “Cuestiones sobre la prueba en los procedimientos tributarios”, *Técnica Tributaria*, nº 97, pp. 13-32, y DE MIGUEL ARIAS, S., “La vulneración del derecho a la prueba en el procedimiento sancionador tributario: presupuestos y consecuencias”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 40, 2007, pp. 19-22.

los medios de defensa oportunos, lo cual no supone invertir la carga de la prueba, sino actuar contra el acto de prueba aportado por la parte contraria”³⁰.

Así, el Tribunal Constitucional habría constatado la existencia de un derecho de prueba en el procedimiento tributario sancionador, apuntando expresamente a la capacidad individual de aportar todos los medios de prueba que puedan ser pertinentes³¹. Sin embargo, el hecho de que exista una actividad de prueba en los procedimientos tributarios no implica que la protección constitucional de los derechos establecidos en el art. 24.2 CE sea extensible al resto de procedimientos tributarios distintos del sancionador.

Esta conclusión ha sido reiterada por el Tribunal Constitucional en muy diversas resoluciones, como en su sentencia nº 291/2000, de 30 de noviembre. En esta sentencia conoció un recurso de amparo de un contribuyente que alegaba defectos de notificación de un recargo tributario y del acto administrativo de inicio del procedimiento de apremio. Sobre el primer acto administrativo, el supremo intérprete constitucional español, a este respecto, afirmó que, incluso si se hubiera producido una indefensión derivada de esta notificación defectuosa, esta “habría tenido lugar en vía administrativa –y con acceso posterior a la vía judicial–, por ello sólo podría tener relevancia constitucional en el caso de que se llegara a la conclusión de que el acto impugnado tiene efectivamente naturaleza sancionadora, ya que es doctrina constitucional que las garantías consagradas en el art. 24 CE sólo resultan de aplicación a los procesos judiciales y a los procedimientos administrativos sancionadores” (FJ 4º).

Sin embargo, su conclusión es distinta en su análisis de los problemas de notificación personal de una providencia de apremio, “cualquiera que sea la naturaleza del acto impugnado, ya que esta ausencia de notificación ha podido impedir que el recurrente se opusiera al procedimiento de apremio, recurriendo judicialmente los actos dictados en el mismo, lo que podría determinar una lesión del derecho al acceso a la tutela judicial”. Para el TC, el hecho de que el procedimiento de apremio sea susceptible de ser recurrido de manera autónoma y por motivos distintos de la liquidación tributaria, hace que un defecto procedimental que impida acudir a la jurisdicción contenciosa sí suponga una indefensión contraria al art. 24 CE³².

³⁰ STC 76/1990, FJ 8º. GARCÍA DE LA ROSA afirma que esta afirmación, si bien circunscrita al procedimientos sancionador “puede(n) extrapolarse a todo el procedimiento inspector y por ende, a los procedimientos de aplicación de los tributos, ya que el precepto establecía la presunción de certeza sobre los hechos que motivan la formalización de las diligencias y actas de la Inspección, documentos propios del procedimiento inspector en general, pero también las primeras de todos los procedimientos de aplicación de los tributos”. GARCÍA DE LA ROSA, J. A., “La prueba en los procedimientos...”, *op. cit.*, p. 117.

³¹ De hecho, el Tribunal Constitucional hace alusión también a la capacidad que tienen los obligados tributarios de formular “las alegaciones que estimase oportunas” en el procedimiento de inspección como forma de contradecir los hechos recogidos por las actas. Podríamos interpretar con esto la posibilidad de ejercitar la actividad de prueba en contrario sobre dichos hechos ya en el procedimiento inspector.

³² “Resulta por tanto que en este caso la indefensión originada por la Administración tiene relevancia constitucional porque el defecto en el que ha incurrido al notificar el acto ha impedido que el ahora recurrente pudiera impetrar tutela judicial contra la ejecutividad del acto administrativo, ya que no sólo le ha privado de la posibilidad de solicitar la suspensión del acto, sino que también ha eliminado la posibilidad de que el interesado pudiera utilizar los medios de

Por tanto, y como hemos apuntado anteriormente, el TS ha confirmado que en derecho tributario rige el principio dispositivo por el que las partes ostentan la carga de probar las circunstancias que le sean favorables³³. La actividad probatoria en el procedimiento tributario, no obstante, presenta particularidades que implican que los principios procesales generales no puedan ser extrapolados de manera automática. Además, el derecho a la prueba en el ámbito tributario tiene, como el resto de derechos recogidos en el art. 24.2 CE, distinta protección constitucional según se aplique en el procedimiento sancionador o no³⁴. No obstante, que las infracciones del derecho a prueba en los procedimientos no sancionadores no sean susceptibles de recurso de amparo, por poder ser impugnables por vía contenciosa, no es óbice para que mantengamos nuestra idea acerca de cómo debe desarrollarse esta actividad y de la matización que requiere la función resolutoria de la Administración. La Administración tributaria se debe al principio de legalidad y de imparcialidad en su actuación, debiendo cumplir el deber constitucional de buscar el estricto cumplimiento del deber de contribuir.

1.3. Las limitaciones posibles al derecho a prueba: la indefensión efectiva

La proyección de la protección constitucional del derecho a la prueba en el ordenamiento tributario se restringe, por tanto, a la vía jurisdiccional y al procedimiento sancionador. Sin embargo, no se puede afirmar que el derecho a la prueba consagrado en el art. 24.2 CE sea ilimitado y absoluto y que cualquier restricción del mismo conlleve una infracción constitucional. El Tribunal Constitucional ha afirmado precisamente lo contrario, pues considera que la vulneración del derecho fundamental no proviene de los problemas de la prueba en sí, sino de que esta produzca una indefensión sustancial³⁵.

impugnación que el ordenamiento tributario dispone específicamente contra los actos dictados en este tipo de procedimiento". STC nº 291/2000, FJ 5º.

³³ STS de 9 de abril de 2015, nº de recurso 2446/2013, FJ 5º y jurisprudencia en ella citada.

³⁴ También la Audiencia Nacional, cuando tuvo que analizar la utilización de una prueba testifical en un procedimiento tributario ha venido reconociendo las particularidades de la una actividad probatoria en los procedimientos, sobre todo en los procedimientos de gestión. La SAN de 16 de enero de 2003, nº de recurso 959/2000, Fj 4º, afirma: "la prueba en el procedimiento administrativo en general, en el procedimiento de gestión tributaria, y en las reclamaciones económico-administrativas en particular, presenta una problemática propia, debida a la imposible asimilación de la prueba del proceso en general, en especial el civil, a las peculiaridades de los procedimientos administrativos, y aún más a las de los procedimientos de gestión tributaria, existiendo, incluso, un importante sector doctrinal que preconiza la idea de que en éstos no existe actividad probatoria en sentido estricto, que se reserva para los procedimientos de resolución de las reclamaciones".

³⁵ La sentencia nº 165/2001, de 16 de julio, citada posteriormente por la sentencia nº 121/2004, de 12 de julio, sintetizan las líneas principales de la doctrina del Tribunal Constitucional en materia de derecho a la prueba. A modo de resumen, el TC entiende que es un derecho fundamental que opera en cualquier tipo de proceso pero que no es ilimitado pues solo se aplica a hechos pertinentes; que exige que las pruebas se hayan solicitado en tiempo y forma; que corresponde a Jueces y Tribunales el examen sobre la legalidad y pertinencia de las pruebas, entrando solo el TC cuando se inadmitan pruebas relevantes sin motivación o con interpretaciones irrazonables; que la falta de actividad probatoria debe haberse traducido en una "efectiva indefensión del recurrente, o lo que es lo mismo, que sea decisiva en términos de defensa"; que para apreciar la citada indefensión el recurrente ha de razonar ante el TC la relación de hechos que se quisieron probar y que no se pudo, debiendo también argumentar que dicha prueba habría podido hacer que la resolución final del proceso le fuese favorable, "ya que sólo en tal caso, comprobado que el fallo pudo, acaso, haber sido

En su sentencia nº 26/2000, de 31 de enero, FJ 2º, el intérprete constitucional afirmó: “Tanto en uno como en otro supuesto, no es la denegación o la ausencia en la práctica de la prueba en sí misma (indefensión formal) lo que vulnera el derecho fundamental a utilizar los medios pertinentes para la defensa [...], sino la indefensión derivada de la inactividad judicial, por la relevancia misma de los hechos que se quisieran probar en la decisión final del pleito (indefensión material), ya que sólo en tal caso podrá apreciarse el menoscabo real y efectivo del derecho fundamental [...], pues la mera ausencia de la práctica de una prueba admitida como pertinente no supone por sí misma la infracción del art. 24.2 CE [...], puesto que sólo podrá apreciarse el menoscabo efectivo del derecho del recurrente cuando de haberse practicado la prueba omitida, o si se hubiera practicado correctamente la prueba admitida, la resolución final de proceso hubiera podido ser distinta”.

Concluye el TC que el derecho “a la utilización de los medios de prueba pertinentes para la defensa, aunque garantiza a las partes del proceso la aportación de las pruebas necesarias para acreditar los hechos que sirven de base a sus pretensiones, dentro de los autorizados por el ordenamiento (SSTC 233/1992, de 14 de diciembre, FJ 2; y 131/1995, de 11 de septiembre, FJ 2), únicamente se refiere a aquellos supuestos en que la prueba es "decisiva" en términos de defensa”.

También el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha establecido un criterio material y no formal acerca de las vulneraciones del derecho a la defensa jurídica. En la citada STJUE C.F., el Tribunal de Luxemburgo afirmó que no en todos los casos las decisiones adoptadas en violación del derecho de defensa deben ser anuladas. Argumenta el TJUE que “una vulneración del derecho de defensa solo da lugar a la anulación de la decisión adoptada al término del procedimiento administrativo de que se trate si este hubiera podido llevar a un resultado diferente de no concurrir tal irregularidad”³⁶. Así, también sustenta su razonamiento en que se produzca una indefensión efectiva al haberse podido alterar el resultado del procedimiento.

Por último, hemos de comentar que el hecho de que se produzca una indefensión o solo una infracción formal del derecho a la defensa en un procedimiento sancionador no tiene únicamente relevancia constitucional. Esto se debe a que tiene influencia en el tipo de vicio administrativo en que incurrirá el acto que haya infringido el derecho a prueba. Así, solo si la infracción sobre la prueba supusiera la indefensión material del obligado, con la correspondiente violación del art. 24.2 CE, el acto administrativo de interposición de la sanción podría considerarse nulo de pleno derecho (art. 47.1.a) LPAC)³⁷.

otro si la prueba se hubiera admitido, podrá apreciarse también el menoscabo efectivo del derecho de quien por este motivo busca amparo”.

³⁶ STJUE C.F., *op. cit.*, ap. 35. En el caso en cuestión, el Tribunal de Justicia entendió que no haber permitido al obligado acceder al expediente administrativo supuso una irregularidad susceptible de modificar el resultado del procedimiento.

³⁷ Sobre esta cuestión, DE MIGUEL ARIAS, S., “La vulneración del derecho...”, *op. cit.*, pp. 19-22, que analiza una Sentencia del TSJ de Castilla La Mancha donde la vulneración del derecho a prueba no se consideró causante de indefensión, lo que llevó al Tribunal a concluir que se trataba de un mero defecto formal no invalidante. Por el contrario, también cita una STSJ de Andalucía donde se entendió que otra infracción del derecho a la prueba sí suponía una indefensión, declarando la nulidad de pleno derecho de la sanción impuesta.

Es conveniente traer a colación la jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto. En su sentencia de 24 de octubre de 2014, nº de recurso 2392/2011, citando una sentencia anterior, el Alto Tribunal reitera la doctrina del TC que limita las infracciones del art. 24.2 CE a los casos en que se produzca indefensión³⁸. No obstante, desarrolla un argumento adicional que nos parece de mayor relevancia: “Cabe, por tanto, que el instructor del expediente administrativo rechace la prueba propuesta por el expedientado explicando las razones que le inducen a inadmitirla. En estos casos, la vulneración del derecho fundamental proclamado en el artículo 24.2 se produciría si la inadmisión fuere irracional o arbitraria. Pero aun así la lesión está condicionada a una efectiva indefensión, de tal forma que si se abre la posibilidad de reiterar en la vía judicial ordinaria la prueba que fue propuesta y rechazada, la indefensión desaparece y la infracción sólo tiene el alcance de una irregularidad, insuficiente por sí sola para producir la nulidad del acto recurrido” (FD 2º). Por tanto, las infracciones del derecho a la prueba que puedan causarse en un procedimiento administrativo sancionador, si seguimos esta opinión del Tribunal Supremo, no implicarían una indefensión si pueden ser subsanables en la vía contenciosa. El problema radica, a nuestro parecer, en que si la posibilidad de aportar de nuevo las pruebas en el procedimiento jurisdiccional permite convalidar cualquier infracción de este derecho en el procedimiento sancionador, ello significaría prácticamente excluir su aplicabilidad en estos procedimientos, cuestión que nos parece contraria a lo afirmado por el Tribunal Constitucional³⁹.

2. LA NORMATIVA SOBRE APORTACIÓN DE PRUEBAS EN LA LGT

2.1. La carga de la prueba y el principio de facilidad probatoria

Dentro de los derechos y garantías de los obligados tributarios establecidos en el art. 34.1 de la Ley General Tributaria encontramos distintas cuestiones relacionadas con la libre aportación de prueba. Los apartados l), r) y m) aluden expresamente al derecho a aportar las pruebas documentales que se estimen pertinentes, tanto en los procedimientos tributarios como en las propuestas de resolución que puedan realizar los órganos de la Administración tributaria, así como el derecho de realizar alegaciones a estas últimas y a ser oído en los trámites de audiencia que se establezcan⁴⁰.

Si nos centramos en los procedimientos tributarios, el art. 99 LGT, relativo al “desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios”, establece el mandato de que la Administración tributaria facilite el ejercicio de los derechos de los obligados tributarios. Concretamente, en su apartado 6, este artículo establece que en los procedimientos tributarios no es necesario un

³⁸ La sentencia se remite a la STS de 6 de octubre de 2003, nº de recurso 1267/1998.

³⁹ STC nº 82/2009, *op. cit.*, FJ 3º.

⁴⁰ El tenor literal de dichos apartados establece, respectivamente, el derecho “a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución”, a “presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando” y a “a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley”.

periodo específico para la práctica de prueba ni una comunicación previa de las actuaciones a los interesados. La normativa tributaria se separa, así, de las reglas generales establecidas para los procedimientos administrativos en los arts. 77 y 78 LPAC⁴¹, no restringiendo la aportación de pruebas a ningún momento específico⁴².

La regulación de la LGT sobre la prueba en los procedimientos tributarios se encuentra en la sección 2ª del capítulo II del título III, arts. 105 a 108. A este respecto, hay que tener en cuenta que la regulación sobre el procedimiento de revisión remite a dichos artículos en lo relativo a las normas sobre prueba y notificaciones (art. 214 LGT). También la normativa sobre el procedimiento sancionador tributario hace referencia a los principios generales de los procedimientos tributarios. Por un lado, en su instrucción son de aplicación las reglas sobre procedimientos tributarios fijadas en el citado art. 99 LGT (art. 210.1 LGT), incluyendo la inexistencia de un periodo específico para la aportación de pruebas. Además, se incorporan en el procedimiento sancionador los “datos, pruebas y circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos” y deban tenerse en cuenta en aquél (art. 210.2 LGT). Por otro, el Reglamento General Sancionador desarrolla, citando casi de manera literal, los derechos contenidos en los apartados mencionados del art. 34 LGT sobre la aportación de pruebas⁴³.

El art. 105 LGT regula la carga de la prueba en los procedimientos tributarios, e introduce en el Derecho tributario español el axioma clásico “incubitor probatio qui dicit non qui negat”⁴⁴, y que aplica a esta rama del ordenamiento el principio general establecido en el art. 217 LEC⁴⁵. El citado

⁴¹ Art. 77.2 Ley 39/2015: “Cuando la Administración no tenga por ciertos los hechos alegados por los interesados o la naturaleza del procedimiento lo exija, el instructor del mismo acordará la apertura de un período de prueba por un plazo no superior a treinta días ni inferior a diez, a fin de que puedan practicarse cuantas juzgue pertinentes. Asimismo, cuando lo considere necesario, el instructor, a petición de los interesados, podrá decidir la apertura de un período extraordinario de prueba por un plazo no superior a diez días”. Art. 78.1 Ley 39/2015: “La Administración comunicará a los interesados, con antelación suficiente, el inicio de las actuaciones necesarias para la realización de las pruebas que hayan sido admitidas”.

⁴² De hecho, en el procedimiento inspector la aportación de pruebas una vez realizada la formalización del acta conlleva una ampliación del plazo máximo de este procedimiento de seis meses (art. 150.5 LGT).

⁴³ Art. 23.4 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario: “Los interesados podrán formular alegaciones y aportar los documentos, justificaciones y pruebas que estimen convenientes en cualquier momento anterior a la propuesta de resolución”.

⁴⁴ Este principio se encuentra presente en distintas fuentes latinas, ha sido traído a colación por el Tribunal Supremo en diversas sentencias e, incluso, por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en su sentencia de 19 de julio de 2012, caso Sievery, nº de demanda 29881/2007. El TS afirmó, en su sentencia de 13 de octubre de 1998, nº recurso 1624/1994, FD 3º, que este principio “no tiene valor absoluto y axiomático, y que la moderna doctrina viene a atribuir al actor la prueba de los hechos normalmente constitutivos de su pretensión o necesarios para que nazca la acción ejercitada, así como al demandado incumbe, en general, la prueba de los hechos impositivos y la de los extintivos”.

⁴⁵ El art. 217.2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, establece: “Corresponde al actor y al demandado reconviniendo la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda, según las normas jurídicas a ellos aplicables, el efecto jurídico correspondiente a las pretensiones de la demanda y de la reconvencción”. Con anterioridad a la entrada en vigor de la LEC, la carga de la prueba se encontraba en el derogado art. 1214 del Código Civil, que afirmaba: “Incumbe la prueba de las obligaciones al que reclama su cumplimiento, y la de su extinción al que la opone”. En su jurisprudencia reiterada, el Tribunal Supremo ha venido declarando que este *onus*

art. 105.1 establece que “En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”⁴⁶. El Tribunal Supremo ha interpretado este apartado, afirmando que debe entenderse “en el sentido de que «cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor»”, estando matizado, como veremos, por los criterios de normalidad y facilidad probatoria⁴⁷. Hay que tener en cuenta que esta distribución del *onus probandi*, como también ha afirmado el Alto Tribunal, obliga en igual medida a la Administración como al obligado: cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le incumben⁴⁸.

Como hemos comentado, es difícil realizar una reflexión general y unívoca sobre la aportación de pruebas en los procedimientos tributarios, sobre todo en lo relativo a los hechos que beneficien a los contribuyentes. El art. 105.1 LGT no deja lugar a dudas acerca de que la carga debe corresponder a los obligados tributarios que se beneficien de tales datos⁴⁹. No obstante, el hecho de que algunos procedimientos tributarios también presenten un carácter inquisitivo, así como el hecho de que la Administración tributaria se deba a la búsqueda del justo deber de contribuir, matiza esta aparente responsabilidad en exclusiva de los obligados⁵⁰. Bajo el criterio general

probandi “no tiene otro alcance que la de determinar las consecuencias de la falta de prueba”. (sentencias de 19 de marzo de 2007, nº de recurso 6169/2001, FD 3º; y de 9 de abril de 2015, nº de recurso 2446/2013, FD 5º).

⁴⁶ El segundo apartado de este artículo desarrolla el derecho de los administrados a no tener que aportar las pruebas que ya obren en poder de la Administración, recogido tanto en el art. 34 LGT como en la LPAC: “Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria”.

⁴⁷ STS de 20 de abril de 2017, nº de recurso 615/2016, FD 2º, que cita, a su vez, la STS de 27 de enero de 1992, nº de recurso 1306/1990, FD 6º.

⁴⁸ STS de 7 de octubre de 2010, nº recurso 4948/2005, FD 3º.

⁴⁹ En palabras de RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, esto “no permite sostener la vigencia para el ámbito tributario de un standard probatorio equiparable al del proceso penal, de tal forma que pueda afirmarse la vigencia de una especie de regla de *in dubio pro contribuens*, pues hacer recaer siempre el riesgo derivado de la falta de pruebas sobre la Administración Tributaria supondría premiar a los sujetos remisos a colaborar, frente a, como dijera el Tribunal Constitucional «otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar» (STC 76/1990, FJ 3º)”. RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M., “La carga de la prueba en el Derecho Tributario: Su aplicación de las normas tributarias anti-abuso y en la doctrina del TJUE”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 344, 2011, p. 11.

⁵⁰ MARÍN-BARNUEVO afirma, diferenciando la regla general de carga de la prueba en los procedimientos tributarios y el proceso civil, que si a la falta de alteridad “añadimos que el procedimiento está regido por el principio inquisitivo, que la obligación tributaria es legal e indisponible, y que la Administración debe servir con objetividad los intereses generales, la conclusión resultante es que, junto a la específica carga de la prueba de los hechos que sustenten sus pretensiones que le puede corresponder en aplicación de la regla indicada, la Administración tiene una obligación genérica de aportar cuantas pruebas sean relevantes para el conocimiento de la verdad, con independencia de que la carga de su prueba le esté atribuida a ella misma o al obligado tributario”. MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “La distribución de la carga...”, *op. cit.*, p. 203. RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN alude a esta especificidad de los procedimientos administrativos: “los procedimientos tributarios se singularizan por varios factores que ejercen una notable influencia sobre todas las cuestiones de derecho probatorio y eso se proyecta también luego en el ulterior proceso judicial tributario. Estos factores son fundamentalmente dos: la vigencia, aunque sea matizada, de un principio inquisitivo en los procedimientos de aplicación de los tributos y la existencia de numerosas obligaciones formales que pesan sobre los contribuyentes deducidas de su deber general de colaboración con la Administración Tributaria. Su influencia sobre la carga de la prueba es indudable y se refleja en varios aspectos. Así, fundamentalmente en virtud del principio inquisitivo, la prueba en las controversias tributarias no

establecido por la LGT, la Administración no tiene que realizar una función de investigación y aportación al procedimiento de las pruebas que beneficien exclusivamente al obligado, ya sea porque excluyan el hecho imponible o minoren la carga tributaria. Sin embargo, en respuesta al principio de legalidad y del deber de contribuir, deberá tener en cuenta la información a la que haya accedido por cualquier medio que tenga dichos efectos de minoración recaudatoria⁵¹.

De hecho, las especiales características de los procedimientos tributarios y la posición de la Administración inciden en que el Tribunal Supremo relativice de manera constante el criterio dispositivo del art. 105.1 LGT con la aplicación de otros criterios, como los de buena fe, normalidad y facilidad probatoria. El Alto Tribunal afirma que “El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra” y que “el *onus probandi* se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba”⁵².

El principio de facilidad probatoria aplicado al Derecho Tributario va en la línea de esta última frase. El art. 217.7 LEC establece expresamente la aplicación de los principios de disponibilidad y facilidad probatoria. Como ha reconocido el Tribunal Supremo, dicha disposición afecta a la carga de la prueba en un proceso judicial. No obstante, el Alto Tribunal considera que el principio de facilidad probatoria “puede trasladarse *mutatis mutandis* al ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos”⁵³.

La aplicación de este criterio desplaza a la regla general del art. 105.1 LGT, fundamentando la atribución del *onus probandi* en elementos distintos. En tal caso, la atribución de la carga de la prueba no dependerá del interés en su utilización para defender determinada posición o argumentación jurídica, sino que se sustentará en la accesibilidad y asequibilidad que tengan los intervinientes en el proceso o procedimiento para su obtención y aportación⁵⁴.

se hace depender de que las partes alcen o no una carga, sino que la existencia de un interés público legítima el deber de llevar a cabo, incluso de oficio, la actividad probatoria necesaria para reconstruir los hechos”. RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M., “La carga de la prueba ...”, *op. cit.*, p. 12.

⁵¹ Vid. *Supra* nota 17.

⁵² Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de octubre de 2020, nº de recurso 4651/2019, FD 3º.

⁵³ STS de 13 de febrero de 2019, nº de recurso 4238/2017, FD 4º.

⁵⁴ Hay que tener en cuenta que la aplicación del principio de facilidad probatoria puede aplicarse en ambos sentidos, atribuyendo la carga de la prueba al obligado tributario o a la Administración. Así ocurre, por ejemplo, en la STS de 18 de octubre de 2012, nº de recurso 3509/2010. En esta sentencia, el Alto Tribunal tenía que conocer acerca de una liquidación de IRPF en la que se discutía el valor de adquisición de unas acciones vendidas por el contribuyente. La inspección procedió a realizar dicha valoración, aunque el TS entiende que la carga de la prueba debía haber correspondido al obligado tributario, por tener una mayor facilidad y disponibilidad probatoria para justificar su coste, cosa que no hizo (FD 3º). También podemos mencionar la citada STS de 13 de febrero de 2019, FD 4º, cuando trata la intención de un sujeto pasivo de demostrar que no ha existido plusvalía en una transmisión a efectos de evitar la tributación por el Impuesto del Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. En esta sentencia el TS afirma que corresponde al obligado enervar la presunción *iuris tantum* de existencia de plusvalía aportando prueba suficiente al respecto por dos motivos. Primero porque, de acuerdo con las reglas sobre presunciones de la LEC, a la que remite el

No obstante, la posición de ambas partes es diversa, pues la Administración cuenta con el método de la estimación indirecta de la base imponible en los supuestos en que no cuente con los datos necesarios, sea por falta de colaboración del obligado tributario o por causas de fuerza mayor⁵⁵.

A efectos del razonamiento que hemos desarrollado previamente, nos resultan especialmente interesantes los casos en los que la Administración no ha desarrollado dicha labor de búsqueda de la capacidad económica real, no utilizando datos que tenía o que podía obtener sin dificultad. Nos referimos, por ejemplo, a la citada STS de 21 de octubre de 2020, relativa a la justificación de los efectivos desplazamientos que darían lugar a la exención en IRPF de las cantidades satisfechas por la empresa empleadora a la contribuyente en concepto de dietas. De acuerdo con la regla general del art. 105.1 LGT, correspondería al obligado tributario la acreditación de las circunstancias determinantes de la no tributación de tales importes. Sin embargo, el Alto Tribunal entiende que los datos que se reclaman al sujeto pasivo ya deberían obrar en posesión de la Administración, dado que deberían haber sido aportados por el empleador-retenedor.

Por ello, afirma que la Administración no puede estar inactiva, al encontrarse en posesión de dichos datos, sino que le corresponde su comprobación debido a que tal prueba le resultará “de suma facilidad”.

En este supuesto, el criterio de facilidad probatoria incide en la responsabilidad que tiene la Administración de usar toda la información que tenga o pueda obtener sin dificultades, también cuando sea favorable a los intereses de los obligados tributarios⁵⁶. Por supuesto, el TS también confirma que esta inversión de la carga probatoria no perjudica en modo alguno el “derecho del contribuyente de valerse de cuantos medios probatorios se autorizan legalmente para hacer prueba sobre dichos extremos”.

art. 106.1 LGT, así resulta. Segundo, porque dicho obligado “tenía una mayor facilidad y disponibilidad probatoria para aportar dicha prueba”.

⁵⁵ Sobre esta cuestión véase ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., “Procedimiento de comprobación y métodos de determinación de la base imponible: la estimación indirecta”, *Revista española de Derecho Financiero*, nº 151, 2011, p. 30 (versión web). Véase también FALCÓN Y TELLA, R., “Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario”, *Crónica Tributaria*, nº 61, 1992, pp. 29-30.

⁵⁶ El TEAC ha resuelto que la Administración Tributaria no puede considerar que recaer de manera exclusiva en los obligados tributarios la determinación de los valores de adquisición de los bienes por los que se declare una ganancia patrimonial en IRPF. En su resolución de 2 de febrero de 2017, RG 00/03961/2016, FJ 6, rechaza expresamente que la Administración pueda considerar un valor de adquisición -sea esta onerosa o lucrativa- cero en supuestos en que el obligado no lo haya acreditado correctamente, debiendo intentar la búsqueda del valor real. El TEAC afirma que “aunque en un principio y como regla general la carga de la prueba recae sobre el obligado tributario, no pesa sobre él de forma exclusiva, atendiendo a los principios de facilidad probatoria o proximidad a las fuentes de la prueba, apreciación conjunta de las pruebas practicadas y valoración del esfuerzo probatorio realizado, por lo que si la Administración, en particular tratándose de bienes inmuebles, tomara como valor de adquisición el de cero euros sin haber utilizado los medios de prueba que razonablemente obran o pueden obrar en su poder, se estaría infringiendo un precepto de una norma legal, el artículo 35 LIRPF, precepto que está obligada a aplicar y del que no puede prescindir”. Sobre esta resolución, véase GARCÍA DE LA ROSA, J. A., “La prueba en los procedimientos...”, *op. cit.*, p. 289.

2.2. La remisión normativa y la libre elección de medios de prueba

2.2.1. La remisión de la LGT y la doctrina del Tribunal Supremo sobre los medios de prueba

En lo relativo a medios y valoración de la prueba la Ley General Tributaria realiza una remisión en bloque a las normas civiles al respecto. El art. 106.1 LGT establece: “En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa”⁵⁷.

La referencia legislativa directa a la normativa civil por encima de las disposiciones generales del derecho administrativo que, junto con “los preceptos del derecho común”, actúa como normativa de carácter supletorio del ordenamiento tributario (art. 7.2 LGT), debe ser puesta en contexto con el art. 77 LPAC. En su primer apartado, la norma general sobre los procedimientos administrativos establece que “Los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho, cuya valoración se realizará de acuerdo con los criterios establecidos en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil”. La Ley 39/2015, así, consagra el principio de libre elección de medios de prueba, pero también sustenta su valoración en las disposiciones de la LEC.

Hemos de tener en cuenta que la propia Ley de Enjuiciamiento Civil derogó la mayor parte de artículos del Código Civil que regulaban los medios de prueba⁵⁸. Así, la principal regulación sobre esta cuestión se encuentra en el art. 299 LEC. El primer apartado de dicho artículo establece una enumeración de “los medios de prueba de que se podrá hacer uso en juicio”⁵⁹. El segundo alude a los nuevos medios de prueba de archivo y reproducción de palabra, sonido, imagen, datos, etc. El tercer apartado introduce en nuestro ordenamiento el desarrollo legal del derecho fundamental de los ciudadanos a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa⁶⁰.

⁵⁷ Este artículo es una sustitución casi idéntica del art. 115 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, difiriendo en la última frase, en la que la actual LGT recuerda la posibilidad de que esta remisión sea alterada por otras leyes.

⁵⁸ El Libro IV, Título Primero, Capítulo V del Código Civil trataba “De la prueba de las obligaciones”. En la actualidad solo quedan vigentes los artículos de la Sección 1ª sobre los documentos públicos y privados.

⁵⁹ Estos son: “1.º Interrogatorio de las partes. 2.º Documentos públicos. 3.º Documentos privados. 4.º Dictamen de peritos. 5.º Reconocimiento judicial. 6.º Interrogatorio de testigos.”

⁶⁰ En la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el derecho a la prueba como parte de la defensa jurídica, tutelada en el art. 24.2 CE, se hace siempre referencia a que su contenido esencial implica que “quien interviene como litigante en un proceso (pueda) provocar la actividad procesal necesaria para lograr la convicción del órgano judicial sobre la existencia o inexistencia de los hechos relevantes para la decisión del conflicto”, y para ello debe poder “utilizar los medios de prueba pertinentes”. STC de 16 de diciembre de 2013, nº 212/2013, FJ 4º. En esta sentencia se trataba la ausencia de práctica de una prueba (un DVD que contenía las imágenes de un trabajador robando dinero en una empresa) bajo una alegación de infracción del derecho a la intimidad que el intérprete constitucional descartó. El TC entendió que la no práctica de la prueba tiene efectos equivalentes a los de su inadmisión, y que se había producido una indefensión contraria al art. 24.2 CE.

Concretamente, dicho 299.3 LEC establece: “Cuando por cualquier otro medio no expresamente previsto en los apartados anteriores de este artículo pudiera obtenerse certeza sobre hechos relevantes, el tribunal, a instancia de parte, lo admitirá como prueba, adoptando las medidas que en cada caso resulten necesarias”. Como podemos observar, si bien el primer apartado del art. 299 LEC establece una enumeración aparentemente cerrada de medios de prueba, el apartado transcrito lo convierte en una lista no exhaustiva. Permite expresamente la aportación de medios de prueba distintos de los expuestos siempre que cumplan el requisito de pertinencia (arrojen luz sobre hechos relevantes), debiendo el tribunal adoptar las medidas necesarias para que dicho medio de prueba pueda ser utilizado correctamente.

El Tribunal Supremo ha traído a colación o se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre esta libertad de medios de prueba que introduce el art. 299.3 LEC⁶¹. Especialmente relevante fue la Sentencia de la Sala especial del art. 61 de la LOPJ, de 27 de marzo de 2003, en la que se juzgaba la ilegalización de *Herri Batasuna*. En dicho proceso se aportaron distintas publicaciones periodísticas cuyo valor fue analizado por el Alto Tribunal. El TS afirmó que, debido a lo dispuesto en el art. 299.3 LEC, “no se contiene una lista tasada o completamente cerrada de los medios de prueba legítimos, sino que en ella se admite también la presencia de cualesquiera otros que pudieran conformar el juicio del Tribunal” (FD Segundo.B.3º)⁶².

Sin embargo, una reciente sentencia del Tribunal Supremo parece contradecir no solo su anterior jurisprudencia, sino el propio tenor literal del art. 299.3 LEC. Nos referimos a la sentencia de 23 de julio de 2020, nº de recurso 239/2018. El Alto Tribunal conoció de un caso en el que se solicitaba la nulidad de una modificación de un convenio colectivo. En dicha controversia tuvo que pronunciarse sobre la idoneidad probatoria de correos electrónicos y, en el análisis de su naturaleza, realiza la siguiente afirmación:

“Hay que distinguir entre medios de prueba y fuentes de prueba. Medios de prueba son los instrumentos de intermediación requeridos por el proceso para la constancia material de los datos existentes en la realidad exterior; mientras que la fuente de prueba se refiere a la fuente de información del mundo exterior que está en capacidad de ofrecer el medio de prueba. Las fuentes de prueba que se incorporan al proceso a través de los medios de prueba son ilimitadas (art. 299.3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil -en adelante LEC). La LEC sanciona el carácter de *númerus apertus* de las fuentes de prueba, pero los medios de prueba únicamente pueden ser los regulados en la LEC. La controversia radica en determinar si la concisa regulación de estos medios probatorios establecida en

⁶¹ En la STS de 6 de mayo de 2010, nº de recurso 244/2010, FD 2º, el TS afirmó expresamente que un tribunal “puede fundamentar su decisión en cualquier medio del que pueda obtenerse certeza sobre hechos relevantes (art. 299. 3 LEC)”.

⁶² El TS admitió las publicaciones periodísticas como medios de prueba, para lo que declaró: “Esto permite que en determinados supuestos, de forma individualizada y caso por caso, puedan darse por acreditados datos recogidos por los medios de comunicación social cuando reflejan hechos incontrastados de conocimiento general o declaraciones de personalidades u organizaciones políticas que no han sido desmentidas ni cuestionadas en el proceso. Por otra parte, es claro que los datos de juicio que pueden ser obtenidos de esta clase de publicaciones derivan estrictamente de aquellos contenidos que de modo objetivo son introducidos por el profesional, lo que de por sí excluye de valor probatorio a cualesquiera juicios de valor pudieran también ser en aquella misma noticia incluidos”.

la LEC (arts. 299.2 y 382 a 384) configura unos medios de prueba autónomos, es decir, unos complejos normativos completos, o si dichas normas no constituyen medios de prueba independientes sino que deben ponerse en relación con la prueba documental”⁶³.

El TS concluyó que las pruebas contenidas en el 299.2 LEC no eran medios distintos sino únicamente otras fuentes de prueba, pues “los medios de prueba son los enumerados en el art. 299.1 de la LEC, los cuales constituyen un *númerus clausus*”. Los correos electrónicos tendrían, a su juicio, naturaleza de prueba documental “con las necesarias adaptaciones”⁶⁴.

La interpretación que hace el Tribunal Supremo nos parece cuestionable y, sobre todo, innecesaria. El art. 299 habla de medios de prueba, no de fuentes, es decir, de acuerdo con las definiciones explicadas anteriormente, regula las herramientas para demostrar datos de la realidad en el proceso o procedimiento. Su apartado tercero tampoco habla de fuentes de prueba, sino de la situación en que dichos hechos no pudieran demostrarse con los medios enumerados, permitiéndose cualquier medio que resulte pertinente. Pese a este tenor literal, el TS considera que el listado del 299.1 LEC está cerrado⁶⁵.

A nuestro parecer, el carácter ilimitado de las fuentes de prueba, es decir, de la información factual, es indubitable. Pero la LEC no regula las realidades que sean pertinentes en una controversia, sino el modo de aportarlas. Si entendiéramos la afirmación del TS de manera estricta e inflexible, es decir, negando la posibilidad de que existan medios de prueba distintos de los enumerados, el apartado tercero de dicho artículo 299 sería redundante, si no contradictorio con el carácter de *númerus clausus* del listado establecido. Enmascarar la inutilidad en que caería el art. 299.3 LEC razonando que alude a fuentes de prueba no alteraría esta conclusión, ya que la expresión “otro medio no expresamente previsto” sería superflua. Para afirmar que da igual cuán variada sea la realidad, pero que se prueba exclusivamente con los medios de prueba tasados, serviría con el apartado 1.

La interpretación razonable que creemos que puede darse a estas afirmaciones del Tribunal Supremo deben partir de ponerlas en su contexto. Se dudaba acerca de si un correo electrónico es un medio de prueba autónomo o era reconducible a una prueba documental. Comprendemos las afirmaciones del Alto Tribunal acerca de entender de manera flexible los medios de prueba expresados en el primer apartado, pues tendrían poca utilidad si no pueden adaptarse a sus nuevas variantes. Además, consideramos perfectamente lógico entender que un correo electrónico pueda considerarse como una prueba documental, más teniendo en cuenta los matices introducidos por el art. 299.2 LEC.

⁶³ FD Cuarto.2.

⁶⁴ De hecho, afirma el TS que “Si no se postula un concepto amplio de prueba documental, llegará un momento en que la revisión fáctica casacional quedará vaciada de contenido si se limita a los documentos escritos, cuyo uso será exiguo.” FD Cuatro.5.

⁶⁵ Un análisis de esta sentencia y de las distintas posiciones doctrinales acerca de si los medios de prueba se consideran un *númerus clausus* o *apertus* en GARCÍA DE LA ROSA, J. A., “La prueba en los procedimientos...”, *op. cit.*, pp. 347 y ss.

Es en la abstracción realizada por el Tribunal Supremo en lo que diferimos. El art. 299.3 LEC se refiere a la libre aportación de medios de prueba, y su razón de ser radica, precisamente, en no limitar las herramientas del derecho fundamental a la defensa de los ciudadanos. La clave, a nuestro juicio, sería el enunciado final que contiene la disposición, cuando establece el mandato de que el órgano decisor -el tribunal- adopte “las medidas que en cada caso resulten necesarias” para poder practicar dicho medio de prueba. Es aquí donde podemos ver utilidad a la interpretación hecha por el TS. Los medios de prueba, en cuanto herramientas para acreditar una realidad insondable, no deberían ser objeto de limitación a priori, so pena de que la falta de imaginación del legislador pudiera excluir futuras formas de demostración de los hechos. Distinto será que los tribunales deban realizar una labor de adaptación de dichos medios “no expresamente previstos” y que, en dicho encauzamiento, el TS pretenda que se asimilen a uno de los medios de prueba enumerados por contar estos con una regulación desarrollada en el ordenamiento. Esta interpretación sí permitiría que hubiese un aparente *númerus clausus* de medios de prueba, pero no porque no se pudiesen aportar otros distintos de los establecidos, sino porque aquellos diversos deberían ser reconducidos a alguno de los enumerados para su práctica.

2.2.2. La libre elección de medios de prueba en materia tributaria

Trasladando nuestras consideraciones a los procedimientos tributarios, entendemos que, con independencia de que se deban adaptar a los medios de prueba establecidos, han de aceptarse cualesquiera medios que puedan acreditar hechos pertinentes a la obligación tributaria concernida⁶⁶. Por ejemplo, podemos mencionar la resolución del TEAC de 22 de septiembre de 2015, en la que dictaminó acerca de si un contribuyente había demostrado suficientemente el destino previsible de un bien inmueble a efectos de la deducción del IVA soportado, ya que había declarado que se había adquirido como bien de inversión y no para dedicarlo al arrendamiento. El TEAC entendió que tanto por ser el derecho de deducción una cuestión beneficiosa para el obligado como por facilidad probatoria, la carga de la prueba recaía en este. A este respecto, la Agencia Tributaria alegó que no era suficiente la declaración del obligado tributario, y que tenía que haber probado dicho destino previsible “con cualquier medio de prueba admitido en derecho”, en función de “toda la libertad que otorga el artículo 106.1 de la LGT en cuanto a los medios de prueba”. El TEAC acogió este alegato, afirmando que el sujeto pasivo debía haber aportado una argumentación fáctica o prueba del destino previsible en base a criterios “objetivos, lógicos y prudentes”.

⁶⁶ TEJERIZO LÓPEZ afirma que “es indudable que el derecho a la tutela judicial efectiva conlleva la de utilizar cuantos medios de prueba se consideren oportunos y que este derecho se debe aplicar, sin límite alguno, a los procedimientos tributarios”. TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “El Principio de Tutela Judicial Efectiva y los procedimientos tributarios”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 82, 1994, p. 279. COLAO MARÍN, sin embargo, entiende que en referencia a los medios de prueba “no se pueden extrapolar sin más los principios procesales al procedimiento tributario; cuando se pretende trasladar un principio procesal o formal al procedimiento es posible que se produzcan serias distorsiones”. COLAO MARÍN, P. A., “La prueba de la realidad...”, *op. cit.*, p. 45. Como hemos comentado, estamos de acuerdo con la dificultad de trasladar acriticamente los principios procesales a los procedimientos tributarios, y entendemos que el ámbito de la libre aportación de prueba también será necesario adaptarlo al tipo de procedimiento, sobre todo en los de gestión.

De hecho, una de las cuestiones que nos parecen especialmente reprobables son aquellos supuestos donde la Administración tributaria exige algún medio de prueba específico para la acreditación de hechos determinados⁶⁷. Estamos ante situaciones en las que la Administración muestra una preferencia por algún medio de prueba que prácticamente excluye la posibilidad de acudir a otros medios⁶⁸. Por ejemplo, García Novoa alude a la exigencia del documento CMR para probar el transporte y llegada de las mercancías para poder justificar la exención en las entregas intracomunitarias de bienes⁶⁹. También menciona los contratos de refacturación de costes como medio de prueba de que un trabajo ha sido realizado efectivamente para una entidad extranjera para poder beneficiarse de la exención correspondiente en IRPF⁷⁰.

⁶⁷ Esto es especialmente preocupante si tenemos en consideración el principio de igualdad de armas que debería estar presente no solo en los procesos sino también en los procedimientos administrativos y tributarios. Debemos recordar las extensas posibilidades de investigación y búsqueda de medios de prueba con que cuenta la Administración en el procedimiento inspector según el art. 142 LGT y su desarrollo en los arts. 171-173 RGAT. Obligar a una de las partes en el procedimiento a acreditar las fuentes de prueba con medios tasados, mientras la contraparte, que además está vinculada por el deber de imparcialidad y el deber de legalidad, puede acudir a una fuente vastísima de medios de prueba (más restringida en los procedimientos de gestión) sería desproporcionado a la par que contrario al derecho de los obligados a la no limitación de los medios de prueba.

⁶⁸ Es lo que GARCÍA DE LA ROSA denominaba la aplicación “*de facto* de una regla de prueba tasada” donde pese a que la regla debería ser la utilización de todos los medios de prueba pertinente y la valoración global de estos, se exige que ciertas cuestiones se prueben de una manera concreta. GARCÍA DE LA ROSA, J. A., “La prueba en los procedimientos...”, *op. cit.*, p. 327.

⁶⁹ El autor también incide en relativizar la regla de la carga de la prueba del art. 105.1 LGT cuando afirma que determinadas situaciones, como una exención, no son un beneficio exclusivo del contribuyente, sino que “La exención es una modalidad del hecho imponible definida por la ley, por razones de capacidad económica o de otro tipo, y no se puede entender que la Administración no tenga que probar respecto a las mismas porque supuestamente favorecen al contribuyente”. GARCÍA NOVOA, “Cuando el diablo no está en los detalles sino en la prueba (“*probatio diabólica*” y otras consideraciones sobre la prueba en materia tributaria)”, *Taxlandia. Blog Fiscal y de Opinión tributaria*, 19 de febrero de 2019. Disponible en: <https://www.politicafiscal.es/cesar-garcia-novoa/cuando-el-diablo-no-esta-en-los-detalles-sino-en-la-prueba-probatio-diabolica-y-otras-consideraciones-sobre-la-prueba-en-materia-tributaria> (Consultado el 2 de septiembre de 2021). Debemos tener en cuenta que, aunque la Administración tributaria siga priorizando o, incluso, exigiendo este documento CMR como prueba del transporte, la Audiencia Nacional ha esgrimido la libre aportación de pruebas al respecto. Así ha ocurrido en la SAN de 19 de julio de 2007 (nº de rec. 692/2005), que alude al art. 13 del Reglamento del IVA. Este permite justificar el transporte por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, bajo la redacción anterior a la actualmente vigente, establecía, en particular, los contratos de transporte o facturas expedidas por el transportista para el supuesto de transportes organizados por el vendedor. Actualmente se remite al art. 45 *bis* del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011. En el caso específico, las cartas de porte (CMR) no estaban correctamente completas al faltar el consignatario, lugar y fecha de entrega de la mercancía, no apareciendo el obligado tributario como expedidor. No obstante, entendió la Audiencia Nacional que se habían aportado unas cartas de porte, la copia del transportista, donde sí aparecía el consignatario, y también había entregado unos escritos de los operadores intracomunitarios portugueses que declaraban haber recibido las mercancías, considerando acreditada con ambas pruebas la realidad del transporte.

⁷⁰ Sobre esta limitación de los medios de prueba por parte de la Administración tributaria en supuestos de las dietas de trabajadores expatriados y la exención del art. 7.p) LIRPF se ha pronunciado BANACLOCHE PALAO. La autora afirma que “En este caso, la posición administrativa es la contraria a la que mantiene la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) respecto de las dietas por manutención, objeto del presente comentario: en el supuesto de trabajadores expatriados la AEAT se resiste a admitir como prueba de la exención documento distinto del certificado emitido por la entidad contratante. Ciertamente es que el precepto en sí (el art. 7 p) LIRPF) no exige ningún documento probatorio en concreto ni hace

Otro ejemplo de situaciones en las que la Administración tributaria ha dado un trato preferencial a un medio de prueba específico, hasta el punto de erigirlo en un requisito sine qua non para la acreditación de una realidad, es la relativa a la prueba de la residencia fiscal o de las estancias esporádicas y los certificados de residencia fiscal⁷¹. Como se puede comprobar en distintas consultas vinculantes, la DGT ha considerado que los certificados de residencia fiscal emitidos por las autoridades competentes de otros Estados constituyen la “forma idónea de acreditar la residencia fiscal”⁷². No encontramos problema en que se considere que un medio específico es particularmente eficiente en su función de acreditar una realidad. El problema sería el contrario, que su posición preferencial corriese en perjuicio de la no limitación de medios de prueba que permite el art. 106.1 LGT⁷³. La Audiencia Nacional contradujo esta postura de la Administración Tributaria en su sentencia nº 873/2010, de 4 de marzo. En ella entendió que la prueba de la residencia fiscal se podía articular a través de diversos medios, no siendo estrictamente necesario que uno de ellos fuera el certificado de residencia fiscal. Sí exigió, no obstante, no solo la prueba de la permanencia en el extranjero, sino también una prueba de tributación efectiva fuera de España, cuestión que también presenta, a nuestro parecer, incertidumbres⁷⁴.

La cuestión podía haber quedado resuelta cuando intervino el Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de noviembre de 2017, nº de recurso 812/2017. En este pronunciamiento el Alto Tribunal conoció el caso de un beneficiario de la beca del ICEX, que le llevó a residir en Rumanía durante 11 meses de un año. El obligado solicitó la devolución de las cuantías retenidas por el ICEX en concepto de IRPF e hizo una declaración de IRNR. La Administración Tributaria concluyó “que el interesado debía tributar en España por el IRPF al no haber aportado certificado acreditativo de

recaer la carga de la prueba sobre alguna de las partes intervinientes, y, por tanto, debiera regir el principio de libertad de prueba (art. 106 LGT). Sin embargo, los numerosos procedimientos de comprobación llevados a cabo en los últimos tiempos demuestran que pruebas tales como facturas de hoteles, billetes de avión, contratos de alquiler, tarjetas de embarque, contratos de trabajo, cartas de desplazamiento, etc., presentadas por los contribuyentes no se consideran suficientes para demostrar la exención de los rendimientos del trabajo si no van acompañados del correspondiente certificado emitido por la empresa pagadora, o su incorporación como rentas exentas en la declaración informativa modelo 190. Además, se exige un contenido específico del certificado, el cual ha de incluir la identificación del contribuyente, de los proyectos realizados en el extranjero, el país de desplazamiento y las fechas en las que este se ha producido así como la mención sobre la imposibilidad de aplicar simultáneamente la exención del artículo 7 p) de la LIRPF y el régimen de excesos previsto en el artículo 9.A.3.b).4.ª del RIRPF³”. BANACLOCHE PALAO, C., “La carga de la prueba de las dietas por desplazamientos, exentas en el IRPF”, *Estudios Financieros: Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 445, 2020, pp. 144-145

⁷¹ Hemos realizado un análisis de esta cuestión en MACARRO OSUNA, J. M., “Supuesto de sujeción por la renta mundial al IRPF sin que medie presencia física en territorio español”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 7, 2018, pp. 39-67.

⁷² Véanse, en otras, la CV 0507-17, de 27 de febrero de 2017, la 0406-17, de 15 de febrero de 2017, CV 0100-17, de 20 de enero de 2017, la CV 4414-16, de 14 de octubre de 2016, la CV 3569-16, de 8 de agosto de 2016.

⁷³ RIBES RIBES entendió que el hecho de que la normativa no especificara la forma de acreditar la residencia fiscal en el extranjero “en principio carecería de importancia”, ya que entraría en juego la libertad de medios de prueba, pero afirma que ha producido “paradójicamente el efecto inverso”. RIBES RIBES, A., “La problemática de los certificados de residencia en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes”, *Quincena Fiscal*, nº 21, 2005, pp. 4-5 (versión web).

⁷⁴ Por ejemplo, supongamos que el obligado tributario no llega al mínimo necesario para tener que presentar declaración del impuesto sobre la renta mundial en el país en el que reside. Obligarle a probar una tributación efectiva podría convertirse en una *probatio diabólica*.

residencia por la autoridad fiscal competente de otra jurisdicción tributaria, ni haber acreditado la tributación de la renta percibida en los Estados de destino”.

El TS, sin embargo, entendió que la permanencia temporal del sujeto pasivo en el extranjero no podía calificarse de ausencia esporádica debido a su carácter prolongado, continuado y duradero en el tiempo⁷⁵. Para el Alto Tribunal, esto implicaría acreditar un “elemento fáctico que atienda exclusivamente al dato objetivo de la duración o la intensidad de la residencia fuera del territorio español”.

La argumentación del TS nos parece impecable, poniendo el foco en la prueba de la efectiva permanencia o no en territorio extranjero. No obstante, el TS no entra en la forma de probar si el sujeto presenta residencia fiscal en otro Estado para computar o no las ausencias esporádicas, ya que afirma expresamente que, como la residencia del contribuyente en Rumanía es permanente, no hay ausencias que considerar. Siguiendo con su argumentación, la noción de residente fiscal no es un concepto de orden físico o natural, sino jurídico. En cualquier caso, consideramos que, tal como se pronunció la AN, no es lícito exigir un único medio de prueba por parte de la Administración tributaria, debiendo permitirse la acreditación de los hechos -naturales o fiscales- con los medios pertinentes que aporten los obligados tributarios (por ejemplo, una declaración de impuesto sobre la renta mundial de otro Estado, o certificados de retenciones por dicho tributo).

Hemos de precisar que nuestra crítica a la exigencia de medios de prueba específicos no está referida a la posición preferencial de la factura, cuya capacidad probatoria tiene un reconocimiento expreso en el propio art. 106 LGT. Concretamente, el apartado cuarto de dicho artículo establece el carácter prioritario de las facturas como medio de prueba de los gastos deducibles y deducciones de los empresarios y profesionales. Sin embargo, el hecho de que tengan una posición prioritaria no les coloca en una posición privilegiada e inatacable a la hora de demostrar la existencia de las operaciones. Esto implica que cuando la Administración ponga en duda la realidad de una transacción el obligado tributario deberá probar que se han producido, no siendo suficiente con la aportación de las facturas.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre la necesidad de acreditar la efectiva realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en distintas sentencias. Podemos citar la de 12 de febrero de 2015, nº de recurso 2859/2013, que trata la cuestión de la realidad de las operaciones desde la óptica del Impuesto de Sociedades. En este caso se cuestionaba la

⁷⁵ El TS apoya su interpretación gramatical del concepto esporádico con la criticable *vis expansiva* que pretendían la Abogacía del Estado y la Administración tributaria: “Cabe agregar a los razonamientos anteriores que, con independencia de la interpretación gramatical del concepto de ausencias esporádicas, que impide acoger la que nos ofrece el abogado del Estado en su recurso, existe otra razón añadida, como que la ley española, unilateralmente, no puede ser interpretada de modo que imponga expansivamente un modelo de tributación personal que favorezca la eventual colisión o conflicto con el que establezcan otros países cuya legislación esté basada en criterios semejantes de residencia habitual - a costa de los cuales se expandiría-, lo que significa que una interpretación extensiva, o más bien correctora, de la norma, por virtud de la cual se extienda la noción de residencia habitual más allá de donde alcance, naturalmente, la residencia efectiva, podría pugnar con las leyes de países en que el interesado pudiera residir de forma real, conforme a una norma semejante a la española” (FD Tercero.8).

deducibilidad de determinados gastos, correspondiendo la carga de su prueba a los obligados tributarios que pretendían su aplicación en la base imponible⁷⁶. Hay que tener en cuenta que no solo resultaba necesario acreditar su existencia sino también su naturaleza o finalidad de gasto necesario para conferirle el carácter de partida deducible.

El TS afirma que “es necesario que conste de manera terminante que el bien se adquirió o que el servicio se prestó”, no siendo “suficiente que las cantidades de la operación se hayan efectivamente satisfecho sino que, además, como se ha dicho, ha de individualizarse la operación en las facturas, acreditarse su realidad y la afectación de los servicios o bienes adquiridos directamente a la actividad empresarial”⁷⁷. En el caso en cuestión, la documentación aportada no había probado la realidad de las operaciones ni su afectación a la actividad empresarial, por lo que no fue aceptado como gasto deducible⁷⁸. Esta misma argumentación ha sido utilizada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 25 de mayo de 2016, nº de recurso 1172/2016, en este caso relativo al IVA.

La posición privilegiada de las facturas tampoco las erige como una prueba estrictamente necesaria, en cuya ausencia no se permitiría la deducibilidad de un gasto, al menos en lo referente al IVA. Esta es la conclusión a la que llega el Tribunal Supremo en su sentencia de 26 de abril de 2012, nº de recurso 149/2010. En ella, una sociedad extravió la factura de compra de un bien, acreditando dicha adquisición ante la Administración Tributaria con la escritura pública de compraventa y un duplicado de la factura. Tanto la Administración como el TEAR y el TSJ de Aragón entendieron que la escritura “no constituye título hábil para la deducción de la cuota devengada”, y al no acreditar tener la factura original no debería admitirse la deducción del IVA soportado.

⁷⁶ El Tribunal Supremo ha establecido, en relación con el IS, que “para que pueda hablarse de “gasto deducible” se requiere la concurrencia de una serie de requisitos: 1.º La justificación documental de la anotación contable, de conformidad al art. 37.4, del Reglamento del Impuesto. 2.º La contabilización del gasto (según se desprende del citado art. 37, en su conjunto). 3.º Su imputación a la base imponible en el ejercicio de su procedencia, conforme al art. 88.1, del Reglamento del Impuesto. Y 4.º La “necesariedad” del gasto, como exige el art. 100.1, del Reglamento en concordancia con el art. 13 de la LIS”. (STS de 25 de febrero de 2010, nº de recurso 5920/2004, FD Cuarto.2, reiterada en la STS de 8 de noviembre de 2012, nº de recurso 679/2009, y asumido por el TEAC en su resolución de 8 de marzo de 2018). Sobre estos requisitos Magraner Moreno afirma que “En nuestra opinión, se observa una cierta tendencia jurisprudencial y administrativa que rebaja a un segundo plano la rigidez del cumplimiento cumulativo de todos y cada uno de estos requisitos (inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación), a favor de uno solo de ellos, el cual se está erigiendo como el más importante, por no decir el único relevante. Se trata de la obligación que se le impone al contribuyente de acreditar la realidad de las operaciones realizadas por cualquier medio de prueba generalmente admitido en derecho, de tal manera que únicamente se otorga el carácter de gasto fiscalmente deducible a aquel que tenga su origen en operaciones reales y que se encuentre correlacionado con la obtención de los ingresos”. MAGRANER MORENO, F. J., “Aspectos actualmente controvertidos sobre la prueba en los procedimientos tributarios en España”, *Revista Boliviana de Derecho*, nº 24, 2017, p. 243.

⁷⁷ STS de 12 de febrero de 2015, FD primero.

⁷⁸ La frase del Alto Tribunal es muy clara: “Por ello, con independencia de la falsedad o no de las facturas, lo cierto es que la recurrente no acredita la existencia de los servicios que dan origen a la deducción, ni su afectación a su actividad empresarial”. STS de 12 de febrero de 2015, FD primero.

El TS, sin embargo, concluyó en manera distinta. Esto era previsible, dado que el TJUE ha reiterado en su jurisprudencia la importancia de garantizar el principio de neutralidad fiscal en el funcionamiento del impuesto, lo que le ha llevado a una postura no formalista que posibilite la deducción cuando estén presentes los requisitos materiales por encima de los formales⁷⁹. El Alto Tribunal recuerda la STJUE de 5 de diciembre de 1996, *John Reisdorf*, asunto C-85/95, en la que el Tribunal permitió que los EEMM exigieran la factura y que admitieran “cuando el sujeto pasivo ya no la posea, otras pruebas que demuestren que la transacción objeto de la solicitud de deducción se produjo efectivamente” (ap. 31).

El TS, siguiendo esta doctrina, recuerda que el Reglamento IVA otorga una gran importancia a la factura, pero que “no puede configurarse como un medio de prueba tasada, especificando que si bien la factura completa es, sin duda, el principal medio de prueba a efectos tributarios, ello no puede suponer que las cuotas o gastos deducibles no puedan probarse de otras formas, siempre que las mismas acrediten de modo fehaciente la realidad de los referidos gastos y cuotas”⁸⁰. El Alto Tribunal concluye afirmando que, si el medio de prueba empleado es idóneo para identificar los datos esenciales, cosa que ocurre con la escritura pública protocolizada de compraventa, se considerará un documento justificativo habilitante para ejercer el derecho a la deducción IVA.

El Tribunal Supremo ha reiterado esta doctrina en distintas sentencias posteriores, por ejemplo la STS de 9 de octubre de 2014, nº de recurso 473/2013. En ella reiteró la posibilidad de que una escritura pública tenga los mismos efectos probatorios que una factura para la deducibilidad del IVA soportado siempre que cuente con todos los datos que tendría esta⁸¹. Además, el TS también afirma que “no puede concederse eficacia a una escritura cuando, como en el caso que

⁷⁹ Debemos recordar, a este respecto, que el art. 178 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, establece en su apartado a) que para ejercer el derecho a deducción hay que “estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI” de la propia Directiva IVA. Sin embargo, los requisitos formales han sido relativizados por el propio TJUE. Véase, por todas, la STJUE de 12 de septiembre de 2018, *Siemens Gamesa*, asunto C-69/17, ap. 34, y jurisprudencia en ella mencionada: “Según reiterada jurisprudencia, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del impuesto soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales”. Sobre esta cuestión, MACARRO OSUNA, J. M., *El principio de neutralidad fiscal en el IVA*, Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2015.

⁸⁰ El TS cita su anterior STS de 26 de noviembre de 2008, nº recurso 5132/2006.

⁸¹ La conclusión del TS en este caso sigue la ya plasmada en la STS de 10 de marzo de 2014, nº de recurso 5679/2011, donde afirmó, reiterando la importancia del principio de neutralidad fiscal en la jurisprudencia del TJUE, que la “equiparación entre la posesión de la correspondiente factura y la posesión de una escritura pública que cuente con todos los datos que aquélla debe contener salvo claro está el número, no deja de ser excepcional y sólo posible, a los efectos de ejercer el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido, si la operación gravada está fehacientemente acreditada, [...]. Es verdad que con estas decisiones hemos reputado conforme a derecho la deducción de cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido por un sujeto pasivo que no estaba en posesión de la correspondiente factura, pero sólo si contaba con una escritura pública que contuviese todos los datos esenciales que en aquélla han de constar para acreditar fehacientemente la existencia de la operación gravada, salvaguardando de este modo la correcta recaudación del impuesto sobre el valor añadido y su control por la Administración tributaria. Se trata, debe destacarse, de una excepcional equiparación entre la factura y la escritura pública que cuente con todos sus datos esenciales admitida sólo para el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido, no así para la rectificación de la factura inicialmente emitida, supuesto previsto en el artículo 89.Dos de la Ley del IVA”

examinamos, el notario solo da fe en la escritura de compraventa aportada de las afirmaciones que realizan los otorgantes del documento, pero no de su veracidad”⁸². Esta afirmación entra ya, no obstante, en la capacidad probatoria del propio medio que constituye la escritura específica, pero siempre admitiendo que puede ser una herramienta propicia para acreditar una transacción que genere un derecho de crédito sobre el IVA soportado⁸³.

El carácter prioritario de la factura no es la única precisión que hay en el art. 106 LGT respecto de la remisión normativa que se hace a la LEC. Por un lado, el segundo apartado atiende a los medios de prueba suministrados en el marco de los procedimientos internacionales de asistencia mutua, a los que se atribuye el valor probatorio que dan a estos las normas civiles. Por otro lado, el apartado tercero se sale parcialmente de la forma en que se acreditan los hechos y estos han de ser valorados, para posibilitar la exigencia de requisitos adicionales para que se produzcan determinados efectos tributarios. Así, afirma que las leyes específicas de los distintos tributos podrán “exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria”⁸⁴.

Por último, hemos de hacer un comentario sobre la reserva de ley que establece el propio art. 106.1 LGT cuando condiciona la aplicación de las normas civiles a la prueba en el derecho tributario a que la ley no establezca otra cosa. Esta afirmación es válida no solo para la legislación tributaria estatal, sino también para la autonómica. El Tribunal Constitucional ha tenido oportunidad de pronunciarse recientemente sobre esta posibilidad en su sentencia nº 65/2020, de 18 de junio, sobre la Ley de la Generalitat de Cataluña que aprobó el Código Tributario de Cataluña (CTC). El art. 222.4 CTC regulaba los procedimientos de revisión ante la Junta de Tributos de Cataluña, estableciendo que esta puede, excepcionalmente, solicitar de oficio o a instancia de parte prueba pericial sobre cuestiones técnicas no jurídicas cuando el resto de pruebas no sean concluyentes.

El Tribunal Constitucional afirma que, en función de la última frase del art. 106.1 LGT, el legislador, incluido los autonómicos, está “facultado para establecer reglas especiales sobre medios de

⁸² En este supuesto no se había acreditado el pago del impuesto (que además no procedía por ser una entrega de empresa en funcionamiento no sujeta) y la Administración había probado que los vendedores no habían ingresado el IVA repercutido. En el caso específico, en la escritura no se había acreditado el pago, sino que esta contenía una mera declaración, confirmando el TS que, como había entendido el TEA, esto no constituía “prueba alguna del pago del IVA”.

⁸³ Sobre esta cuestión véase MAGRANER MORENO, F. J., “Aspectos actualmente controvertidos...”, *op. cit.*, pp. 237-245.

⁸⁴ Por ejemplo, la 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece distintos condicionantes o requisitos adicionales para admitir la deducibilidad de determinados gastos. Podemos citar los establecidos en el art. 18 de dicha norma, relativo a las operaciones vinculadas, donde se establece que deberá justificarse con “la documentación específica que se establezca reglamentariamente” (contenida en los arts. 15 y 16 del Reglamento del IS) que la transacción se ha cuantificado a valor de mercado, o que “se requerirá que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario” (apartado 5). También, como hemos comentado, y siempre con la matización de priorizar el principio de neutralidad fiscal, la normativa armonizada IVA contiene numerosos ejemplos de requisitos formales adicionales, no solo para la deducibilidad, sino también para determinadas exenciones. Así ocurre, por ej. con la exigencia de que los compradores de una adquisición intracomunitaria hayan comunicado el NIF-IVA correspondiente para que dicha entrega se considere exenta, requisito introducido por la Directiva 2018/1910, de 7 de diciembre, que modificó el art. 138.1 de la Directiva IVA, y que ha sido transpuesto en el art. 25 LIVA.

prueba en los procedimientos tributarios”, como ocurre en el precepto impugnado. Entiende el TC que la norma catalana no altera con carácter general la prueba pericial ni limita los derechos de los obligados tributarios, sino que faculta a la Junta de Tributos para solicitar dicha prueba. Confirma, así, el intérprete constitucional, que esta norma es conforme a la Constitución⁸⁵.

3. LA NO LIMITACIÓN TEMPORAL A LA APORTACIÓN DE MEDIOS DE PRUEBA

Como parte del derecho del obligado tributario a la utilización de los medios de prueba pertinentes para justificar los derechos que hagan valer, hemos de tener en cuenta también la no limitación temporal en que se puede ejercer este derecho a lo largo del íter procedimental y procesal al que estos pueden verse sometidos. Cuando hablamos de la libertad sobre el momento de aportación de los medios de prueba no nos estamos refiriendo a que exista una elección absoluta y arbitraria por parte de los obligados tributarios. Como vamos a ver, la jurisprudencia ha venido exigiendo que este derecho se ejercite en cumplimiento del requisito de buena fe por parte de los administrados, por lo que no nos referiremos a situaciones en las que la no entrega inicial de pruebas y su aportación subsiguiente pueda deberse a motivos abusivos o mal intencionados.

Las situaciones que tenemos en mente son tanto aquellas en las que los obligados hayan podido encontrar nuevos medios de prueba como otras en las que, tras ver que sus argumentos jurídicos no han sido admitidos en las distintas instancias procedimentales, revisoras o del proceso, plantean nuevos razonamientos jurídicos en defensa de su posición, que requieren medios de prueba distintos de los ya aportados en momentos anteriores⁸⁶. Si se permitiera la elaboración de nuevos motivos o razonamientos jurídicos, pero se impidiera la aportación de nuevas pruebas se estaría obstaculizando, si no imposibilitando, el éxito de aquellos. La jurisprudencia ha tratado esta cuestión en distintos momentos, que vamos a analizar aplicando una lógica descendente.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en reiteradas ocasiones acerca de la posibilidad de utilizar pruebas en un proceso contencioso-administrativo que no hubieran sido aportadas en las instancias administrativas anteriores. Así ha ocurrido en las sentencias de 20 de junio de 2012, nº de recurso 3421/2010, y de 24 de junio de 2015, nº de recurso 1936/2013. En la primera sentencia, en la cuestión que nos incumbe, el TS conoció de un caso en el que a un sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades la inspección le había denegado la deducibilidad de una serie de gastos. El obligado alegó en la vía económico-administrativa que, una vez aportado los justificantes

⁸⁵ STC nº 65/2020, FJ 29.

⁸⁶ Estos argumentos no pueden implicar el planteamiento de pretensiones en sede contencioso-administrativas diferentes de las planteadas en la reclamación económico-administrativa, pero sí se pueden establecer nuevos argumentos que fundamenten las pretensiones ya formuladas. En este sentido, el Tribunal Constitucional, en su STC 85/2006, de 27 de marzo, ha afirmado que el derecho a la tutela judicial efectiva tiene como uno de sus contenidos esenciales el acceso a la jurisdicción sin limitación de garantías y para “demostrar en el proceso lo que se estime oportuno”. Por ello, y citando el art. 56 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA), considera que “el hecho de que los recurrentes no hubieran efectuado alegaciones en vía administrativa acerca del contenido de las liquidaciones tributarias litigiosas no impide que puedan posteriormente formularlas durante el proceso contencioso-administrativo” (FJ 9º).

de los mismos, correspondía a la inspección probar la realidad del gasto, argumento que fue rechazado por el TEAC. Debido a esta desestimación, aportó una amplia documentación en vía judicial para justificar tal deducibilidad. Sin embargo, en el proceso contencioso-administrativo, la Audiencia Nacional no se pronunció acerca de las nuevas pruebas aportadas. Se plantea al TS, así, la posibilidad de aportar en vía judicial nuevos medios de prueba que no habían sido aportados o admitidos en el procedimiento tributario de aplicación de los tributos o de revisión en vía administrativa.

Entiende el TS que la vía contencioso-administrativa es un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, no siendo meramente una nueva instancia de lo resuelto en esta. En el proceso jurisdiccional se aplican los derechos constitucionales, incluidos los del art. 24.2 CE, lo que implica que, no cabiendo introducir nuevas pretensiones no planteadas en vía administrativa, sí existe la “posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida”. De hecho, el apartado tercero del art. 56 LJCA establece expresamente la posibilidad de que las partes aporten los documentos que fundamenten su posición jurídica, mientras que el cuarto regula la posibilidad de que el demandante también los aporte antes de la citación de vista o conclusiones. Finaliza el TS afirmando que: “Por tanto, debe concluirse que no existe inconveniente alguno en que el obligado tributario, que no presentó en el procedimiento inspector determinadas pruebas que fundaban su pretensión, las presente posteriormente en vía judicial”⁸⁷.

Esta flexibilidad en el momento de aportación de las pruebas se ha extendido a los procedimientos tributarios de revisión⁸⁸. Realizaremos un análisis conjunto de los argumentos planteados por el Tribunal Supremo en sus recientes sentencias de 10 de septiembre de 2018, nº de recurso 1246/2017, y la STS de 20 de abril de 2017, nº de recurso 615/2016⁸⁹. Dichas sentencias traen causa de sendas solicitudes de devolución de cuotas de IVA soportadas denegadas a operadores no establecidos en España. Pese a que los órganos de gestión requirieron facturas y el detalle de las operaciones que sustentaban la solicitud, estas no fueron atendidas en plazo, lo que motivó la denegación de la devolución.

No entraremos en el fondo de la cuestión de ninguna de estas sentencias. Respecto a la sentencia de 2017, lo que nos resulta relevante es que dicho requerimiento no fue atendido, según alegó el obligado en el recurso de reposición, “por no haber llegado a las personas responsables de su atención, produciéndose un extravío interno”, pero las pruebas solicitadas fueron presentadas en sede de reposición⁹⁰. En el caso tratado en la sentencia de 2018, presentado el recurso de

⁸⁷ STS de 20 de junio de 2012, nº de recurso 3421/2010, FD 5º.

⁸⁸ Sobre esta cuestión y la aplicación que han hecho de esta doctrina distintos Tribunales véase GONZÁLEZ DE LARA MINGO, S., “La aportación de nuevos elementos de prueba en los procedimientos administrativos de revisión tributaria y en el procedimiento judicial según la jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 439, pp. 121-126.

⁸⁹ El TS se ha pronunciado sobre esta cuestión en el mismo sentido que en los pronunciamientos citados en las sentencias de 21 de febrero de 2019, nº de recurso 1985/2017 y de 19 de mayo de 2020, nº de recurso 6192/2017.

⁹⁰ Hay que recordar que el art. 223.4 LGT y el art. 23 RGRVA establecen que en dicho procedimiento se tratan todas las cuestiones que ofrezca el expediente, y que en su escrito de interposición se pueden aportar “los documentos que

reposición, la Oficina de Gestión solicitó, de nuevo, cierta información justificativa, que no fue aportada, conllevando la desestimación de dicho recurso. Las pruebas fueron aportadas en el momento de interposición de la reclamación económico-administrativa.

Tanto los recursos de reposición como las reclamaciones económico-administrativas fueron rechazados por la Administración, no teniéndose en cuenta las nuevas pruebas aportadas, argumentando esta que, de acuerdo con la doctrina del TEAC, “no se puede pretender que en fase de recurso se tengan en cuenta hechos que no manifestó, a requerimiento de la Administración, en una fase procedimental anterior, encaminada a apreciar la concurrencia de los requisitos para reconocerle la devolución”⁹¹.

En ambos supuestos la cuestión llegó hasta la Audiencia Nacional, que rechazó la posibilidad de aportar pruebas en vía económico-administrativa y confirmó la denegación de la devolución, argumentando la aplicabilidad de manera supletoria del art. 118.1 LPAC (anterior art. 112 Ley 30/1992)⁹². En este sentido, la AN afirmó que “no cabe, en sede de revisión de la resolución impugnada, admitir el cumplimiento del requerimiento que se negó en sede de gestión, [...] por cuanto otra cosa supondría dejar al arbitrio de los obligados tributarios la determinación del procedimiento en que han de examinarse los hechos que puedan convenir a sus intereses”⁹³.

Respecto a este último argumento, acudiremos al razonamiento empleado por el TS en su sentencia de 2018, en el que parte del análisis de la naturaleza del procedimiento de revisión en vía administrativa⁹⁴. Consideró que su regulación, tanto en la LGT como en el reglamento de

servan de base a la pretensión que se ejercite”. En sede de reposición, por tanto, se pueden presentar pruebas no planteadas en el procedimiento de aplicación de los tributos o de inspección. El TS, tras recordar que en vía contenciosa es posible esta aportación de nuevas pruebas, y citando sentencias anteriores, lo explica así: “es indudable que esta parte puede presentar con la demanda toda la documentación y prueba de la que disponga para acreditar su derecho [...], y si esto es así en vía jurisdiccional, con más razón debe ser así cuando la documentación se aporta en sede de recurso de reposición ante la propia Administración gestora”. STS de 20 de abril de 2017, *op. cit.*, FD 3º.

⁹¹ La doctrina del TEAC que restringía el momento de aportación de prueba únicamente a los procedimientos de aplicación de los tributos ha sido analizada y criticada por CAYÓN GALIARDO, A., “Cuestiones sobre la prueba...”, *op. cit.*, pp. 23-29.

⁹² El art. 118.1 LPAC establece: “No se tendrán en cuenta en la resolución de los recursos, hechos, documentos o alegaciones del recurrente, cuando habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones no lo haya hecho. Tampoco podrá solicitarse la práctica de pruebas cuando su falta de realización en el procedimiento en el que se dictó la resolución recurrida fuera imputable al interesado.”.

⁹³ STS de 20 de abril de 2017, *op. cit.*, FD 1º. En la STS de 10 de septiembre de 2018 se desarrolla la argumentación de la AN, que mantiene que, a su parecer, protegería del abuso del derecho procesal, evitaría la inutilidad del trámite de alegaciones y de prueba y no convertiría a la revisión en vía administrativa en un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos.

⁹⁴ Recuerda que se trata de un instrumento que se erige en un “verdadero presupuesto del proceso” y, sobre todo, el Alto Tribunal se centra en que, pese a su carácter administrativo, presenta características que le “aproximan notoriamente al procedimiento jurisdiccional”. A este respecto, trae a colación los arts. 236, 237 y 239 LGT, que solo permiten a los tribunales económico-administrativos dejar de examinar las pruebas no pertinentes, y el art. 57 del RGRVA (Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, Reglamento de Revisión en Vía Administrativa), que desarrolla el motivo por el que no se puede considerar un medio de prueba -la impertinencia-, y le permite practicar posteriormente las previamente denegadas.

desarrollo, “no solo es extensa y minuciosa, sino que ha de reputarse completa”. Por ello, descartó que se pudiera aplicar de manera supletoria la regla temporal general aplicable en los procedimientos administrativos según el art. 118.1 LPAC. La cuestión es que el TS considera que, incluso si este precepto fuera aplicable supletoriamente, la conclusión que debe alcanzarse en ambos casos diferiría de la teoría de la AN y el TEAC.

En ambas sentencias el TS trae a colación el art. 34.1.r) LGT, por el que se debe reconocer derecho a los obligados de aportar documentos al expediente tributario en que estén interesados. Junto a este, recuerda que tanto la LGT como el RGRVA establecen la posibilidad de que los escritos de interposición de los recursos de revisión en vía administrativa se acompañen de los documentos que sustenten la pretensión, lo que “pone de relieve que es factible que se aporte documentación con el escrito de interposición y que la Administración está obligada a pronunciarse sobre dicha documentación”⁹⁵.

En la cuestión resuelta en 2017, donde no se tuvo en cuenta la aportación en reposición, el Tribunal Supremo recuerda que en sentencias anteriores ya había permitido que se aportaran al proceso contencioso-administrativo pruebas que no habían sido presentadas ante los órganos de la inspección de tributos⁹⁶. La consideración del Alto Tribunal en esta primera sentencia fue tajante: “en la revisión en vía tributaria sí es posible llevar a cabo la práctica de prueba con la aportación de documentos que acompañe el contribuyente con su escrito de interposición, pues ello entra dentro de las reglas generales que sobre prueba regula (la LGT)” (FD 3º). Además, si se permite tanto en vía revisora como en vía procesal aportar las pruebas que se entiendan pertinentes, “parece mucho más lógico que pueda hacerse antes en el discurrir procedimental y aportarse en el primero de los medios de impugnación que pueden ejercitarse”.

Por su parte, en la sentencia de 2018 reiteró estos argumentos, desarrollando, además, la respuesta al razonamiento planteado por la AN. Entiende el Alto Tribunal que su doctrina no vacía de contenido el procedimiento de aplicación de los tributos. De hecho, que este sea el momento natural en el que se ejercite el derecho a prueba no puede evitar que los obligados puedan adoptar todos los argumentos defensivos que consideren convenientes en los distintos cauces, más aún cuando estos trámites son obligatorios para acceder a un proceso. De hecho, para el TS lo que haría inútil a los procedimientos revisores sería, precisamente, no permitir la aportación de nuevas pruebas, pues los haría “una pura continuación de lo actuado previamente, sin verdaderas posibilidades de enjuiciar el acto administrativo previo y con unas limitadísimas facultades de control jurídico”⁹⁷. Por el contrario, el Tribunal Supremo considera que el procedimiento de revisión económico-administrativo no es una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino que ostenta perfiles “cuasi jurisdiccionales”, lo que implicaría aplicarle los derechos y garantías constitucionales reconocidos a la jurisdicción contencioso-administrativa, en la que se permiten invocar motivos y fundamentos no alegados en vía administrativa, con su correspondiente aportación de prueba.

⁹⁵ Estos argumentos fueron enunciados en la STS de 20 de abril de 2017 y reiterados por la sentencia de 10 de diciembre de 2018 cuando cita la anterior.

⁹⁶ STS de 24 de junio de 2015, nº de recurso 1936/2013.

⁹⁷ STS de 10 de septiembre de 2018, *op. cit.*, FD 3º.2.

Concluye el TS que considera “posible, en efecto, que quien deduce una reclamación económico-administrativa presente ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria que sean relevantes para dar respuesta a la pretensión ejercitada, sin que el órgano de revisión pueda dejar de valorar -al adoptar su resolución- tales elementos probatorios” (FD 3º.1).

Resulta también interesante la solución procesal que da el Alto Tribunal a la cuestión, dado que tanto el TEAC como la AN habían rechazado las pruebas no aportadas en el procedimiento. El Tribunal Supremo anula tanto la resolución de la primera como la sentencia de la segunda, ordenando a la Audiencia Nacional que dicte una nueva sentencia donde tenga en cuenta la totalidad de la actividad probatoria realizada por las partes, tanto la contenida en el expediente, como la aportada en los escritos de interposición y contestación y la prueba admitida por la propia sala. Como se puede observar, no se retrotrae el asunto hasta el procedimiento de revisión en vía administrativa, pues entiende el TS que esto “no solo abocaría al interesado a un eventual nuevo peregrinaje procesal, sino porque podría limitar el derecho de la demandante en la medida en que aquel órgano de revisión solo podría valorar los nuevos documentos aportados en sede económico-administrativa, no los incorporados al procedimiento judicial”⁹⁸.

Por último, es conveniente mencionar la excepción que plantea el TS a esta regla general de no limitación del momento de aportación de la prueba: la actitud abusiva o maliciosa del obligado tributario. A raíz de la exigencia de buena fe y de evitar el abuso del derecho que establece el art. 7 del Código Civil, el TS entiende que este límite se aplica a todo tipo de procedimientos y de relaciones entre particulares y de estos con la Administración. Por tanto, si se constata debidamente en el expediente esta conducta deliberadamente abusiva, que debe presentar una cierta intensidad, se podrá justificar la sanción de no analizar el fondo de la pretensión esgrimida.

4. CONCLUSIONES

El derecho al uso de los medios de prueba en la defensa jurídica es un derecho fundamental de configuración legal, cuyo contenido ha sido definido por el Tribunal Constitucional y que ha sido también reconocido por el TJUE y se encuentra regulado en el art. 47 CDFUE. Tanto el TC como el TJUE han profundizado en este derecho, condicionando la existencia de una vulneración del mismo a que se produzca una indefensión sustancial efectiva.

La aplicación de este derecho en materia tributaria es muy diferente, ya que el TC ha determinado que las exigencias del art. 24 CE no son trasladables automáticamente a los procedimientos administrativos, con la excepción del procedimiento sancionador, al que sí resultan aplicables directamente los derechos contenidos en tal artículo. Esto no quiere decir que no exista un derecho a la prueba ni a la libre elección de medios de prueba en los procedimientos tributarios, sino que este responde a su configuración legal específica. En el caso de los procedimientos tributarios, este derecho presenta particularidades relevantes, dentro de las que es destacable la falta de

⁹⁸ STS de 10 de septiembre de 2018, *op. cit.*, FD 6º.2.a).

alteridad, siendo la Administración tributaria, sujeto activo de la obligación tributaria, la que debe resolver dichos procedimientos. Su posición de parte activa deberá ser secundaria, primando su función de garante del principio de legalidad y del cumplimiento efectivo del deber de contribuir. Pese a que el art. 105 LGT establezca el principio dispositivo de aportación de pruebas, en el que cada parte debe demostrar lo que interese a su derecho, consideramos que la actuación de la Administración tributaria no debe responder al interés recaudatorio, sino al estricto cumplimiento del deber de contribuir y a la búsqueda de la capacidad económica real. Esto implica que la Administración, si bien no tiene el deber jurídico expreso de recabar y aportar los hechos que le resulten desfavorables, no puede ignorarlos, debiendo contar con todos los datos de que disponga. Además, el principio dispositivo de la aportación de prueba debe ponderarse con los de buena fe y de facilidad probatoria.

Concretamente, la aportación de los medios de prueba que se consideren pertinentes se encuentra regulada en el art. 34 LGT. Además, la libre elección de medios de prueba deriva también de la remisión que hace la LGT a la LEC en esta cuestión. El art. 299 LEC establece los medios de prueba admisibles y, en su apartado tercero, abre la posibilidad de acudir a medios distintos de los enumerados. Pese a que el TS ha relativizado la amplitud del contenido de este apartado, consideramos que exista una auténtica libertad de medios de prueba, si bien puedan referenciarse a los existentes y enumerados en el art. 299. Trasladando las consideraciones hechas sobre este artículo, y en atención a la jurisprudencia y doctrina administrativa analizada, entendemos que en materia tributaria las partes tienen libertad para elegir los medios de prueba que mejor sirvan a sus fines.

Dejando de lado la posición privilegiada de la factura, hemos criticado ciertas conductas de la Administración en las que exige medios específicos para probar circunstancias concretas cuando la normativa no establece tal exclusividad. Entendemos que algunos medios pueden ser especialmente útiles para la acreditación de determinados hechos, y que puedan ser preferibles por la Administración por su eficiencia. No obstante, no consideramos posible limitar el derecho del obligado tributario a elegir los medios de prueba que considere más adecuados, y a los que tenga acceso con mayor facilidad, exigiendo un medio específico e insustituible.

Por último, la libre elección de prueba en materia tributaria también se extiende al momento en que se produce su aportación, sea en un procedimiento tributario como en el proceso contencioso, y siempre que exista buena fe por parte del obligado. Así se ha pronunciado el TS en varias sentencias, donde ha concluido que la vía contencioso-administrativa es un auténtico proceso, separado de la vía administrativa y que, al no ser una nueva instancia de esta, debe existir la posibilidad de aportar las pruebas que las partes consideren. También se ha pronunciado el TS acerca de la posibilidad de esta nueva proposición de pruebas en los procedimientos de revisión en vía administrativa, afirmando que, de no permitirse, reduciría su utilidad al hacerlos una mera continuación de los procedimientos actuados.

Bibliografía

- ALONSO ORTEGA, J. M. (2016): “El «onus probandi» en los procedimientos tributarios”, *Quincena Fiscal*, nº 18.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (2011): “Procedimiento de comprobación y métodos de determinación de la base imponible: la estimación indirecta”, *Revista española de Derecho Financiero*, nº 151.
- BANACLOCHE PALAO, C. (2020): “La carga de la prueba de las dietas por desplazamientos, exentas en el IRPF”, *Estudios Financieros: Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 445.
- CAYÓN GALIARDO, A. (2012): “Cuestiones sobre la prueba en los procedimientos tributarios”, *Técnica Tributaria*, nº 97.
- COLAO MARÍN, P. A. (2018): *La prueba de la realidad de la operación que da lugar al gasto, o a la deducción del IVA soportado*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- DE MIGUEL ARIAS, S. (2007): “La vulneración del derecho a la prueba en el procedimiento sancionador tributario: presupuestos y consecuencias”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 40.
- FALCÓN Y TELLA, R. (1992): “Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario”, *Crónica Tributaria*, nº 61.
- GARCIA AÑOVIROS, J. (1991): “Aspectos constitucionales del derecho a la prueba en el ámbito tributario”, *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, Civitas, Madrid.
- GARCÍA NOVOA, C. (2019): “Cuando el diablo no está en los detalles sino en la prueba (“probatio diabólica” y otras consideraciones sobre la prueba en materia tributaria)”, *Taxlandia. Blog Fiscal y de Opinión tributaria*
- GARCÍA DE LA ROSA, J. A. (2021): “La prueba en los procedimientos de gestión tributaria: cuestiones problemáticas”, Tesis Doctoral, Universidad de Sevilla.
- GONZÁLEZ DE LARA MINGO, S. (2019): “La aportación de nuevos elementos de prueba en los procedimientos administrativos de revisión tributaria y en el procedimiento judicial según la jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 439.
- HERNANZ MARTÍN, A. (2004): “La prueba en el ámbito tributario”, *Tribuna Fiscal*, nº 169.
- MACARRO OSUNA, J. M. (2015): *El principio de neutralidad fiscal en el IVA*, Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- MACARRO OSUNA, J. M. (2018): “Supuesto de sujeción por la renta mundial al IRPF sin que medie presencia física en territorio español”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 7.
- MAGRANER MORENO, F. J. (2017): “Aspectos actualmente controvertidos sobre la prueba en los procedimientos tributarios en España”, *Revista Boliviana de Derecho*, nº 24.
- MARÍN BARNUEVO-FABO, D. (2003): “La distribución de la carga de la prueba en Derecho tributario”, *Foro Jurídico*, nº 2.
- MONTERO AROCA, J., et al. (2018): *Derecho Jurisdiccional II. Proceso Civil*. 26ª Edición, Tirant lo Blanch, Valencia.
- PALAO TABOADA, C. (1973): “Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español”, en Berliri, A., *Principios de Derecho tributario*, vol. 3, Editorial Derecho Financiero, Madrid,
- RIBES RIBES, A. (2005): “La problemática de los certificados de residencia en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes”, *Quincena Fiscal*, nº 21.

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. (2011): “La carga de la prueba en el Derecho Tributario: Su aplicación de las normas tributarias anti-abuso y en la doctrina del TJUE”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 344.

SUBERBIOLA GARBIZU, I. (2016): “La prueba en los procedimientos tributarios y su proyección en el procedimiento contencioso administrativo”, *Fórum Fiscal*, nº 217.

URIOL EGIDO, C., y BOSCH CHOLBI, J. L. (2012): “El expediente administrativo y la carga de la prueba en el ámbito tributario”, *Tribuna Fiscal: Revista financiera y tributaria*, nº 261.

CAPÍTULO 8

EL DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A SER INFORMADO AL INICIO DE LAS ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN O INSPECCIÓN SOBRE LA NATURALEZA Y EL ALCANCE DE LAS MISMAS*

AITOR ORENA DOMÍNGUEZ

Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea

aitor.orena@ehu.eus

1. Naturaleza y alcance de las actuaciones inspectoras. 1.1 Relación entre los Planes de Inspección y el alcance de las actuaciones inspectoras. 1.2. La regularización consecuencia de un procedimiento inspector no puede ir más allá del alcance del mismo salvo su ampliación. 1.3. Significado del “alcance general” de las actuaciones inspectoras. 1.4. El alcance general engloba tanto las obligaciones materiales como las formales. 1.5. Comprobaciones de carácter parcial y regularizaciones voluntarias en relación con obligaciones distintas a las previstas en el objeto del procedimiento de comprobación. 1.6. Alcance de las solicitudes de ampliación por parte del obligado tributario en cuanto al alcance de las actuaciones inspectoras. 1.7. La modificación de la extensión de las actuaciones por parte de la Inspección. Principio de regularización íntegra. 1.8. Solicitud del obligado tributario de una inspección de carácter general. 1.9. Consecuencias del incumplimiento de respetar el alcance de las actuaciones. 1.10. No cabe la ampliación del alcance de las actuaciones con la notificación de una segunda propuesta de liquidación y apertura de un nuevo trámite de alegaciones, antes de que hubiera concluido el procedimiento de comprobación limitada abierto para otro objeto. 2. Preclusividad. 2.1. El procedimiento posterior no puede solicitar documentación que no fue requerida en el anterior. 2.2. Nuevas calificaciones jurídicas. 2.3. Disponibilidad de los medios. 2.4. La contabilidad no examinada en un primer procedimiento no constituye por sí solo un nuevo hecho o circunstancia. 2.5. La preclusividad y la necesidad o no de resolución expresa. 2.5.1. La resolución expresa de un procedimiento de comprobación limitada tiene carácter preclusivo respecto de cualquier otro procedimiento abierto sobre la misma operación, aunque sea por otro ejercicio. 2.5.2. La preclusividad se extiende no solo a los elementos sobre los que se haya pronunciado expresamente la Administración tributaria, sino a todos los comprobados. 2.6 La preclusividad en los procedimientos iniciados mediante declaración. 2.7. Consecuencias de la vulneración de los efectos preclusivos: anulabilidad o nulidad de pleno derecho. Bibliografía.

RESUMEN: El obligado tributario tiene derecho a ser informado al inicio de las actuaciones inspectores sobre la naturaleza y el alcance de las mismas. Este derecho tiene una enorme trascendencia en aras a garantizar los derechos de los obligados tributarios y evitar abusos por parte de la Administración tributaria. A tal efecto, se ha analizado la casuística recogida por la jurisprudencia relativa a la naturaleza y alcance de las actuaciones inspectoras, así como respecto de la preclusividad.

* Este artículo se enmarca en el Proyecto de investigación “Los derechos y garantías del contribuyente ante la Hacienda pública del siglo XXI”; Proyecto de Investigación “Asimetrías en la tutela de la Hacienda Pública: la protección de los fondos públicos y el control del fraude, el dispendio y la corrupción (PID2019-109175GB-C21)” y, asimismo, en el marco de las actividades del Grupo de investigación de la UPV/EHU 18/147.

PALABRAS CLAVE: Alcance y naturaleza de las actuaciones inspectoras; preclusividad; seguridad jurídica; nulidad de pleno derecho; comprobación limitada.

ABSTRACT: Every liable taxpayer has a right to be informed at the beginning of the inspection actions of their nature and scope. This right has a huge significance in order to ensure the taxpayers' rights and to prevent abuses by the Tax administration. For that purpose, the casuistry about the nature and scope of inspections in the caselaw is analyzed, as well as its preclusiveness.

KEY WORDS: Scope and nature of inspections actions; preclusiveness; legal certainty; nullity; restricted verification.

1. NATURALEZA Y ALCANCE DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

El derecho del obligado tributario a ser informado al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y el alcance de las mismas, es uno de los derechos previstos en el art. 34 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT):

“Artículo 34. Derechos y garantías de los obligados tributarios

1. Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

ñ) Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley”.

Este derecho del obligado tributario es de suma importancia, en cuanto que, tal y como se podrá apreciar en la diferente casuística que se analiza a continuación, es generador de muchos de las discrepancias surgidas con la Administración tributaria.

1.1. Relación entre los Planes de Inspección y el alcance de las actuaciones inspectoras¹

Lo que en este apartado se va a analizar es la relación existente entre el programa que motiva la selección de los obligados tributos a inspeccionar, que figura en la orden de carga en el plan de inspección y, el alcance de las actuaciones inspectoras. Para ello vamos a analizar lo establecido por la sentencia del TS de 23 de julio de 2020², que a su vez se remite a la sentencia también del TS nº 236/2020, de 19 de febrero (recurso de casación 240/2018).

Los hechos sobre los que ha versado el litigio hacen referencia a un obligado tributario que desarrollaba dos actividades económicas: una actividad profesional de ejercicio de la abogacía y una segunda actividad de promoción inmobiliaria. Dicho obligado tributario fue objeto de un procedimiento de actuaciones inspectoras, cuya orden de carga en el plan de inspección lo era en relación al programa “profesionales” y sin embargo la Administración tributaria practicó la

¹ STS 23-7-2020 rec. 2188/2018 ROJ 2711/2020.

² STS 23-7-2020 rec. 2188/2018 ROJ 2711/2020.

liquidación, teniendo en cuenta tanto la actividad profesional de ejercicio de la abogacía, como de la actividad de promoción inmobiliaria.

Ante ello, el obligado tributario entendió que se encontraba ante un supuesto de nulidad de las actuaciones por falta de orden escrita y motivada del Inspector Jefe de la inclusión en plan de Inspección. A su juicio, teniendo en cuenta que la orden de carga en el plan de inspección lo era por el programa "profesionales", debía concluirse que la orden de carga en plan de inspección no comprendía las operaciones de promoción inmobiliaria, operaciones que también se tuvieron en cuenta a la hora de practicar la liquidación objeto del procedimiento inspector.

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: "Esclarecer si es posible sostener, como sostiene la Sala a quo, que el programa que motiva la selección de los obligados tributarios a inspeccionar y que figura en la orden de carga en el plan de inspección (actividades profesionales en el caso) predetermina la extensión de las actuaciones de comprobación e investigación en el procedimiento que se inicie cerca de esos obligados tributarios (de modo que en el caso sólo se podían extender a la actividad profesional y no a la actividad empresarial del inspeccionado), y que, por tanto, incurren en un vicio de nulidad insubsanable aquellas actuaciones que excedan esa extensión predeterminada, si esta última no se modifica expresamente en el desarrollo del procedimiento de inspección".

Pues bien, el TS interpreta que "el programa que motiva la selección de los obligados tributarios a inspeccionar y que figura en la orden de carga en el plan de inspección no predetermina cual haya de ser el alcance de las actuaciones inspectoras, cuya determinación corresponde a los órganos competentes de la Administración tributaria y se hará constar en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras".

Para llegar a dicha conclusión, el TS explica la finalidad de los planes de actuación, de control, parciales, y deja bien clara su razón de ser y sus limitaciones, sin que ello pueda ser utilizado por los contribuyentes para no ser investigados: "La introducción de los planes de actuación, de Control, parciales, pueden tener la finalidad de facilitar a la Administración Tributaria su funcionamiento, especialmente mediante la aplicación de programas informáticos que permitan un tratamiento más ágil de la fiscalización de un determinado sector de contribuyentes, pero su previsión, quizá no muy acertada, en normas legales y reglamentarias, no puede traducirse sin más en un derecho subjetivo del contribuyente a no ser investigado si no se encuentra incluido en dichos planes y programas, pues ello supondría el incumplimiento por parte de la Administración del deber de fiscalización de que todos los ciudadanos cumplan con el deber de contribuir, previsto en el artículo 31.1 de nuestra norma constitucional".

Se trata en definitiva de determinar si:

- 1) La inclusión de una actividad en un programa, que permite su carga en el mismo a los contribuyentes afectados por la misma, supone un límite para el alcance de la investigación (como sostiene la sentencia recurrida y mantiene la recurrida en casación), es decir, en el caso de la sentencia, el objeto del procedimiento inspector y la consiguiente liquidación se debía de hacer centrado únicamente en la actividad de profesionales de la abogacía; o

- 2) Si por el contrario, es un límite para incluir en el plan a quien no reúna la circunstancia de incurrir en la actividad objeto de fiscalización (en este caso profesionales en ejercicio de la Abogacía), pero si se da esta circunstancia (conurrencia en el obligado tributario de la actividad objeto de la fiscalización), el alcance de la investigación, de ser general, pudiendo afectar a todos los elementos del tributo, tanto la actividad de la abogacía como la actividad inmobiliaria, aunque esta última no estuviese incluida en principio en el programa de actuación correspondiente. Es decir, el motivo de la inclusión en el plan de inspección no constituiría un límite a la hora de inspeccionar y en definitiva practicar liquidación, respecto del resto de elementos que, dentro del alcance de la inspección, pudieran ser inspeccionados pese a que no hubieran sido seleccionados como motivo para la inclusión en el plan de inspección.

El TS considera que al vincular la posibilidad de investigar elementos de la obligación tributaria con el motivo de la selección del obligado tributario investigado, hace que todas las investigaciones de los incluidos en los mismos serían parciales, al reducirse su objeto a la actividad que facilita la selección mediante la carga en el programa, excluyendo la potestad de la Administración de otorgar *ab initio* el carácter de general a la investigación, o de que se modifique la parcial en general, de oficio, mediante la comunicación correspondiente, o a instancia de parte, como claramente se desprende de dicha normativa. Por dicho motivo, deben diferenciarse por un lado la selección del sujeto pasivo investigado (en este caso los profesionales en ejercicio de la Abogacía), y por otro lado, el alcance de la investigación, que desde el primer momento se indica que es general en la orden de carga: " Descripción del programa: PROFESIONALES - Actuaciones: ACTUACIÓN COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN - Alcance de la actuación de comprobación e investigación: - General - IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS 2009 a 2010 - IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 2T 2009 A 4T 2010".

1.2. La regularización consecuencia de un procedimiento inspector no puede ir más allá del alcance del mismo salvo su ampliación

La Orden de Carga en Plan define el impuesto, el ejercicio y el motivo de la inspección (actuaciones de comprobación), de modo que si la liquidación superase dichos límites se habría extralimitado, produciendo indefensión, por lo que procede anular la misma.

Los impuestos, los ejercicios y los elementos objeto de inspección, han de ser comunicados a los obligados tributarios al inicio de las actuaciones inspecciones. Así lo establece el art. 147 de la LGT: "2. Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones".

Si posteriormente el órgano inspector estimase conveniente ampliar el alcance del procedimiento puede hacerlo, pero se necesitará un acuerdo motivado al respecto (art. 178.5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los

procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGAT)³.

De modo que, si la liquidación resultante de un procedimiento inspector supera los límites iniciales fijados en el acuerdo de inicio del mismo, se habría extralimitado, produciendo indefensión, por lo que procedería anular la misma. Esta es la conclusión a la que llega la AN⁴:

“Por lo tanto no es posible, y supone una irregularidad invalidante, que al inicio de las actuaciones se ponga en conocimiento del recurrente que las actuaciones van a referirse a la "comprobación de ajustes y resultados contables" y resulte que se produzcan cambios en el sistema de tributación o imputación o la aplicación del régimen de transparencia fiscal. La realización de ese cambio en el sistema de liquidación obliga a comprobar todos los ajustes fiscales y todas las anotaciones contables con el fin de determinar el cumplimiento o no de los requisitos que permiten la aplicación que pretende la administración del régimen de transparencia fiscal”.

Las actuaciones inspectoras se iniciaron con carácter parcial y concluyeron modificando el régimen del Impuesto de Sociedades al que estaba sometido el recurrente. La Inspección examinó la tributación aplicable al estar en íntima conexión la comprobación con los ajustes extracontables efectuados por lo que se produjo una extralimitación inspectora y, ello con independencia de que el obligado tributario hubiera conocido en todo momento la actuación inspectora, pues ello no evita la indefensión⁵.

1.3. Significado del “alcance general” de las actuaciones inspectoras

A diferencia de lo que sucede con las actuaciones del procedimiento inspector de carácter parcial que vienen definidas en los arts. 148.2 de la LGT y 178.3 del RGAT, el legislador no ha definido qué se entiende por actuaciones de carácter general. Esto podría dar lugar a considerar, erróneamente que frente a las limitaciones de las actuaciones de carácter parcial, no existieran las mismas en las actuaciones de carácter general, es decir, una especie de barra libre respecto de las obligaciones tributarias de los obligados tributarios.

No obstante, esto no resulta posible, en cuanto que ya el mismo art. 178.1 del RGAT⁶ viene a delimitar el campo de actuación del procedimiento inspector, al señalar que las actuaciones del

³ “Artículo 178. Extensión y alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección

5. Cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, el órgano competente podrá acordar de forma motivada:

a) La modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o periodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o periodo de los señalados en dicha comunicación.

b) La ampliación o reducción del alcance de las actuaciones que se estuvieran desarrollando respecto de las obligaciones tributarias y periodos inicialmente señalados. Asimismo, se podrá acordar la inclusión o exclusión de elementos de la obligación tributaria que esté siendo objeto de comprobación en una actuación de alcance parcial”.

⁴ SAN 22-5-2014 rec. 247/2011 ROJ 2198/2014; SAN 26-6-2014 rec. 290/2011 ROJ 2850/2014.

⁵ SAN 22-5-2014 rec. 247/2011 ROJ 2198/2014; SAN 26-6-2014 rec. 290/2011 ROJ 2850/2014.

⁶ “Artículo 178. Extensión y alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección

mismo han de extenderse a una o varias obligaciones y periodos impositivos o de liquidación. Es decir, las actuaciones inspectoras siempre lo son en relación a un tributo y ejercicio concreto, sin que lo puedan ser respecto a la totalidad de los deberes y obligaciones, formales o materiales, del obligado tributario.

Es decir, no cabe considerar que un procedimiento de comprobación e inspección tiene carácter general cuando se refiera a la totalidad de las obligaciones tributarias no prescritas para del ejercicio de la potestad para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación⁷.

De ahí que, como exige la AN⁸, el acuerdo de iniciación de las actuaciones de comprobación ha de contener, so pena de nulidad, mención explícita acerca del hecho imponible que dio lugar a la liquidación que se deriva del procedimiento inspector:

“Debe comenzarse la exposición de las cuestiones indicadas con la afirmación de que, contra lo que sostiene la Inspección, el acuerdo de inicio de las actuaciones de comprobación no contiene mención explícita alguna acerca del hecho imponible que dio lugar a la liquidación que se recurre en este proceso.

La circunstancia de que las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación tuvieran carácter general, de conformidad con la modalidad comprobadora que prevé el artículo 11 del [Reglamento General de la Inspección de los Tributos \(RGIT\) \(RCL 1986, 1537, 2513, 3058\)](#), no significa que esta actuación general equivalga a una suerte de "causa general" tributaria contra el obligado que, por venir referida a la totalidad de la situación tributaria del sujeto pasivo, hiciera innecesaria la mención, en el acto de apertura con que arranca el procedimiento, de los conceptos tributarios, períodos o hechos imponibles que identifiquen con exactitud el objeto de la comprobación”.

Así, la AN⁹ justifica su postura señalando que cuando unas actuaciones son de carácter parcial y el obligado tributario solicita que sean de carácter general, siempre lo son en relación a un determinado tributo y ejercicio afectados por la actuación:

“Por una parte, las actuaciones de carácter general se configuran en la [Ley 1/1998, de 26 de febrero \(RCL 1998, 545\)](#), de Derechos y Garantías disponiendo que "todo contribuyente que esté siendo objeto de una actuación de comprobación e investigación de carácter parcial, llevada a cabo por la Inspección de los Tributos, podrá solicitar a la Administración tributaria que dicha comprobación tenga carácter general respecto al tributo y ejercicio afectados por la actuación, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso", lo que viene a significar que las actuaciones generales, conceptuadas como

1. Las actuaciones del procedimiento inspector se extenderán a una o varias obligaciones y periodos impositivos o de liquidación, y podrán tener alcance general o parcial en los términos del *artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*”.

⁷ SILVESTRE (2021): “Iniciación y alcance del procedimiento comprobación e investigación”, *Forum Fiscal*, nº 271, pág. 10.

⁸ La AN llegó a esa conclusión en varias sentencias de la misma fecha: SAN 30-5-2007 rec. 547/2004; rec. 541/2004; rec. 550/2004; rec. 552/2004.

⁹ La AN llegó a esa conclusión en varias sentencias de la misma fecha: SAN 30-5-2007 rec. 547/2004; rec. 541/2004; rec. 550/2004; rec. 552/2004.

una garantía legal en favor del interesado, lo son en relación con el "tributo y ejercicio" afectados por la actividad de inspección, y no respecto a la totalidad de los deberes y obligaciones, formales o materiales, del obligado tributario".

Es más, continúa señalando la AN¹⁰ que incluso en el seno de los procedimientos de comprobación general, pueden ser objeto de comprobación varios impuestos y ejercicios concretos, sin que la naturaleza de "carácter general" pueda entenderse que afecta a la totalidad de los deberes fiscales no prescritos:

"Por otra parte, la Ley no impide que, en el seno de los procedimientos de comprobación general, pueda la Inspección verificar el cumplimiento de las obligaciones del expedientado en relación con varios impuestos y ejercicios, pero esta actividad daría lugar, de hecho, a una acumulación de procedimientos, lo que es perfectamente conforme a Derecho, tal como se viene examinando diariamente por los Tribunales, pero precisamente esta posibilidad obliga a considerar que no es posible presumir, en contra del interesado, que la naturaleza de "carácter general" de la comprobación incluye, a falta de mención específica y expresa, la totalidad de los deberes fiscales -salvo los afectados por la prescripción extintiva-, que es lo que se viene a sostener en la contestación a la demanda".

1.4. El alcance general engloba tanto las obligaciones materiales como las formales

Una vez determinado que las actuaciones inspectoras de carácter general, pese a dicho alcance, deben de precisar las obligaciones y periodos impositivos o de liquidación, surge la duda de si dicho alcance lo es únicamente respecto de las obligaciones materiales o también respecto de las obligaciones formales.

El TEAC¹¹, tras analizar los arts. 145, 147 y 17¹² de la LGT, llega a la siguiente conclusión de que si unas actuaciones son de carácter general, el objeto abarca tanto las obligaciones materiales como las formales: "De los preceptos anteriores se colige que cuando el procedimiento de inspección tiene alcance general alcanza a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación, siendo su objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias que se derive del concepto impositivo incluido en su alcance, obligaciones tributarias éstas que pueden serlo tanto formales como materiales".

¹⁰ La AN llegó a esa conclusión en varias sentencias de la misma fecha: SAN 30-5-2007 rec. 547/2004; rec. 541/2004; rec. 550/2004; rec. 552/2004.

¹¹ RTEAC 19-2-2019 Criterio 1 de 2 de la resolución: 06257/2017/00/00; JT 2019\183.

¹² "Artículo 17. La relación jurídico-tributaria

1. Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.
2. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.
3. Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley".

De modo que en el caso analizado por la mencionada RTEAC, conforme el criterio expuesto, las actuaciones de comprobación e investigación interrumpen la prescripción del derecho de la Administración a sancionar por haber cometido la infracción tipificada en el art. 201 de la LGT¹³.

1.5. Comprobaciones de carácter parcial y regularizaciones voluntarias en relación con obligaciones distintas a las previstas en el objeto del procedimiento de comprobación

Lo que vamos a analizar en este apartado es si el inicio de un procedimiento de comprobación de alcance parcial sobre unas determinadas obligaciones, tiene el carácter de requerimiento previo, a efectos de considerar como no voluntaria la regularización que se efectúe por el obligado tributario respecto de otras obligaciones tributarias relacionadas con la primera. Se trata de dilucidar si iniciado un procedimiento de comprobación de alcance parcial relativo a una concreta obligación, la comunicación por la que se da inicio a este procedimiento tiene naturaleza de requerimiento previo a efectos de considerar voluntaria o no la regularización posterior del obligado tributario respecto de aquellas obligaciones que están relacionadas con la obligación tributaria concreta objeto de ese previo procedimiento de comprobación de alcance parcial.

Para dar respuesta a la mencionada duda conviene analizar algunos artículos de la LGT, del RGAT y del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (en adelante RD 2063/2004).

Así, el art. 148.2 de la LGT, al igual que el art. 178.3 a) del RGAT, establecen que las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de comprobación, es decir, el objeto de comprobación podría tener por objeto todos los elementos de las obligaciones tributarias no prescritas, pero mediante las comprobaciones de carácter parcial únicamente se van a comprobar e investigar algunos de ellos.

Dicho de otro modo, “cuando se inicia un procedimiento de comprobación de alcance parcial, las facultades de comprobación solamente se extienden a aquellos elementos previamente delimitados en el requerimiento o comunicación de inicio, requerimiento o comunicación que debe contener expresamente las concretas obligaciones tributarias o elementos de las mismas que van a ser objeto del procedimiento, señalando por tanto, de manera expresa, si se refiere a obligaciones tributarias de carácter material, y/o a las de carácter formal, así como el período impositivo, de liquidación o ámbito temporal al que están circunscritas”¹⁴.

La duda surge si una vez iniciadas unas actuaciones comprobadoras de carácter parcial, el obligado tributario puede presentar una declaración extemporánea sobre obligaciones tributarias que si bien no eran el objeto del procedimiento comprobador, sí que están relacionadas con las mismas. No olvidemos que con estas declaraciones voluntarias extemporáneas lo que se pretende

¹³ "1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos".

¹⁴ RTEAC 21-9-2017 Resolución núm. 22/2017 JT 2017\1179.

es evitar las sanciones correspondientes (art. 179.3 de la LGT)¹⁵ a cambio de unos determinados recargos (art. 27 de la LGT¹⁶. Y es que en virtud de lo establecido en el art. 87.5 del RGAT¹⁷, podría pensarse que una vez iniciadas unas actuaciones de comprobación, no resulta posible una declaración o autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo. Es más, si tenemos en cuenta la consideración que del “requerimiento previo” ha tenido el legislador tanto en el art. 29.3 de la LGT¹⁸ como en el art. 2 del RD 2063/2004¹⁹, tampoco salimos de dudas.

Por ello, a nuestro juicio, la clave se encuentra en el carácter y naturaleza del alcance del procedimiento de comprobación. De este mismo parecer es el TEAC²⁰ al señalar lo siguiente:

¹⁵ “Artículo 179. Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias

3. Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes”.

¹⁶ “Artículo 27. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo

1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria”.

¹⁷ “Artículo 87. Iniciación de oficio

5. Las declaraciones o autoliquidaciones tributarias que presente el obligado tributario una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y períodos objeto de la actuación o procedimiento, en ningún caso iniciarán un procedimiento de devolución ni producirán los efectos previstos en los artículos 27 y 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de que en la liquidación que, en su caso, se practique se pueda tener en cuenta la información contenida en dichas declaraciones o autoliquidaciones.

Asimismo, los ingresos efectuados por el obligado tributario con posterioridad al inicio de las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento, tendrán carácter de ingresos a cuenta sobre el importe de la liquidación que, en su caso, se practique, sin que esta circunstancia impida la apreciación de las infracciones tributarias que puedan corresponder. En este caso, no se devengarán intereses de demora sobre la cantidad ingresada desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso”.

¹⁸ “Artículo 27. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo

1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria”.

¹⁹ “Artículo 2. Regularización voluntaria en el orden sancionador

A efectos de lo previsto en el artículo 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá por regularización voluntaria la efectuada antes de la notificación de un requerimiento para el cumplimiento de la obligación tributaria o de la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación o investigación o de un procedimiento sancionador”.

²⁰ RTEAC 21-9-2017 Resolución núm. 22/2017 JT 2017\1179. Los hechos de esta Resolución son los siguientes:

“1- Con fecha 1.09.2014 se notificó a la entidad B S.L. el inicio de un procedimiento de comprobación limitada en relación con el IVA período 11 de 2013. El procedimiento de comprobación limitada iniciado tenía el siguiente alcance, especificado en la comunicación de inicio del mismo:

-"Contrastar que los datos que figuran en su Libro Registro de Facturas Recibidas han sido transcritos correctamente en su autoliquidación, así como comprobar los requisitos formales de las facturas que sean solicitadas a la vista de dichos libros.

“Teniendo en cuenta todo lo anterior, se considera por lo tanto, de una parte, que el inicio de un procedimiento de comprobación de alcance parcial, aún constituyendo un requerimiento de la Administración con el fin de comprobar y/o regularizar la situación tributaria del obligado tributario, debe tener su objeto y alcance expresamente indicado en la comunicación de inicio y señalar las concretas obligaciones tributarias, materiales y/o formales, a las que se extiende el mismo, en aras a considerar si el comportamiento del obligado tributario tiene el carácter de voluntario o no en caso de que presente alguna declaración o autoliquidación una vez iniciado el procedimiento. De otra parte, en la medida que las obligaciones no señaladas expresamente en el ámbito objetivo de la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación no forman parte del alcance del mismo, la presentación de declaraciones tributarias no mencionadas de manera expresa en la comunicación cursada al obligado tributario, aún conteniendo obligaciones u elementos relacionados con las que son objeto de regularización, ha de entenderse realizada de manera espontánea a los efectos previstos en los [artículos 27](#) y [179.3](#) LGT y correlativos preceptos del régimen sancionador”.

A estos efectos, nos parece interesante la precisión que realiza el TEAC²¹ al distinguir las obligaciones materiales y formales que se desprenden de la relación jurídico-tributaria, en cuanto que las actuaciones de carácter general se pueden referir a una o a otras, pero sin que ninguna de ellas englobe a las otras: “De los preceptos anteriores se colige que cuando el procedimiento de inspección *tiene alcance general*, alcanza a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación, siendo su objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias que se derive del concepto impositivo incluido en su alcance, obligaciones tributarias éstas que pueden serlo tanto formales como materiales”.

Ahora bien, habrá supuestos en los que, pese a que las actuaciones sean de carácter parcial, el inicio del procedimiento inspector tenga efectos interruptivos del plazo de prescripción de la acción para sancionar, tanto respecto de obligaciones materiales como formales. Es lo que sucede por ejemplo cuando las actuaciones inspectoras de carácter parcial respecto del IVA tienen por objeto la comprobación de la veracidad de determinadas operaciones, suponiendo el inicio de las actuaciones, en los términos del art. 189.3 a) de la LGT, la interrupción del plazo de prescripción de la acción para sancionar la emisión de facturas falsas tipificadas en el art. 201 de la LGT²².

-“Contrastar que los datos que figuran en el Libro Registro Especial de Recibos Emitidos por las adquisiciones efectuadas a Sujetos Pasivos en Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca han sido transcritos correctamente en su autoliquidación, así como comprobar los requisitos formales de las facturas que sean solicitadas a la vista de dichos libros”.

En la comunicación de inicio se requiere la aportación del Libro Registro de Facturas Recibidas y del Libro Registro especial de recibos emitidos por adquisiciones efectuadas a sujetos pasivos en Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca.

2- El 10.09.2014, el obligado tributario presentó Declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registros del Impuesto sobre el Valor Añadido (modelo 340) relativa al período 11 del año 2013 que calificó como sustitutiva de la presentada con anterioridad.

Posteriormente, el día 20.10.2014, se notificó al obligado tributario Acuerdo de iniciación y comunicación de trámite de audiencia de expediente sancionador por la comisión de la infracción tributaria regulada en el [artículo 199](#) de la LGT (RCL 2003, 2945) por la incorrecta presentación de la Declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro de IVA correspondiente al período 11 del año 2013”.

²¹ RTEAC 21-9-2017 Resolución núm. 22/2017 JT 2017\1179.

²² RTEAC de 21-9-2017 Criterio 1 de 1 de la resolución: 00212/2017/00/00 JT 2017\1180.

Y es que como establece el TEAC²³: “Sentado lo anterior, la iniciación de un procedimiento de comprobación de alcance parcial respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido que tenga por objeto la comprobación de la veracidad de determinadas operaciones, supone que las actuaciones de inspección dirigidas a comprobar la veracidad de las operaciones realizadas tienen evidentemente como fin esclarecer si esas actuaciones son veraces, es decir, si son verdaderas y se ajustan a la realidad, y si realmente han existido unas transacciones económicas entre el obligado tributario objeto de inspección y la empresa señalada en el acuerdo. Todas las operaciones que realicen tanto empresarios como profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional deben contar con un soporte documental que refleje, con los requisitos establecidos en las normas que regulan las obligaciones de facturación, el contenido de las operaciones realizadas y que a efectos del IVA, se reflejarán en las facturas que se expidan y conserven quienes hayan sido parte de las operaciones realizadas.

En estos supuestos, la comprobación de la veracidad de estas operaciones no puede llevarse a cabo sin examinar los soportes físicos en que se han documentado tales actuaciones, de manera tal que si la inspección llega a la conclusión de que esas operaciones no son ciertas y no ha existido flujo económico alguno entre las dos empresas, el soporte que recoge la operación realizada y que tiene importantes consecuencias para la deducibilidad de un gasto ya sea en el Impuesto sobre Sociedades o en el IRPF, así como para deducir el IVA soportado de las operaciones, es una factura falsa que soporta una operación inexistente construida artificialmente por los obligados tributarios para obtener de forma dolosa un beneficio fiscal.

Y ello pese a que en las actuaciones de alcance parcial, el objeto de regularización tenga que estar perfectamente identificado: “Bien al contrario, a juicio de este Tribunal Central no puede pretenderse que aquellas obligaciones o elementos de las mismas que no están expresamente señalados en el requerimiento o comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de alcance parcial se entiendan implícitamente aludidas, y por tanto incluidas en el alcance de la comprobación, por el hecho de estar relacionadas con la obligación que es objeto del procedimiento, pues el procedimiento se circunscribe a una comprobación parcial, cuyo objeto de regularización tiene que quedar identificado en la comunicación de inicio de actuaciones por los efectos que, tanto su iniciación como la resolución que ponga fin al procedimiento, produce sobre la prescripción así como la preclusión”²⁴.

De modo que lo que deberá tenerse siempre presente a efectos de comprobar si la Inspección se ha excedido o no, así como si el inicio de actuaciones interrumpe o no la prescripción, no será únicamente el alcance general o parcial, sino el objeto del procedimiento, en cuanto que aún siendo parcial, en función de su objeto abarcará tanto obligaciones materiales como formales.

Al hilo de los requerimientos previos del art. 27 de la LGT, ha de tenerse en cuenta, el concepto que el TS ha establecido en su STS de 23-11-2020²⁵ al respecto, ya que el obligado tributario

²³ RTEAC de 21-9-2017 Criterio 1 de 1 de la resolución: 00212/2017/00/00 JT 2017\1180.

²⁴ RTEAC de 21-9-2017 Criterio 1 de 1 de la resolución: 00212/2017/00/00 JT 2017\1180.

²⁵ ROJ 4438/2020, rec. 491/2019.

puede pensar que se encuentra regularizando de forma voluntaria cuando ya hubiera existido un “requerimiento previo”, con lo que no resultaría aplicable el régimen de recargos previstos en este artículo. Y es que el TS define el concepto de requerimiento previo de un modo amplio:

“Pues bien, ciñéndonos al asunto debatido, debemos responder a la cuestión con interés casacional manifestando que el concepto de requerimiento previo ha de entenderse en sentido amplio. Es posible excluir el recargo por presentación extemporánea previsto en el artículo 27 LGT cuando, a pesar de no mediar requerimiento previo en sentido estricto, la presentación extemporánea de la autoliquidación puede haber sido inducida por el conocimiento de hechos relevantes reflejados en un Acta de conformidad relativa a un determinado ejercicio de un Impuesto, suscrita con anterioridad a la presentación de dichas autoliquidaciones correspondientes a determinados periodos de un ejercicio anterior de mismo impuesto. En esas condiciones se puede considerar que se han realizado actuaciones administrativas conducentes a la regularización o aseguramiento de la liquidación de la deuda tributaria. En cambio, no se excluye dicho recargo cuando las autoliquidaciones extemporáneas se presentaron antes de la suscripción del Acta de conformidad en la que se documentan las actuaciones inspectoras referidas a un ejercicio anterior”.

Es decir, lo trascendental para el TS es si la presentación extemporánea de la autoliquidación ha tenido lugar antes o después de la suscripción de un Acta: si se presenta con anterioridad sí resulta aplicable el régimen de recargos extemporáneos, de lo contrario no.

Sin embargo, a nuestro entender, partiendo de que cuando se inician actuaciones inspectoras, conforme a lo previsto en el art. 147.2 de la LGT²⁶, se debe de informar al obligado tributario sobre la naturaleza y alcance de las mismas, podría considerarse que el TS se ha excedido al dar al definir los requerimientos previos, de la forma amplia en la que lo ha hecho.

1.6. Alcance de las solicitudes de ampliación por parte del obligado tributario en cuanto al alcance de las actuaciones inspectoras

La LGT no plantea la posibilidad de que el contribuyente solicite la ampliación de actuaciones de carácter parcial sino general en un procedimiento inspector. Es decir, el contribuyente inspeccionado podrá solicitar la ampliación de las actuaciones inspectoras de un carácter parcial a un alcance general, pero lo que no puede, es solicitar la ampliación a otras obligaciones tributarias que no fueron señaladas inicialmente.

En el caso concreto que recoge la STSJ Madrid, de 18-7-2019²⁷, las actuaciones inspectoras se iniciaron mediante comunicación de fecha 4 de abril de 2014, en la que se hacía constar:

- 1) El alcance de carácter parcial de las actuaciones inspectoras: "Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial de acuerdo con lo dispuesto en el [artículo 148](#) de la [LGT \(RCL](#)

²⁶ “Artículo 147. Iniciación del procedimiento de inspección

2. Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones”.

²⁷ STSJ Madrid de 18-7-2019 rec. 263/2018 JUR 2019\250310.

2003, 2945) y en el artículo 178 del RGAT, limitándose a Las actuaciones están limitadas a la comprobación de los requisitos exigidos en la Disposición Adicional Duodécima del T.R.L.I.S. (Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 640, 801), por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RCL 2014, 1581y RCL 2015, 341)), para la aplicación del tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo. En caso, de no cumplir dichos requisitos, se comprobará si procede la aplicación de los Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión regulados en los artículos 108 a 114 del T.R.L.I.S”.

- 2) La posibilidad de solicitar que la inspección tuviera alcance general: “No obstante, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 149 de la LGT (RCL 2003, 2945) y en el artículo 179 del RGAT, el obligado tributario tiene derecho a solicitar del Inspector Jefe, dentro de los quince días siguientes a la recepción de esta comunicación, que la actuación iniciada con carácter parcial tenga alcance general en relación con el/los tributo/s y período/s afectados por la actuación, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso. La solicitud deberá formularse mediante escrito dirigido al Inspector Jefe o comunicarse expresamente al actuario”.

Sin embargo, el obligado tributario, en lugar de solicitar la ampliación de las actuaciones a carácter general, en el plazo de audiencia concedido, presentó unas alegaciones en las que además de comunicar a la Inspección que no resultaba procedente la aplicación en los ejercicios 2009 y 2010 del tipo reducido de gravamen previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo, informaba que en la autoliquidación del año 2009 se había declarado una ganancia por enajenación de dos bienes inmuebles del inmovilizado, pero no se habían tenido en cuenta los coeficientes correctores de los valores, entendiéndose por ello que ese error también debía ser corregido en la liquidación que pusiera fin a las actuaciones inspectoras, aportando en su apoyo diversa documentación²⁸:

²⁸ “SUPlico a la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación en Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que teniendo por presentado este escrito en la representación que ostento, junto con la documentación que se acompaña, se sirva admitirlos, ordenar su incorporación al expediente de referencia número NUM006 (UNIDAD DE INSPECCIÓN N° 1, SUBINSPECTOR JEFE DE EQUIPO D. Jose Francisco), que se tramita por el Impuesto sobre SOCIEDADES, correspondiente al período 2009/2010, y previos los trámites procedentes, acordar:

a.- La tramitación en conformidad de la regularización referida al incumplimiento del requisito del mantenimiento de la plantilla del ejercicio 2008 en los ejercicios comprobados.

b.- La regularización en el mismo expediente de inspección del error padecido por nuestra entidad en la mencionada la autoliquidación por nosotros formulada por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2009, que tiene asignado CODIGO SEGURO DE VERIFICACIÓN número NUM000, consistente en no haber aplicado los coeficientes correctores del valor de los inmuebles y amortizaciones de los elementos enajenados en el ejercicio.

c.- Subsidiariamente, y para el caso en que la anterior petición no fuese estimada, se considere instada la rectificación de la autoliquidación por nosotros formulada por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2009, que tiene asignado CODIGO SEGURO DE VERIFICACIÓN número NUM000, ordenando la remisión de las actuaciones al órgano competente para su examen y resolución.

OTROSÍ DIGO que en el caso de que esta Oficina no se considerase competente para la tramitación de alguna de las peticiones a que se refiere el presente escrito, de conformidad con lo establecido en el art. 20 de la Ley de

El TSJ de Madrid considera que el escrito presentado por el obligado tributario no pretendía que dichas actuaciones pasasen a tener alcance general respecto al impuesto y periodos afectados (ejercicios 2009 y 2010 del Impuesto sobre Sociedades), sino que exclusivamente tenía por finalidad que se regularizase una concreta obligación tributaria referida al ejercicio 2009 (actualización del valor de los inmuebles transmitidos el año 2009) y que además, dicha petición de ampliación no se hizo en el plazo de quince días que establece el art. 149.2 de la LGT, por lo que no resulta aplicable el mismo, es decir, la ampliación a carácter general.

Ahora bien, pese a que la solicitud del obligado tributario de ampliación de otras obligaciones tributarias (actualización del valor de los inmuebles transmitidos el año 2009) no encaja en el supuesto de solicitud de actuación de alcance general, sí que tuvo trascendencia en el resultado final.

Y es que el TSJ de Madrid considera que el proceder de la Inspección no resultó ser ajustado a Derecho, ya que las peticiones deducidas del obligado tributario en su escrito de alegaciones en relación con la obligación tributaria a la que pretendía ampliar el procedimiento tenían que haber recibido respuesta antes de finalizar las actuaciones de comprobación con la incoación del acta, porque de la decisión que se adoptase dependía que pudieran concluir o debieran continuar las mismas, pues aunque la Inspección considera que la petición del interesado no podía ser admitida al pretender una ampliación de carácter parcial y no general, olvida que el art. 178.5 del RGAT²⁹ faculta a la Inspección para acordar -de forma motivada y cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que lo aconsejen- la ampliación de las actuaciones con la inclusión de obligaciones tributarias no comprendidas en la comunicación de inicio.

Por tanto, la norma no prohibía a la Inspección ampliar el objeto de las actuaciones solicitada por el obligado tributario, estando obligada en cualquier caso a resolver de forma motivada tal petición antes de ser incoada el acta de inspección, que es el documento que a tenor del art. 143.2 de la LGT, pone fin a la tarea de comprobación. Pero además, el acta de inspección, así como el informe ampliatorio, no contienen valoración alguna del actuario en relación con las alegaciones efectuadas por el inspeccionado, omisión que infringe lo dispuesto en el art. 176.1 c) del RGAT³⁰.

Procedimiento administrativo común, en el art. 53 del reglamento de procedimiento económico administrativo, y en la [Ley Orgánica 2/1987 de 18 de mayo \(RCL 1987, 1256\)](#) de Conflictos Jurisdiccionales, procede y

SUPlico A LA DEPENDENCIA REGIONAL DE INSPECCIÓN DE LA DELEGACIÓN EN MADRID DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA que acuerde la remisión de las actuaciones al órgano que considere competente, con lo demás que en derecho proceda, según el régimen de competencias vigente."

²⁹ "Artículo 178. Extensión y alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección

5. Cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, el órgano competente podrá acordar de forma motivada:

a) La modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o periodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o periodo de los señalados en dicha comunicación".

³⁰ "Artículo 176. Actas de inspección

1. En las actas de inspección a que se refiere el [artículo 143.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre](#), General Tributaria, se consignarán, además de las menciones contenidas en el artículo 153 de dicha ley, los siguientes extremos:

En cualquier caso, si la Inspección entendía –como así lo hizo- que la pretensión del obligado tributario sobre la actualización del valor de los inmuebles transmitidos el año 2009 debía tramitarse como una solicitud de rectificación de la autoliquidación, estaba obligada por el art. 20.1 de la Ley 30/1992³¹ (actualmente art. 14.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público³²) a remitir tal solicitud y la documentación que se adjuntaba a la misma al órgano de la Agencia Tributaria que consideraba competente para su resolución, en lugar de indicar al interesado que podía presentar la solicitud ante la Dependencia de Gestión Tributaria, pues tal petición ya se había formulado antes de transcurrir el plazo de prescripción y no tenía que ser planteada de nuevo. Por tanto, la decisión de la Inspección infringe de forma palmaria el reseñado art. 20.1 de la Ley 30/1992.

Por todo ello, el TSJ de Madrid anula las actuaciones inspectoras desde el momento inmediatamente anterior a la incoación del acta de disconformidad (lo que comporta la anulación de la posterior liquidación y de la sanción que trae causa de aquélla), con retroacción de las reseñadas actuaciones al indicado momento para que la Inspección resuelva las peticiones planteadas por el obligado tributario en relación con la aplicación de los coeficientes correctores del valor de los inmuebles transmitidos el año 2009, admitiendo o denegando de forma motivada la ampliación de las actuaciones inspectoras a tal obligación tributaria y, en el supuesto de que rechace esa ampliación, proceda a remitir dicho escrito, junto con la documentación acompañada al mismo, al órgano de la Administración tributaria que considere competente para su tramitación y resolución como solicitud de rectificación de la autoliquidación del ejercicio fiscal 2009 del Impuesto sobre Sociedades, continuando seguidamente la Inspección, en cualquiera de ambos casos, la tramitación de las actuaciones de comprobación hasta su conclusión en legal forma.

1.7. La modificación de la extensión de las actuaciones por parte de la Inspección. Principio de regularización íntegra

Tal y como se ha podido ver en el apartado “1.6. Alcance de las solicitudes de ampliación por parte del obligado tributario en cuanto al alcance de las actuaciones inspectoras”, la STSJ de Madrid³³ analizada en el mismo deja bien claro que ante razones que así lo aconsejen, la Inspección puede, al amparo de lo previsto en el art. 178.5 de la LGT, modificar la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o periodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o periodo de los señalados en dicha comunicación.

c) La presentación o no de alegaciones por el obligado tributario durante el procedimiento o en el trámite de audiencia y, en el caso de que las hubiera efectuado, la valoración jurídica de las mismas por el funcionario que suscribe el acta. No obstante, cuando se suscriba un acta de disconformidad, la valoración de las alegaciones presentadas podrá incluirse en el informe a que se refieren los artículos 157.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 188.2 de este reglamento”.

³¹ “1. El órgano administrativo que se estime incompetente para la resolución de un asunto remitirá directamente las actuaciones al órgano que considere competente, si éste pertenece a la misma Administración Pública”.

³² “Artículo 14. Decisiones sobre competencia

1. El órgano administrativo que se estime incompetente para la resolución de un asunto remitirá directamente las actuaciones al órgano que considere competente, debiendo notificar esta circunstancia a los interesados”.

³³ STSJ Madrid de 18-7-2019 rec. 263/2018 JUR 2019\250310.

El problema surge cuando la Inspección no modifica la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias, pese a que lo hubiera solicitado el obligado tributario inspeccionado por resultarle beneficioso. En la citada STSJ de Madrid, el obligado tributario solicitó la declaración de nulidad del acto impugnado al incumplir el principio de regularización íntegra no regularizando el beneficio fiscal procedente de la transmisión de unos inmuebles que el sujeto pasivo declaró incorrectamente al no actualizar el valor de adquisición en función de los coeficientes aprobados en la Ley de Presupuestos Generales del Estado. Sin embargo, el TSJ a la hora de resolver el caso en cuestión, no estimó la solicitud de nulidad, ya que siguiendo la jurisprudencia del TS, se condiciona la regularización de todos los elementos de la obligación tributaria a que el ámbito objetivo de la inspección incluya la comprobación de los mismos, cosa que no sucede en el caso en cuestión, ya que el objeto de las actuaciones inspectores era el de la comprobación de los requisitos exigidos en la Disposición Adicional Duodécima del T.R.L.I.S. ([Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo \(RCL 2004, 640, 801\)](#), por el que se aprueba el Texto Refundido de [la Ley del Impuesto sobre Sociedades \(RCL 2014, 1581 y RCL 2015, 341\)](#)), para la aplicación del tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo, y no como solicitó el obligado tributario el de la actualización del valor de los inmuebles transmitidos el año 2009:

“Por otro lado, la [sentencia de fecha 26 de enero de 2012 \(RJ 2012, 3210\)](#) (recurso de casación nº 5631/2008) proclama en su fundamento jurídico tercero:

"(...) Esto es frente a la discrecionalidad administrativa de verificar sólo parcialmente la situación tributaria del contribuyente, a este le cabe la facultad de solicitar que la comprobación tenga carácter general respecto al tributo y ejercicio afectados por la actuación parcial, viniendo obligada la Administración a iniciar la comprobación de carácter general en el plazo de seis meses desde la solicitud.

Si el obligado tributario no hizo uso de la posibilidad que le otorgaba la norma, no podía aspirar a que la actuación tuviera carácter general, sin que las consecuencias debidas a una causa torpe a la misma imputable, pueda derivarla a la Administración Tributaria que estaba perfectamente habilitada para la realización de las actuaciones de carácter parcial, puesto que como recuerda el artº 1 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986 , corresponde a la misma: "Comprobar la situación tributaria de los distintos sujetos pasivos o demás obligados tributarios con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones y deberes con la Hacienda Pública, procediendo, en su caso, a la regularización correspondiente".

Comprendiendo, por ende, también, las de carácter parcial, con los efectos y consecuencias inherentes a la misma conforme al alcance que le reserva la regulación legal.

...

En este sentido, conviene recordar que de acuerdo con la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central se califica de defecto procedimental invalidante de la resolución dictada la regularización practicada no ajustándose al alcance comunicado al inicio del procedimiento (resolución de 15 de diciembre de 2015, R.G.: 00-03063-2013).

Los precedentes Judiciales mencionados por la reclamante confirman como condición del principio de regularización íntegra el alcance objetivo de la comprobación. Ahora bien, con respecto a la posibilidad de que sea exigible a la Administración tributaria la ampliación de actuaciones inspectoras como manifestación del principio de regularización íntegra, hay que tener presente la resolución de 08/11/2006 dictada por el TEAC -mencionada por el interesado-, en la que establece como manifestación de este principio la obligación que recae sobre la Inspección de ampliar el alcance temporal de las actuaciones a un periodo impositivo posterior al comprobado siempre que el elemento de la obligación tributaria que se pretende regularizar hubiera estado dentro del ámbito objetivo de la comprobación. El Tribunal Supremo en sentencia de 05/11/2012 (rec. núm 6618/2010) -mencionada por el interesado- también reconoce la exigibilidad a la Administración tributaria de que proceda a la ampliación del alcance temporal de las actuaciones inspectoras en el caso de que el motivo de regularización consista en una modificación de la imputación temporal de rendimiento. Debemos insistir, que en estos supuestos, el principio de regularización íntegra se manifiesta en la ampliación del alcance temporal de las actuaciones inspectoras dentro del mismo ámbito objetivo de comprobación que se delimita en la comunicación de inicio”.

Por lo demás, no nos extrañaría nada, que en supuestos semejantes, de ahora en adelante, el interesado en una regularización íntegra invocase además el principio de buena administración³⁴, principio que tal y como establece la STS de 18-5-2020³⁵ supone lo siguiente:

“6.1. El principio de buena administración, implícito en la Constitución (artículos 9.3 y 103), proyectado en numerosos pronunciamientos jurisprudenciales, y positivizado, actualmente, en nuestro Derecho común (artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015), y en el Derecho de la Unión Europea (artículos 41 y 42 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión), impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, o aquellas que den lugar a resultados arbitrarios, sin que baste al respecto la mera observancia estricta de procedimientos y trámites.

Tal principio reclama, más allá de ese cumplimiento estricto del procedimiento, la plena efectividad de las garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente y ordena a los responsables de gestionar el sistema impositivo (en nuestro caso), es decir, a la propia Administración Tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y la de garantizar la necesaria protección jurídica de los ciudadanos, impidiendo situaciones absurdas, que generen enriquecimiento injusto o, también, que supongan una tardanza innecesaria e indebida en el reconocimiento de los derechos que se aducen”.

Ahora bien, frente a la invocación de este principio, intuimos que la respuesta de la Administración tributaria y también de los Tribunales, será la misma que la manifestada respecto al principio de regularización íntegra, en cuanto que de lo contrario, el alcance de las actuaciones inspectoras quedaría en manos de los obligados tributario y no en manos de la Inspección, tal y como ha querido, o al menos lo ha previsto el legislador. No obstante, a diferencia de los supuestos en los que el obligado tributario puede solicitar una inspección de carácter general, el que no pueda

³⁴ Véase al respecto ORENA DOMÍNGUEZ (2020).

³⁵ STS 18-5-2000 (rec. 6950/2018 ROJ 966/2020).

solicitar la modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o periodos no comprendidos en la comunicación de inicio, en ocasiones podrá perjudicarlo. Ante esta situación, no debemos olvidar la posibilidad prevista en el art. 120.3 de la LGT según la cual “Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente”.

1.8. Solicitud del obligado tributario de una inspección de carácter general

Cuando un obligado tributario está siendo objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial, tiene derecho a solicitar a la Administración tributaria que las mismas tengan carácter general respecto del tributo y, en su caso, periodos afectados, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso.

A primera vista no parece muy lógico que un obligado tributario solicite la ampliación de todos los elementos del tributario que están siendo inspeccionados, ni menos aún de los periodos afectados. Y es que no podemos olvidar que nadie suele desear ser objeto de una inspección, y menos aún que ésta tenga alcance general, ya que pese a tener la conciencia tranquila de que las cosas se han hecho conforme a la legalidad, y además habiendo contado con la asistencia de profesionales del asesoramiento fiscal, puede que la Inspección encuentre incumplimientos que pese a que no puedan ser constitutivos de ilícitos tributarios por estar amparados por una interpretación razonable de la norma, sí que pueden dar lugar a regularizaciones con los correspondientes intereses de demora. Por ello, de entrada puede que cueste entender dicha solicitud de ampliación.

Ahora bien, la solicitud de ampliación del alcance puede tener su razón de ser en diferentes motivos:

- Que la Inspección tenga una visión general de todas las obligaciones tributarias no prescritas del obligado tributario, para que de esta forma pueda tener en cuenta aspectos que convienen, benefician al obligado tributario, puesto que de lo contrario las posibles regularizaciones no los tendrían en cuenta.
- Que la Inspección se pronuncie sobre una realidad incompleta, en cuanto que el obligado tributario es consciente de que todavía no han aflorado, no han visto la luz determinados actos o negocios que podrían perjudicarlo.
- Y por último, no tener que pasar de nuevo por el incómodo y molesto procedimiento de inspección, respecto de los mismos tributos y periodos.

Esta solicitud, regulada en los arts. 149 de la LGT y 179 del RGIT, debe formularse en el plazo de 15 días desde la notificación del inicio de las actuaciones de carácter parcial.

¿Vincula a la Administración tributaria dicha solicitud? No, ya que una vez recibida, la Administración tributaria podrá (que no deberá) o ampliar el alcance de la comprobación ya iniciada o iniciar un nuevo procedimiento, dentro del plazo de seis meses desde la solicitud. El

incumplimiento de este plazo determinará que las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrumpen el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general.

La inadmisión de la solicitud por no cumplir los requisitos establecidos en el art. 149 de la LGT, deberá estar motivada y será notificada al obligado tributario. Contra el acuerdo de inadmisión no podrá interponerse recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que pueda reclamarse contra el acto o actos administrativos que pongan fin al procedimiento de inspección.

1.9. Consecuencias del incumplimiento de respetar el alcance de las actuaciones

La RTEAC de 18-2-2021 (criterio 1 de 1 de la resolución: 00/01984/2018/00/00)³⁶ analiza las consecuencias que se derivan cuando habiéndose iniciado unas actuaciones inspectoras con un alcance determinado, la regularización que se practica va más allá de dicho alcance. Concretamente, las actuaciones de comprobación e investigación lo son por el concepto de IVA de los períodos 2015, con carácter parcial de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la LGT y 178 del RGAT, “limitándose a verificar que la autoliquidación se ajusta a las anotaciones contenidas en los registros de facturas y que las cuotas deducidas reúnen los requisitos establecidos en los artículos 92 a 100 de la Ley 37/1992 del IVA”. Como resultado de las actuaciones de comprobación realizadas se dictó un acuerdo por el que se regularizaba por las subvenciones percibidas, lo que no guarda relación con el alcance notificado de las mismas.

El obligado tributario presentó alegaciones, alegando entre otras, la nulidad de la resolución recurrida por cuanto que el resultado de las actuaciones inspectoras no guarda relación con el alcance notificado de las mismas.

El TEAC considera que no nos hallamos ante un supuesto de nulidad de pleno derecho, sino ante una un defecto procedimental invalidante, por lo que ordena la retroacción de actuaciones para que pueda decretarse la ampliación del alcance:

³⁶ “Constituye un defecto procedimental trascendente el incumplimiento de la obligación de adecuación del alcance de las actuaciones a la comprobación efectivamente realizada. Esa obligación, que constituye la adecuada delimitación del alcance de las actuaciones efectivamente realizadas, resulta relevante a los efectos previstos en el artículo 148 de la LGT, que prohíbe una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de la LGT y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias. Su subsanación exige retrotraer las actuaciones para que se dicte acuerdo en el que de forma motivada se amplíe el alcance de las actuaciones y se notifique debidamente dicho acuerdo al obligado tributario.

Dicho incumplimiento es causa de anulabilidad del acto dictado y no de nulidad de pleno derecho, pues éste no se ha dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

Reitera criterio de RG 00/01943/2018 (22/07/2020).

En el mismo sentido RG 00/03063/2013 (15/12/2015) y RG 00/04030/11 (12/12/2013) referidos al procedimiento de comprobación limitada.”.

“... Así, este Tribunal Central considera que en la medida en que el alcance se circunscribe a verificar que el contenido de las autoliquidaciones es conforme con el consignado en los libros registros y a comprobar el cumplimiento de los requisitos para deducir, mientras que la regularización incrementa la base imponible del IVA devengado, sólo cabe concluir que la Administración, en su comprobación, no se ha ajustado al alcance comunicado al inicio del procedimiento de inspección, y tampoco procedió a la modificación de dicho alcance en los términos previstos en el artículo 178.5 del Real Decreto 1065/2007, anteriormente transcrito.

En consecuencia, este Tribunal aprecia un defecto procedimental trascendente, pues la adecuada delimitación del alcance de las actuaciones resulta relevante a los efectos previstos en el artículo 148 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que prohíbe una nueva regularización en relación con el objeto comprobado cuando las actuaciones inspectoras hubieran finalizado con liquidación provisional, como en el presente caso, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el artículo 101.4.a) de la misma Ley”³⁷.

...

Se trata de un defecto procedimental invalidante del acuerdo de liquidación dictado, cuya subsanación exige retrotraer las actuaciones para que se dicte acuerdo en el que de forma motivada se amplíe el alcance de las actuaciones y se notifique debidamente dicho acuerdo al obligado tributario. Dicha retroacción viene impuesta por el segundo párrafo del artículo 239.3 de la LGT³⁸.

...

Es decir, no se trata de un defecto insubsanable, determinante de la nulidad de pleno derecho del acuerdo de liquidación, pues la Dependencia Regional de Inspección no ha dictado dicho acto prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, sino que realiza actuaciones de comprobación e investigación en el seno de un procedimiento diseñado por la norma para realizar dichas actuaciones y lo que ha incumplido es la obligación de ampliar el alcance inicialmente comunicado al sujeto pasivo. Se trata, por tanto, de un defecto procedimental trascendente que vicia de anulabilidad el acuerdo de liquidación en relación con el IVA del ejercicio 2015 y que obliga a retrotraer las actuaciones al momento inmediato anterior a aquél en que se produce el defecto, para su subsanación.

El criterio expuesto constituye doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central recogida, entre otras, en las resoluciones de 15 de diciembre de 2015, RG 3063/2013, y de 12 de diciembre de 2013, RG 4030/2011, referidas a la extralimitación de las actuaciones de comprobación limitada realizadas respecto al alcance inicialmente definido.

³⁷ "4. [...]

Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente".

³⁸ "Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal".

Habiendo ordenado retrotraer las actuaciones en los términos expuestos, no procede entrar a conocer de ninguna otra cuestión planteada en relación con la reclamación 1984/2014”.

Discrepamos de la postura del TEAC, ya que de lo que no cabe duda es de que si el alcance de las actuaciones inspectoras debe de ser comunicado al inicio de las mismas y es dicho alcance el que establece los linderos en los que debe y puede actuar la Inspección, extralimitarse del mismo no puede ser considerado como un simple “defecto formal” de cara a la retroacción de actuaciones. A nuestro entender, el extralimitarse en el alcance de las actuaciones, además con un resultado negativo para el obligado tributario, supone que se hubiera desarrollado un procedimiento sin “autorización” al respecto, por lo que pretender corregir ese defecto con una retroacción de actuaciones nos parece no solo no entender el significado del alcance de las actuaciones, sino un abuso por parte de la Administración tributaria, consentido en cierta medida posteriormente por el TEAC³⁹.

1.10. No cabe la ampliación del alcance de las actuaciones con la notificación de una segunda propuesta de liquidación y apertura de un nuevo trámite de alegaciones, antes de que hubiera concluido el procedimiento de comprobación limitada abierto para otro objeto

Pese a que la STS⁴⁰ que analiza el tema en cuestión se refiere al procedimiento de comprobación limitada, consideramos oportuno traerlo a colación por las consecuencias que conlleva la vulneración de los límites del alcance de la comprobación limitada, en cuanto que no es un mero defecto procedimental no invalidante.

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en “Determinar si, para garantizar los derechos del contribuyente que le reconocen los artículos 34.1.ñ) y 137 LGT, la Administración tributaria puede ampliar el alcance de sus actuaciones con la notificación de una segunda propuesta de liquidación y apertura de un nuevo trámite de alegaciones, antes de que hubiera concluido el procedimiento de comprobación limitada abierto para otro objeto.

El TS considera que “es evidente que estamos ante un procedimiento de comprobación limitada que ha de tramitarse y resolverse con los límites establecidos en la normativa vigente, y la previsión de que la posible ampliación o modificación de su alcance se haga antes del trámite de alegaciones, hace que a partir de la propuesta de resolución, no pueda ya modificarse el mismo, sino que ha de resolverse dentro de sus límites, so pena de hacer ineficaz el precepto, todo ello sin perjuicio de que una vez terminado la Administración pudiera, de no haber prescrito, iniciar otras actuaciones de comprobación sobre hechos o elementos no incluidos en la primera comprobación, como se deriva de la jurisprudencia antes analizada a efectos de la preclusión de la comprobación limitada, establecida en el artículo 140.1 de la ley General Tributaria, o que el procedimiento terminara con la apertura de otro distinto, como el de inspección”.

³⁹ Sobre la retroacción de actuaciones véase ORENA DOMÍNGUEZ (2013): *Incongruencia y retroacción de actuaciones*, J.M. Bosch Editor.

⁴⁰ STS 4-3-2021 rec. 3906/2019 ROJ 839/2021.

A juicio de la Sala, “La vulneración de los límites del alcance de la comprobación limitada no es un mero defecto procedimental no invalidante, sino que supone una alteración del alcance que el legislador ha previsto para este procedimiento, y en consecuencia produce indefensión al recurrente, en tanto la delimitación del alcance de la comprobación limitada crea en el ciudadano sometido al procedimiento un derecho reaccional a que no se rebase el ámbito del mismo, a partir de un determinado momento que el Reglamento ha establecido.

En consecuencia procede estimar el presente recurso de casación, anular la sentencia recurrida y sustituirla por otra que estime el recurso contencioso- administrativo”.

Así las cosas, fija la siguiente doctrina legal: “Para garantizar los derechos del contribuyente que le reconocen los artículos 34.1.ñ) y 137 LGT, la Administración tributaria no puede ampliar el alcance de sus actuaciones con la notificación de una segunda propuesta de liquidación y apertura de un nuevo trámite de alegaciones, antes de que hubiera concluido el procedimiento de comprobación limitada abierto para otro objeto”⁴¹.

Nos parece correcto el criterio del TS, en cuanto que, tal y como hemos señalado, el alcance de las actuaciones que pueda llevar a cabo la Administración tributaria –tanto por los órganos de gestión como por los órganos de inspección- no es algo caprichoso que pueda ser obviado por la Administración tributaria, sino que constituye el punto de referencia de todas las actuaciones que aquélla pueda realizar, y el pasarse por alto el mismo debe de llevar aparejadas consecuencias como la prevista en esta STS.

2. PRECLUSIVIDAD

Cuando se habla de Hacienda, la primera idea que nos viene a la mente de los obligados tributarios es la de intentar pagar lo menos posible (eso sí, siempre dentro de la legalidad). Sin embargo, no es menos importante otra serie de cuestiones de alcance constitucional como por ejemplo la seguridad jurídica prevista en el art. 9.3 de la Constitución⁴². Una de las figuras tributarias relacionadas con la seguridad jurídica es la preclusividad, que de modo breve y resumidamente, supone el derecho de los obligados tributarios a no ser comprobados una y otra vez por el mismo objeto. Y es que los obligados tributarios además de la obligación de pagar impuestos, también tenemos el derecho a no sufrir continuamente procedimientos de comprobación de las mismas obligaciones tributarias.

Este derecho, a nuestro entender, también está relacionado con el derecho previsto en el art. 34.1 k) de la LGT⁴³, según el cual las actuaciones de la Administración tributaria se tienen que llevar a

⁴¹ El TS llega a dicho criterio interpretando también lo dispuesto en el art. 164 RGAT.

⁴² “3. La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”.

⁴³ “Artículo 34. Derechos y garantías de los obligados tributarios. 1. Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

cabo de la forma menos gravosa para el obligado tributario, y en este sentido, consideramos molesto el que unas mismas obligaciones tributarias puedan ser objeto de comprobación una y otra vez.

Esta doble comprobación puede deberse, entre otros motivos, a los diferentes tipos de procedimientos que la Administración tributaria puede utilizar para poder llevar a cabo las funciones de comprobación e investigación de los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables (art. 115 de la LGT). Y es que dichas tareas, pueden llevarse a cabo mediante actuaciones y procedimientos de gestión tributaria (Capítulo III de la LGT) o mediante actuaciones y procedimientos de inspección tributaria (Capítulo IV de la LGT), lo que se traduce en que un mismo objeto pueda ser comprobado o investigado en diferentes procedimientos, respetando eso sí los límites de cada uno de ellos.

Dicho de otro modo, el legislador ha puesto al alcance de la Administración tributaria diferentes tipos de procedimientos, dentro de los cuales tendrá mayores o menores limitaciones de actuación, en función de las potestades y funciones que le atribuyen cada uno, para que pueda comprobar e investigar si los obligados tributarios cumplen adecuadamente con sus obligaciones tributarias⁴⁴. Ahora bien, esta fragmentación orgánica y procedimental, no puede derivar en consecuencias de menor seguridad jurídica para el administrado, que cree que está siendo comprobado, sin más, y que esa comprobación va a ser la única que se desarrolle, no una primera entre varias⁴⁵.

Dicho esto, si bien los obligados tributarios están sometidos a las potestades y funciones de comprobación e investigación de la Administración Tributaria, ésta debe tener siempre presente que debe desempeñar dichas potestades y funciones en la medida que ocasionen el menor perjuicio posible al obligado tributario, teniendo por ello que cumplir escrupulosamente los procedimientos establecidos en la normativa, procedimientos cuyas reglas se convierten en obligatorias para la Administración, y a su vez garantías y derechos de los obligados tributarios. Pues bien, uno de los derechos y garantías de que dispone el obligado tributario que ha sido objeto de un procedimiento de comprobación limitada es la preclusividad prevista en el art. 140 de la LGT:

“Artículo 140. Efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada

1. Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior⁴⁶ salvo que en un procedimiento de comprobación

k) Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”.

⁴⁴ DE LA PEÑA AMORÓS (2012): “Los efectos preclusivos de las liquidaciones provisionales derivadas de los procedimientos comprobadores en vía de gestión”, *Quincena Fiscal*, nº 5, pág. 13.

⁴⁵ LAGO MONTERO (2019): “El poder/deber de practicar liquidaciones definitivas”, *Nueva Fiscalidad*, nº 1, pág. 31.

⁴⁶ “a) Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación”.

limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución”.

En virtud de lo previsto en el art. 140.1 de la LGT, si el procedimiento de comprobación limitada hubiera finalizado mediante una resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, le está vetado a la Administración tributaria efectuar una nueva regularización en relación con la misma obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, "salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución"⁴⁷, y ello con independencia del resultado de la regularización llevada a cabo en el primero de los procedimientos⁴⁸.

Este efecto preclusivo, se fundamenta en los principios generales de eficacia administrativa, buena fe, buena fe y confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones públicas no va a ser alterada arbitrariamente, principios recogidos en el art. 3 de la derogada Ley 30/1992, hoy art. 3.1 e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público -que tiene carácter supletorio respecto del ordenamiento tributario ex art. 7.2 de la LGT-, a su vez emparentados con el que exige el respeto de los derechos adquiridos y el que prohíbe ir contra los propios actos y, en definitiva, con el principio de seguridad jurídica⁴⁹.

Para una correcta interpretación de este artículo, resulta imprescindible analizar la jurisprudencia al respecto, con su diferente casuística:

2.1. El procedimiento posterior no puede solicitar documentación que no fue requerida en el anterior

Siendo el objeto de la comprobación el mismo en dos procedimientos, el posterior no puede solicitarse documentación que no fue requerida en el anterior.

La sentencia que se analiza (STS 26-11-2020⁵⁰) versa sobre la preclusividad respecto de dos procedimientos de comprobación limitada. Pese a que la sentencia analizada versa sobre el límite de la preclusividad en relación a dos procedimientos de comprobación limitada, también resulta extrapolable su contenido a la preclusividad que pudiera darse entre un procedimiento de comprobación limitada y un posterior procedimiento inspector, ya que, por un lado, el mismo art. 140.1 de la LGT hace referencia a dicha correlación de procedimientos de la Administración tributaria realizados en primer lugar por los órganos de gestión y posteriormente por los órganos de inspección, y por otro lado, porque teniendo la razón de ser en el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la Constitución), no tendría sentido lo contrario.

⁴⁷ STS de 26-11-2020 rec. 1072/2019 ROJ 4131/2020, que se remite a varias sentencias del TS: STS de 22-9-2014 rec. 4336/2012; STS de 12-3-2015 rec. 696/2014; STS 3-2-2016 rec. 4140/2019; STS 15-6-2017 rec. 3502/2015.

⁴⁸ SAN de 8-6-2021 rec. 1112/2017.

⁴⁹ STSJ Castilla y León, Valladolid de 11-3-2021 rec. 796/2019.

⁵⁰ Rec. 1072/2019 ROJ 4131/2020 ; siguiendo la misma doctrina establecida por la STS 26-11-2020, la STS de 11-3-2021 rec. 80/2019.

En el caso enjuiciado, tuvieron lugar dos procedimientos de comprobación limitada:

- 1) El primero de los procedimientos de comprobación limitada se inició en junio de 2011, por el IVA (ejercicio 2010, cuarto trimestre), en el que se requirió al comprobado la aportación de libros registros de facturas expedidas, recibidas y de bienes de inversión, con el objeto de constatar si los datos que figuraban en tales libros coincidían o no con los que figuraban en la autoliquidación, así como para comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos solicitados a la vista de dichos libros. El alcance de la comprobación era el siguiente: "Contrastar que los datos que figuran en los Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido han sido transcritos correctamente en autoliquidación, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos que sean solicitados a la vista de dichos libros".

Una vez constatada tal concordancia, se ordenó la devolución solicitada por el obligado tributario, no se practicó regularización alguna, y se comunicó la finalización del procedimiento de comprobación limitada, precisando que no podría ser objeto de una nueva regularización con el mismo alcance de la comprobación entonces realizada.

- 2) El segundo de los procedimientos de comprobación limitado se inició en julio de 2013, por el mismo concepto impositivo, IVA, y ejercicio 2010, cuarto trimestre, entre otros, en el que el alcance de la comprobación es el siguiente: "Contrastar que los datos que figuran en los Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido han sido transcritos correctamente en autoliquidación, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos que sean solicitados a la vista de dichos libros.

Verificar, para una muestra de cuotas soportadas, que el sujeto pasivo está en posesión de los documentos justificativos y que estos cumplen los requisitos formales para su deducción".

En el seno de este segundo procedimiento de comprobación limitada, con fecha 14 de enero de 2014 se requirió a la obligada tributaria una documentación distinta de la que había sido solicitada en el primer procedimiento.

Ante tales hechos, la cuestión con interés casacional es la de "Determinar si realizada una comprobación limitada sobre un determinado tributo y ejercicio impositivo, la cual finalizó sin regularización de la cuota, puede iniciarse con posterioridad otro procedimiento de comprobación limitada respecto del mismo tributo y periodo, para solicitar documentación distinta a la que fue requerida en el primer procedimiento, sin que existan nuevos hechos o datos que no estuvieran a disposición de la Administración -o que ésta no pudiera haber solicitado a la contribuyente- en la primera comprobación realizada". El TS considera que no por las siguientes razones:

- 1) Lo que se prohíbe a la Administración, tanto si ha el procedimiento ha finalizado mediante una resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, como si finaliza con una manifestación de que no procede realizar regularización alguna, es efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e

idéntico ámbito temporal, "salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución".

Existen pues dos límites, el "objeto" y las "actuaciones distintas":

- El objeto son "los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria" y el medio es el "examen de los datos" consignados por los obligados o a disposición de la Administración. Siendo ello así, el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del "concepto impositivo" que determina la práctica de una "liquidación provisional".
- Para entender el concepto de las "actuaciones distintas", ha de atenderse a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada, en el que se trata de comprobar hechos y elementos de la obligación tributaria mediante el examen de los datos proporcionados por los obligados tributarios y de los que se encuentran en poder de la Administración.

Es decir, "el ámbito afectado por la preclusión es el marco de control delimitado a través de la comunicación del inicio del procedimiento de comprobación limitada o su posterior modificación en un sentido de ampliación o reducción del ámbito inicial. Una vez establecido cuál es el objeto del procedimiento de comprobación limitada sus efectos preclusivos se extienden a tal objeto de forma íntegra con independencia del contenido de la resolución que da lugar a la finalización del expediente. Siguiendo este razonamiento, el contenido de la liquidación provisional expresa está limitado en cuanto a su extensión (figuras tributarias, períodos impositivos, beneficios fiscales) por el objeto del procedimiento sin poder exceder del ámbito propio del procedimiento. Además, esta misma liquidación provisional expresa está limitada numéricamente: solo puede existir una y todas aquellas cuestiones tributarias que no han sido analizadas pudiendo haber sido examinadas por estar incorporadas dentro del ámbito de la comprobación se verán afectadas por el efecto preclusivo"⁵¹.

- 2) La excepción a una segunda revisión sobre lo ya comprobado, tiene una única excepción, a saber, "que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución".
- 3) En el caso analizado las "actuaciones" posteriores realizadas en el segundo procedimiento de comprobación limitada, son iguales a las realizadas en el primer procedimiento (ambas se refieren al cuarto trimestre de 2010 del IVA, y en concreto a la deducción por cuotas del IVA soportadas). Lo único que cambia, es que en el segundo de los procedimientos, se solicita documentación distinta a la que había sido requerida en el primer procedimiento,

⁵¹ TOBILLAS MORÁN (2021): "Efectos preclusivos de la comprobación limitada y de otros procedimientos de gestión tributaria: posible nulidad de pleno derecho y supuestos reconocidos por los Tribunales", *Quincena Fiscal*, nº 5/2021, pág. 5.

sin que existieran nuevos hechos o datos que no estuvieran a disposición de la Administración, o que ésta no pudiera haber solicitado a la contribuyente en la primera comprobación. Es decir, dos son los supuestos en los que sí cabría requerir documentación distinta a la requerida en el primero de los procedimientos: por un lado, que nos encontremos ante nuevos hechos o datos que no estuvieran a disposición de la Administración en el primer de los procedimientos, y por otro lado, que la documentación requerida en el segundo de los procedimientos no hubiera podido solicitarla en el primero de ellos.

De modo que, siendo el objeto de ambos procedimientos el mismo (mismo concepto mismo y periodo), para la comprobación de las reales adquisiciones de bienes o servicios sujetas al IVA y para acreditar la afectación de la actividad, debió haber sido solicitada por la Administración en la primera comprobación.

- 4) Si la Administración en el primer procedimiento de comprobación se "autolimitó", solicitando a la obligada, al amparo del art. 136.2.c) LGT, que le permite la realización de una actuación consistente en el "examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos", la aportación de libros registros de facturas expedidas, recibidas y de bienes de inversión, con el objeto de constatar si los datos que figuraban en tales libros coincidían o no con los que figuraban en la autoliquidación, así como para comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos solicitados a la vista de dichos libros, esa "autolimitación" no puede justificar el inicio de un segundo procedimiento de comprobación por el mismo concepto impositivo y periodo para solicitar una documentación distinta, que pudo haber sido requerida con anterioridad, puesto que el motivo de que no obrara en poder de la Administración, era simplemente que no fue solicitada en el primer procedimiento de comprobación.
- 5) No puede confundirse "nuevos hechos" con nuevos datos obtenidos de la documentación solicitada en el segundo de los procedimientos de comprobación, puesto que no cabe un segundo procedimiento sobre el mismo sujeto pasivo, tributo y periodo si los datos que se pretenden comprobar ya pudieron haber sido examinados en el primero.
- 6) En suma, si la Administración pudo haber contado con toda la documentación necesaria para decidir sobre la deducción pretendida desde el primer procedimiento de comprobación limitada, no podía volver a regularizar en un segundo procedimiento de comprobación limitada, ya que no cabe "ex novo" apreciar "nuevos hechos o circunstancias" en unas actuaciones posteriores, pues dicho concepto no ha sufrido alteración alguna en la situación declarada por el sujeto pasivo y, en consecuencia, no puede hablarse de "novedad" que haya resultado de su apreciación en actuación de comprobación posterior.

En lo que en definitiva debemos fijarnos para apreciar si se ha vulnerado o no la preclusividad es en dos elementos: por un lado el objeto, que se referirá a una determinada obligación tributaria y periodo concreto, y por otro lado, si en el procedimiento posterior se han realizado actuaciones distintas o no a las realizadas en el procedimiento anterior por medio de las cuales se hubieran descubierto nuevos hechos o circunstancias.

2.2. Nuevas calificaciones jurídicas

Siendo el objeto de la comprobación el mismo, se aprecia preclusión cuando la Administración pretende rectificar la liquidación sobre la base de nuevas calificaciones jurídicas o cuando los hechos que se consideran nuevos hubieran podido ser ya descubiertos en el primero de los procedimientos.

En el supuesto que se analiza, la Administración tributaria inició un procedimiento de comprobación limitada del IS, sobre la procedencia y cuantificación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, concluyendo con una liquidación que minoraba dicha deducción. Posteriormente, se inició un procedimiento de inspección que se centró en la comprobación de la aptitud de la reinversión efectuada en participaciones sociales, que la Inspección considero inhábil por calificarlo como un negocio simulado. Sin embargo, el TSJ de Cataluña⁵² considera que el objeto comprobado en ambos procedimientos era el mismo, a los efectos de la preclusión establecida en el citado art. 140-1 de la LGT, por lo que el recurso fue estimado, y la liquidación anulada.

La novedad de los hechos o circunstancias, a efectos de la aplicación de la salvedad prevista en el art. 140.1 de la LGT, ha de referirse a hechos o circunstancias sobrevenidas, no a hechos o circunstancias que la Administración tributaria hubiera podido conocer o constatar en el primero de los procedimientos.

2.3. Disponibilidad de los medios

Lo que debe tenerse en cuenta es la disponibilidad de los medios de que dispuso la Administración tributaria, y no el uso que hizo de ellos. Así lo establece la jurisprudencia:

“... Es decir, el objeto son "los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria" y el medio es el "examen de los datos" consignados por los obligados o a disposición de la Administración. Siendo así, lleva toda la razón la Sala de instancia cuando, en el segundo fundamento jurídico de su sentencia (antepenúltimo párrafo), afirma que el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del "concepto impositivo" que determina la práctica de una "liquidación provisional".

Y, en efecto, como los propios jueces *a quo* subrayan, haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel (artículo 9.3) que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (v.gr.: la deducción por reinversión de beneficios

⁵² STSJ Cataluña 23-5-2019 rec. 172/2017.

extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur sólo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos”⁵³.

“Declara la STS de 15 de junio de 2017 (RCA 3502/2015) que el Tribunal Supremo en la interpretación del citado art. 140.1, sostiene que "para el supuesto que desde un primer momento, la totalidad de los datos sobre la declaración, en el presente caso del Impuesto sobre sucesiones, estuviesen a disposición de la Administración tributaria, no cabe "ex novo" apreciar "nuevos hechos o circunstancias" en unas actuaciones posteriores, pues dicho concepto no ha sufrido alteración alguna en la situación declarada por el sujeto pasivo, y en consecuencia no puede hablarse de "novedad", que haya resultado de su apreciación en actuación inspectora posterior.

Así, en el caso analizado las "actuaciones" posteriores, no son distintas de las "realizadas y especificadas" por los órganos de gestión, pues ambas se refieren al concepto Impuesto sobre sucesiones y la reducción del 99% por adquisición de negocio, es decir, la Administración en el ámbito de sus actuaciones: Gestión e Inspección, se refirió siempre a los mismos bienes y conceptos, disponiendo de idéntica información en ambos casos. No puede admitirse ahora que, la Administración habiendo dispuesto desde el primer momento de toda la información facilitada por el sujeto pasivo, proceda vía actuación de la Inspección a regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, y a documentos que ya obraban en su poder desde el momento de la declaración y que fueron o pudieron ser comprobados en vía de gestión..."⁵⁴.

2.4. La contabilidad no examinada en un primer procedimiento no constituye por sí solo un nuevo hecho o circunstancia

El hecho de que el órgano de gestión en un procedimiento de comprobación limitada no examinase la contabilidad, y si lo hiciera posteriormente la Inspección, no constituye por sí solo un nuevo hecho o circunstancia.

Siendo el objeto de comprobación el mismo en la comprobación limitada anterior y el procedimiento inspector posterior (la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), el hecho de que se examinase la contabilidad por la Inspección, cosa que no efectuó la Oficina gestora, concluyendo que no procedía regularizar la situación tributaria, no constituye por sí sola un nuevo hecho o circunstancia que habilite la regularización posterior. Esta es la conclusión a la que llega la AN⁵⁵ cuando se pronuncia en su Fundamento Jurídico Sexto sobre la improcedencia de la comprobación realizada por la Inspección:

“A la vista de lo expuesto, la razón asiste a la parte actora cuando afirma la imposibilidad legal de acometer un segundo procedimiento sobre el mismo objeto del primero cuando ya la propia

⁵³ STS de 26-11-2020 rec. 1072/2019 ROJ 4131/2020, que se remite a la STS de 22-9-2014 rec. 4336/2012.

⁵⁴ STS de 26-11-2020 rec. 1072/2019 ROJ 4131/2020.

⁵⁵ SAN de 11-5-2017, rec. 249/2014 ROJ 2506/2017.

Administración se ha pronunciado al respecto en éste, de forma concluyente, en el sentido de que no procedía regularizar la situación tributaria de la entidad.

En esta línea sentido nos hemos pronunciado, entre otras, en la SAN de 9 de marzo de 2017 (recurso 96/2014) y debemos hacerlo también ahora, sobre la base de que no puede llevarse a cabo válidamente un nuevo procedimiento de comprobación -por parte de la Inspección- cuando los hechos y circunstancias examinados son los mismos ya contemplados en el previo procedimiento de comprobación realizado por la Oficina de Gestión, por más que en éste se hubiera alcanzado aquella conclusión sin tener en cuenta la contabilidad de la entidad.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que, desde el punto de vista conceptual, el examen de la contabilidad es solo el medio utilizado para poder alcanzar la conclusión jurídica sobre la procedencia y, en su caso, cuantía de la deducción practicada, pero en modo alguno la utilización o examen de lo que es un mero instrumento -la contabilidad- se puede calificar, en sí mismo, como hecho o circunstancia nuevo a fin de eludir las consecuencias de una duplicidad de procedimientos de comprobación sobre el mismo objeto.

Cosa distinta sería que, a través de la contabilidad, pudieran llegar a descubrirse nuevos hechos o circunstancias, distintos de los considerados en el anterior procedimiento de comprobación limitada, que determinaran la improcedencia de la deducción practicada o de su cuantía (lo que, en tal caso, debería probar la Administración y aquí no ha sucedido)".

Ahora bien, discrepamos de la afirmación recogida en el último de los párrafos transcritos, en cuanto que a nuestro entender, lo relevante no es si se han descubierto o no nuevos hechos o circunstancias distintas de las consideradas en el anterior procedimiento de comprobación limitada tras el examen de la contabilidad, sino si habiéndose examinado la misma en dicho procedimiento se podían haber descubierto o no los hechos o circunstancias descubiertos en el procedimiento inspector, puesto que si la respuesta fuese afirmativa, le estaría vedada a la Administración tributaria regularizar en base a dichos hechos o circunstancias, ya que el objeto en ambos procedimientos era el mismo.

2.5. La preclusividad y la necesidad o no de resolución expresa

En este apartado vamos a analizar dos casuísticas:

2.5.1. La resolución expresa de un procedimiento de comprobación limitada tiene carácter preclusivo respecto de cualquier otro procedimiento abierto sobre la misma operación, aunque sea por otro ejercicio

La Administración tributaria comenzó varios procedimientos de comprobación limitada, referidos a distintos periodos en relación al IVA, si bien todas las declaraciones presentadas (y comprobadas) respondían a una misma operación -la venta de un terreno-. Algunos de estos procedimientos de comprobación limitada finalizaron con resolución expresa en el sentido de que no procedía regularizar la situación tributaria.

Posteriormente, la Administración tributaria comenzó un procedimiento inspector, frente al que el obligado tributario se opuso alegando preclusividad, ante lo cual, la Administración tributaria y el TEAC señalaron que solo cabe preclusividad cuando “se haya dictado Resolución” (art. 140 LGT).

Sin embargo, la SAN⁵⁶ admite la preclusividad porque ya existió una resolución expresa, que pese a ser de un único ejercicio, era relativo a la misma operación analizada y con efectos en todos los períodos objeto de comprobación limitada.

A nuestro juicio, la SAN pone de manifiesto que lo relevante no es si el procedimiento de comprobación limitada finaliza o no con una resolución expresa, sino el objeto de comprobación del mismo.

2.5.2. *La preclusividad se extiende no solo a los elementos sobre los que se haya pronunciado expresamente la Administración tributaria, sino a todos los comprobados*

El TS⁵⁷ se cuestiona “si los efectos preclusivos de una resolución que pone fin a un procedimiento de comprobación limitada se extienden exclusivamente sobre aquellos elementos tributarios sobre los que se haya pronunciado expresamente la Administración Tributaria o si se extienden sobre cualquier otro elemento tributario, comprobado tras el requerimiento de la oportuna documentación justificativa, pero no regularizado de forma expresa”.

Los hechos relevantes del litigio son los siguientes:

1. Los recurrentes declararon en el IRPF correspondiente al ejercicio 2009, una ganancia patrimonial como consecuencia de la transmisión onerosa de dos naves industriales, declarando una ganancia patrimonial en ambas.
2. Con fecha 3 de agosto de 2010, se les notificó el inicio de un procedimiento de comprobación limitada relativo a la citada declaración del IRPF, mediante la notificación de un requerimiento de información (escritura de venta, gastos de venta, escritura de adquisición -en caso de que se trate de un bien adquirido por herencia, liquidación de sucesiones y donaciones-, gastos de adquisición y demás documentos considerados para determinar el importe de dicha ganancia) con el fin de aclarar las discrepancias existentes entre lo declarado como ganancia o pérdida patrimonial y los datos de que disponía la Administración.
3. Con fecha 14 de agosto de 2010, se procedió a la contestación al citado requerimiento de información aportando toda la documentación requerida, que justificaba el cálculo de las ganancias patrimoniales declaradas.
4. Con fecha 5 de febrero de 2011, se notificó la finalización del procedimiento de comprobación limitada mediante la notificación de la liquidación provisional, con la

⁵⁶ SAN de 30-1-2017 rec. 493/2015 ROJ 129/2017.

⁵⁷ STS 22-9-2020 rec. 3895/2018 ROJ 3409/2020.

regularización de algunos elementos tributarios de declaración del IRPF (deducción por adquisición de vivienda habitual, rendimientos del capital mobiliario y rendimientos de actividades económicas), sin que se realizase pronunciamiento expreso sobre el importe de la ganancia patrimonial declarada.

5. A pesar de lo anterior, se inició un nuevo procedimiento de comprobación limitada en relación con el IRPF, ejercicio 2009, cuyo alcance fue la comprobación del valor confesado en las escrituras de las transmisiones inmobiliarias realizadas en 2009, al objeto de determinar si fue inferior al valor de mercado, para lo cual se realizó por la Administración una tasación de las fincas transmitidas, que dio lugar a un incremento del valor de transmisión de las dos naves y, por ende, a un incremento de la ganancia patrimonial declarada.

Pues bien, el TS⁵⁸ ha considerado al respecto que “los efectos preclusivos de una resolución que pone fin a un procedimiento de comprobación limitada se extienden no solo a aquellos elementos tributarios sobre los que se haya pronunciado expresamente la Administración Tributaria, sino también a cualquier otro elemento tributario, comprobado tras el requerimiento de la oportuna documentación justificativa, pero no regularizado de forma expresa”.

2.6. La preclusividad en los procedimientos iniciados mediante declaración

Pese a que en la casuística analizada en los apartados anteriores, la preclusividad tiene por objeto los procedimientos de comprobación limitada y de inspección, también puede tener lugar respecto de los procedimientos iniciados mediante declaración:

“Artículo 133. Procedimiento iniciado mediante declaración

3. La liquidación que se dicte tendrá carácter provisional. La Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución”.

2.7. Consecuencias de la vulneración de los efectos preclusivos: anulabilidad o nulidad de pleno derecho

De nada serviría la declaración legal de efectos preclusivos si el ordenamiento jurídico no previera la reacción adecuada ante dicho incumplimiento por parte de los órganos de la Administración. Las dos opciones principales que se plantean ante los operadores jurídicos como forma de reacción ante la vulneración de los efectos preclusivos son la de la nulidad de pleno derecho (art. 217.1 e) de la LGT), absoluta o radical, por un lado, o de la anulabilidad o nulidad relativa, por otro lado⁵⁹.

⁵⁸ STS 22-9-2020 rec. 3895/2018 ROJ 3409/2020.

⁵⁹ TOBILLAS MORÁN (2021), cit., pág. 16.

La opción por la reacción más extrema (nulidad absoluta) parece imponerse cuando el objeto de la posterior comprobación limitada o inspección coincide exactamente en cuanto al contenido de la obligación tributaria y al período impositivo ya regularizado y tal solapamiento constituye la cuestión exclusiva objeto de la segunda regularización. Ahora bien, los problemas pueden surgir cuando la comprobación limitada o inspección analiza diversos aspectos de la obligación tributaria algunos de los cuales están protegidos por los efectos preclusivos y otros no lo están (ej. comprobación de períodos impositivos posteriores a los que fueron objeto de la comprobación limitada inicial). En estos supuestos en los que la liquidación regulariza tanto cuestiones afectadas por los efectos preclusivos como otras cuestiones no afectadas por tales efectos preclusivos, no parece razonable que la sanción consista en la nulidad de pleno derecho integra, de modo que que la solución a esta problemática debería provenir de la creación de una ficción jurídica por la cual el inicio de un procedimiento afectado por los efectos preclusivos de un procedimiento anterior se escinde en dos procedimientos diferentes, uno de los cuales es el procedimiento dedicado exclusivamente a las cuestiones afectadas por la preclusión de efectos y el otro el procedimiento dedicado a las otras cuestiones⁶⁰.

En nuestra opinión, la vulneración de la preclusividad debería conllevar la más contundente de las reacciones jurídicas previstas: la declaración de la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones posteriores⁶¹.

Bibliografía

- DE LA PEÑA AMOROS, M^o del M. (2012): “Los efectos preclusivos de las liquidaciones provisionales derivadas de los procedimientos comprobadores en vía de gestión”, *Quincena Fiscal*, n^o 5.
- LAGO MONTERO, J. M. (2019): “El poder/deber de practicar liquidaciones definitivas”, *Nueva Fiscalidad*, n^o 1.
- ORENA DOMÍNGUEZ, A. (2013): *Incongruencia y retroacción de actuaciones*, J. M. Bosch Editor.
- ORENA DOMÍNGUEZ, A. (2020): “El principio de buena administración en el ámbito tributario: un paso más allá en los derechos y garantías de los obligados tributarios”, *Quincena Fiscal*, n^o 22.
- SILVESTRE, J. L. (2021): “Iniciación y alcance del procedimiento comprobación e investigación”, *Forum Fiscal*, n^o 271.
- TOBILLAS MORÁN, J. M. (2021): “Efectos preclusivos de la comprobación limitada y de otros procedimientos de gestión tributaria: posible nulidad de pleno derecho y supuestos reconocidos por los Tribunales”, *Quincena Fiscal*, n^o 5.

⁶⁰ “El procedimiento afectado por la preclusión de efectos generará una liquidación parcial nula de pleno derecho suspendida mientras se tramita el procedimiento paralelo no sujeto a efectos preclusivos. Si el procedimiento paralelo que tiene por finalidad analizar cuestiones diferenciadas del procedimiento afectado por la preclusión descubre elementos de hecho no analizados en la comprobación limitada y da lugar a una potencial regularización que rompe los efectos preclusivos de forma legal según lo dispuesto en el art. 140.1 LGT, el procedimiento afectado por la preclusión dejará de estar suspendido y podrá desarrollarse exclusivamente mediante la regularización de la obligación inicial en virtud de los hechos y circunstancias provenientes del procedimiento no afectado por la preclusión. Si no se salva el obstáculo de la preclusión según el art. 140.1 LGT, una vez finalizado el procedimiento legítimo el procedimiento afectado por los efectos preclusivos será nulo de pleno derecho a todos los efectos” TOBILLAS MORÁN (2021), cit., pág. 20.

⁶¹ De la misma opinión TOBILLAS MORÁN (2021), cit., pág. 33.

CAPÍTULO 9

LA ENTRADA DE LA INSPECCIÓN EN EL DOMICILIO Y EN LOCALES DE NEGOCIO O ESTABLECIMIENTOS MERCANTILES DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

IRUNE SUBERBIOLA GARBIZU

Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea

irune.suberbiola@ehu.eus

1. Contextualización. 1.1. Introducción. 1.2. Marco normativo. 1.3. Novedades introducidas por la Ley 11/2021. 2. Delimitación del domicilio constitucionalmente protegido. 2.1. Domicilio de las personas físicas. 2.2. Domicilio de las personas jurídicas. 2.3. Despachos profesionales. 2.4. Domicilio virtual. 2.5. Reflexiones previas. 3. Cuestiones procedimentales: 3.1. Justificación de la medida: principios de necesidad, proporcionalidad, e idoneidad. 3.2. El consentimiento como presupuesto habilitante primario. 3.3 La autorización judicial como presupuesto habilitante secundario. 3.3.1. Sobre el momento procedimental en el que debe obtenerse la autorización. 3.3.2. Sobre la posibilidad de considerar el “acuerdo de autorización” como acto administrativo que habilita competencialmente la autorización por parte del juzgado de lo contencioso-administrativo. 3.3.3. Cuestiones relacionadas con la validez del auto que recoge la autorización de acceso. 3.4. Reflexiones previas. 4. Reflexiones finales. Bibliografía.

RESUMEN: La inviolabilidad del domicilio se recoge como derecho fundamental en el artículo 18.2 de la Constitución y proyecta sus efectos en todos los ámbitos de nuestro ordenamiento, también en el tributario, donde se erige como contrapeso de las inmensas prerrogativas de las que goza la Administración en la esfera de los procedimientos de aplicación de los tributos, principalmente, en el procedimiento de inspección y, de forma residual, en el procedimiento de recaudación. La delimitación de este derecho no ha sido, sin embargo, pacífica: la ausencia de una ley orgánica que lo desarrolle ha obligado a nuestros tribunales a pronunciarse sobre su contenido en reiteradas ocasiones. En este sentido, la jurisprudencia revela una evolución en su concepto que extiende la protección que se le confiere, primero, en relación con las personas físicas y más adelante, en lo que atañe a las personas jurídicas. Esta evolución, empero, no ha terminado de fraguarse. Por un lado, las nuevas tecnologías hacen que debamos reconsiderar el concepto de domicilio constitucionalmente protegido, y por otro, siguen aún perfilándose los presupuestos que habilitan a los órganos administrativos para la obtención de la autorización judicial que permite la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido en ausencia de permiso de su titular. La reciente sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2020 da muestra de ello, y es también ejemplo del impulso normativo que determinados pronunciamientos jurisdiccionales implican habida cuenta de las modificaciones que, sobre este respecto, se han introducido en la Ley General Tributaria por mor de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, cuyo alcance, según veremos, trasciende el ámbito procedimental como pretende hacerse ver en su Exposición de Motivos. Estas líneas pretenden analizar el estado de una cuestión que, como veremos, tiene múltiples aristas.

PALABRAS CLAVE: domicilio constitucionalmente protegido, inspección tributaria, locales de negocio, establecimiento mercantil.

ABSTRACT: The inviolability of the domicile is included as a fundamental right in article 18.2 of the Constitution and projects its effects in all areas of our legal system, also in the tax system, where it stands as a counterweight to the immense prerogatives enjoyed by the Administration in the perimeter of the tax application procedures, mainly in the inspection procedure and, residually, in the collection procedure. The delimitation of this right has not, however, been peaceful: the absence of an organic law that develops it has forced our courts to rule on its content on repeated occasions. In this sense, the jurisprudence reveals an evolution in its concept that extends the protection that is conferred first, in relation to natural persons and later, in relation to legal persons. This evolution, however, has not finished forging. On the one hand, new technologies mean that we must reconsider the concept of constitutionally protected domicile, and on the other, the presupposition that enable administrative bodies to obtain judicial authorization that allow to entry into the constitutionally protected domicile in absence of permission from its holder. The recent ruling of the Supreme Court of October 1, 2020 shows this, and is also an example of the normative impulse that certain jurisdictional pronouncements imply, taking into account the modifications that, in this regard, have been introduced in the General Tax Law by virtue of Law 11/2021, of July 9, on measures for the prevention and fight against tax fraud, the scope of which, as we shall see, transcends the procedural sphere as it intends to be seen in its Explanatory Memorandum. These lines are intended to analyze the state of an issue that, as we will see, has multiple edges.

KEY WORDS: constitutionally protected domicile, tax inspection, business premises, commercial establishment.

1. CONTEXTUALIZACIÓN

1.1. Introducción

El influjo de los derechos fundamentales en el ámbito tributario se refleja en múltiples cuestiones y supone el contrapeso necesario para la salvaguarda de los intereses de los contribuyentes frente a las extensas prerrogativas de las que goza la Administración tributaria. En efecto, son variadas las materias en las que la actividad de los distintos órganos de la Hacienda implica una injerencia directa en los derechos de los obligados tributarios, no sólo en aquellos que se recogen en el artículo 34 de la Ley General Tributaria (en lo sucesivo LGT), sino, sobre todo, en aquellos otros que se señalan en los artículos 14 a 29 de nuestra Carta Magna. En este contexto el artículo 18.2 de la Constitución Española (CE) instituye la inviolabilidad del domicilio como derecho fundamental proyectando sus consecuencias en todas las ramas que conforman el conjunto de nuestro ordenamiento jurídico y limitando las intrusiones que en él puedan realizarse sin el consentimiento de su titular o, en su defecto, sin la pertinente autorización judicial.

Precisamente, como recordaremos en breve, la LGT y su normativa de desarrollo contempla determinadas situaciones, principalmente en el procedimiento de inspección, en las que representantes de la Administración tributaria tienen acceso a diversos emplazamientos, algunos de los cuales pudieran tener la consideración de domicilio constitucionalmente protegido a los efectos del derecho fundamental contemplado en el artículo 18.2 CE. En este sentido, la ausencia de una ley orgánica que desarrolle el contenido de este derecho ha obligado a que su delimitación

se realice vía pretoriana mediante una construcción jurisprudencial en la que participan, no sólo nuestro Tribunal Constitucional (TC), sino también, como no podía ser de otra forma por las evidentes conexiones de este derecho fundamental con la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE) y el Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH).¹ En consecuencia, en el segundo epígrafe de este documento, delimitaremos el concepto de domicilio constitucionalmente protegido atendiendo a la interpretación perfilada por unos tribunales que han venido a extender su perímetro a supuestos inicialmente no contemplados en sus primeras sentencias en la materia.

Igualmente interesantes resultan los pronunciamientos que el Tribunal Supremo (TS) viene realizando sobre este respecto desde un punto de vista procedimental, lo que ha permitido concretar los supuestos habilitantes para que la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido, y las pruebas en él obtenidas, sean reputadas lícitas e irreprochables. Esta cuestión, que resulta de vital importancia por su notorias consecuencias prácticas, merece un alto en el camino que nos va a llevar, en el tercer y cuarto epígrafe de este trabajo, a realizar un análisis casuístico de los distintos supuestos y situaciones que pudieran resultar conflictivas, así como de las derivadas que las últimas manifestaciones de nuestros tribunales pudieran tener en el campo normativo como consecuencia de la reacción que han suscitado en distintos estamentos de la Administración tributaria y, finalmente, en su traslación a la Ley General Tributaria (LGT) con ocasión de las últimas modificaciones introducidas en el ámbito de la lucha contra el fraude fiscal. Precisamente por ello, y como punto de partida, comenzamos, a continuación, recordando cuál es el marco normativo que regula la materia, para proseguir, sin solución de continuidad, con la delimitación del concepto de domicilio constitucionalmente protegido que, según comentábamos, se erige a partir de la misma gracias a nuestros tribunales. Empecemos.

1.2. Marco normativo

El punto de partida para la revisión normativa de la afeción del derecho a la inviolabilidad del domicilio es el propio artículo 18.2 CE que, según comentábamos, refiere, expresamente, que “el domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito.” Como consecuencia de su ubicación en el texto constitucional, dentro de la sección primera del capítulo segundo del primer título de la Carta Magna, se le confiere una especial protección que se sustancia en dos instrumentos, por un lado, en la reserva de ley orgánica para su desarrollo² (algo que, como hemos comentado, no ha llegado a realizarse en el caso concreto de este derecho fundamental, seguramente por la extensa casuística que llega a afectarle y de la que el legislador es consciente) y, por otro, en la posibilidad de utilizar el recurso de amparo para su defensa, como consecuencia de su extraordinaria trascendencia constitucional que le confiere una tutela que le permite un procedimiento preferente y sumario cualquiera que sea el orden jurisdiccional afectado. Estas garantías se completan con

¹ Vid. CÁMARA BARROSO, M. C. (2021), p. 97.

² Artículo 81 del CE.

la tipificación del quebrantamiento de este derecho ínsita en los artículos 202-204 del Código Penal y su salvaguarda en distintos tratados internacionales de los que nuestro país es parte.

Efectivamente, el patrocinio del derecho a la inviolabilidad del domicilio se recoge, igualmente, en el artículo 8 CEDH que al respecto reza en su dos apartados, primero, que “toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia” y, segundo, que “no podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho, sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás.”

Del mismo modo, el artículo 7 del CDFUE señala que “toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones” algo que está en línea con lo que también se recoge en el artículo 12 de la Declaración Universal de Derecho Humanos “nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques”. Como podemos observar, el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio se instituye merecedor de los más altos estándares de garantías internacionales que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 10.2 de nuestra Carta Magna³ sirven, a su vez, de canon interpretativo del mismo dentro de nuestro ordenamiento y para que la jurisprudencia derivada de los órganos jurisdiccionales que específicamente los defienden, en el caso europeo el TEDH y el TJUE, sea también vinculante para los jueces patrios.⁴

³ “Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España.”

⁴ Ver al respecto MERINO JARA, I. (2021), p. 11. También la STC 61/2013, de 14 de marzo, que, en su fundamento jurídico quinto viene a recordar que el canon de constitucionalidad está integrado por la Constitución aunque interpretado a la luz de los tratados internacionales de que se trate, de forma que el Derecho de la Unión Europea “no integra en sí mismo el canon de constitucionalidad bajo el que hayan de examinarse las leyes del Estado español, ni siquiera en el caso de que la supuesta contradicción sirviera para fundamentar la pretensión de inconstitucionalidad de una ley por oposición a un derecho fundamental, atendiendo a lo dispuesto en el art. 10.2 CE ... pues en tal supuesto la medida de la constitucionalidad de la ley enjuiciada seguiría estando integrada por el precepto constitucional definidor del derecho o libertad, si bien interpretado, en cuanto a los perfiles exactos de su contenido, de conformidad con los tratados o acuerdos internacionales de que se trate ... incluidos, en su caso, los Tratados de la Unión Europea y la Carta de derechos fundamentales de la Unión Europea” (STC 41/2013, de 14 de febrero, FJ 2; o SSTC 28/1991, de 14 de febrero, FJ 5; 64/1991, de 22 de marzo, FJ 4). En relación con este último aspecto, y según ha señalado asimismo este Tribunal (SSTC 292/2000, de 30 de noviembre, FJ 3; 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 12), tanto los tratados y acuerdos internacionales, como el Derecho comunitario derivado pueden constituir “valiosos criterios hermenéuticos del sentido y alcance de los derechos y libertades que la Constitución reconoce”, valor que se atribuye con fundamento en el art. 10.2 CE, a cuyo tenor, y según hemos destacado en otros pronunciamientos, “las normas relativas a los derechos fundamentales y libertades públicas contenidas en la Constitución deben interpretarse de conformidad con los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España (art. 10.2 CE); interpretación que no puede prescindir de la que, a su vez, llevan a cabo los órganos de garantía establecidos por esos mismos tratados y acuerdos internacionales” (STC 116/2006, de 24 de abril, FJ 5; o STC 198/2012, de 6 de noviembre, FJ 9).

Obviamente, esta protección no debe entenderse en términos absolutos. En ocasiones, incluso cuando hablamos de derechos fundamentales, el blindaje que se les ofrece debe ponderarse con otros derechos, principios y obligaciones contemplados, también, en la propia Constitución.

De este modo, debe poder conjugarse el deber constitucional de contribuir al sostenimiento a los gastos públicos, contenido en el artículo 31.1 CE, con las cautelas inherentes a la inviolabilidad del domicilio del artículo 18.2 CE en términos de idoneidad, oportunidad, proporcionalidad de los que más adelante nos ocuparemos. Así, dentro de las distintas prerrogativas de las que dispone la Administración tributaria, la entrada y registro referidas en los artículos 142 y 151 LGT a los que en breve nos referiremos, son, sin duda, las más invasivas de los derechos y garantías que asisten a los obligados tributarios,⁵ por lo que es preceptivo compadecerlas con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y con el reconocimiento que nuestro propio Tribunal Constitucional realizó tempranamente, en su STC 110/1984, sobre la necesidad de una actividad inspectora por parte de la Administración tributaria para su cumplimiento. “De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta” (FJ 3). En otras palabras, “la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. De donde se sigue, asimismo, que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales”, incluido el derecho fundamental a la inviolabilidad del DCP, “la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias.” (STC 76/1990, FJ 3).

Precisamente por ello, la LGT y su normativa de desarrollo contemplan distintos supuestos en los que, con ocasión de los procedimientos de aplicación de los tributos, se prevé la entrada a diversos espacios que, en determinadas circunstancias, pueden tener la consideración de domicilio constitucionalmente protegido (en adelante DCP). En este sentido, y de forma genérica, el artículo 113 LGT refiere la necesaria autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios al señalar que “cuando en las actuaciones y en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial”.

Dentro de los procedimientos de aplicación de los tributos, en el caso específico del procedimiento de inspección, que, *a priori*, es el ámbito natural en el que parece que la entrada en el DCP pueda llegar a sustanciarse⁶ el artículo 142 LGT delimita las facultades de los órganos inspectores

⁵ LLOPIS NADAL, S. J., y FAUBEL MARTÍNEZ-BÁGUENA, D. (2019), p. 15.

⁶ Aunque luego veamos que también puede extenderse al procedimiento de recaudación y al de comprobación limitada dentro de los procedimientos de gestión, pero en este último supuesto bajo circunstancias muy específicas (las referidas en el artículo 136.4).

señalando que sus actuaciones se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.

De forma específica, el número dos de dicho artículo establece que “cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, *en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen*, donde existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponible o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos” (el subrayado es nuestro). Este hecho es importante, pues, como veremos en el siguiente epígrafe, la delimitación del DCP ha permitido que, en determinadas situaciones, algunos de estos espacios puedan tener esta consideración.

Por ello, el último inciso del segundo apartado de este artículo señala que “cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta ley”, es decir, se exigirá, según hemos visto, la autorización judicial pertinente, de lo cual se infiere que cuando la LGT, también en su artículo 142.2 indica que “si la persona bajo cuya custodia se encontraren los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine”, esa autorización administrativa se requerirá para aquellos otros espacios que no tengan la consideración de DCP.

A tenor del artículo 151 LGT, el lugar en el que pueden desarrollarse estas actuaciones inspectoras puede ser diverso, aquel en el que el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina; el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas; aquél donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria; y, subsidiariamente, las oficinas de la Administración tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas e incluso en el ciberespacio cuando las cuando dichas actuaciones se realicen a través de sistemas digitales.

Para las consecuencias que más adelante comentaremos respecto del inicio de las actuaciones inspectoras de forma sorpresiva, conviene recordar que el segundo inciso de este artículo 151 LGT señala únicamente que “la inspección podrá personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, entendiéndose las actuaciones con éste o con el encargado o responsable de los locales.” Respecto a este artículo 151 LGT debemos finalmente indicar, como adelanto de lo que más adelante vayamos a analizar, que, a su tenor, los libros y demás documentación a los que se refiere el apartado 1 del artículo 142 deberán ser examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en

presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas.⁷

Los artículos hasta ahora mencionados refieren un ulterior desarrollo reglamentario que viene a realizarse por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGI). Pues bien, en relación con la entrada y reconocimiento de fincas en el ámbito de las actuaciones inspectoras, el artículo 172 RGGI recuerda que los órganos de inspección tienen, cuando aquellas así lo requieran, la facultad de entrada en (y reconocimiento de) los lugares a que se refiere el artículo 142.2 LGT antes señalado.

Igualmente, en línea con lo antedicho respecto a la fuente de la que emanan cuando el afectado no presta su consentimiento para esa entrada y reconocimiento, el artículo 172 RGGI distingue entre dos tipos de autorizaciones, según se trate del DCP del afectado, en cuyo caso se requerirá una autorización judicial (art. 172.3 RGGI), así como la posterior comunicación sobre las circunstancias, incidencias y resultados de las actuaciones al órgano jurisdiccional que la emitió, o de cualquier otro lugar que no sea el DCP y que atienda a las características de los descritos en la LGT, supuesto en el que se exigirá la autorización administrativa pertinente, esto es, en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), la del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante y, en el ámbito de la Dirección General del Catastro, la del Director General. En ambas circunstancias este mismo artículo regula, también, la posibilidad de que se adopten las medidas cautelares que procedan o se estimen necesarias.

A efectos de lo dispuesto en este artículo, y de lo que más adelante vayamos a señalar respecto a los requisitos para la lícita entrada en el DCP, el número 4 del artículo 172 RGGI instituye que el obligado tributario, o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares a que se refiere el artículo 142.2 LGT, “prestan su conformidad a la entrada y reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo”. Del mismo modo, “si se produce la revocación del consentimiento del obligado tributario para la permanencia en los lugares en los que se estén desarrollando las actuaciones, los funcionarios de inspección, antes de la finalización de éstas, podrán adoptar las medidas cautelares reguladas en el artículo 146 LGT”.

Nos interesa ahora traer a colación, para lo que vayamos a indicar en ese mismo sentido en epígrafes posteriores, que el artículo 173 RGGI, relativo a la obligación de atender a los órganos de inspección señala, en su número 2, que “cuando el personal inspector se persone sin previa comunicación en el lugar donde deban practicarse las actuaciones, el obligado tributario o su representante deberán atenderles si estuviesen presentes. En su defecto, deberá colaborar en las actuaciones cualquiera de las personas encargadas o responsables de tales lugares, sin perjuicio de que en el mismo momento y lugar se pueda requerir la continuación de las actuaciones en el plazo que se señale y adoptar las medidas cautelares que resulten procedentes”.

⁷ No obstante, la inspección podrá analizar en sus oficinas las copias en cualquier soporte de los mencionados libros y documentos.

Por fin, el artículo 174 RGGI repite lo dispuesto en la LGT respecto al lugar donde realizar las actuaciones inspectoras al advertir que podrán sustanciarse en cualquiera de los lugares establecidos en el artículo 151.1 de la LGT en tanto que las relativas al análisis de la documentación a que se refiere el artículo 142.1 LGT, deberán practicarse en el lugar donde legalmente deban hallarse los libros de contabilidad o documentos, con determinadas excepciones.

Por su parte, debemos también recordar que la eventual entrada en el DCP puede no circunscribirse únicamente al procedimiento de inspección. Decíamos en párrafos precedentes que el artículo 113 LGT refería con carácter general el necesario consentimiento del interesado o, en su ausencia, la preceptiva autorización judicial para entrar en el mismo en cualquiera de los procedimientos de aplicación de los tributos, también en el procedimiento de recaudación, y, muy restringidamente, en el procedimiento de gestión en lo que atañe al procedimiento de comprobación limitada. Así, respecto al primero, el artículo 162.1 LGT señala que para asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria, los funcionarios que desarrollen funciones de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios, tendrán las facultades que se reconocen a la Administración tributaria en el artículo 142 LGT, con los requisitos allí establecidos, pudiendo, igualmente adoptar medidas cautelares en los términos previstos en el artículo 146 de la misma ley. En cuanto al segundo, el artículo 136.4 LGT exceptúa de la obligación de realizar las actuaciones de comprobación limitada en las oficinas de la Administración tributaria, en las que procedan según la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 LGT antes referidos.

1.3. Novedades introducidas por la Ley 11/2021

Finalmente, no podemos terminar esta revisión del marco normativo que regula la materia que es objeto de nuestro estudio sin hacer referencia a la reciente modificación de los artículos 113 y 142.2 LGT introducidos por la reciente Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (LPLF). Según decíamos, muchas de las cuestiones relacionadas con la entrada al domicilio de los obligados tributarios, la delimitación del concepto de domicilio constitucionalmente protegido, los requisitos para admitir esta injerencia... han sido contruidos por vía pretoriana gracias a la jurisprudencia de nuestros tribunales. Pues bien, el último hito en esta senda jurisprudencial lo ha marcado la STS 1231/2020, de 1 de octubre. La sentencia, que parte de la problemática generada por la inexistencia de un cuerpo normativo que desarrolle lo dispuesto en el artículo 18.2 CE, fija un criterio jurisprudencial molesto para la Hacienda en virtud del cual la autorización judicial que permite el acceso al DCP requiere la existencia de un procedimiento de inspección previamente iniciado, lo cual infiere “del conjunto

de este rudimentario y escueto sistema procesal -por comparación con la necesidad e importancia de la protección de un derecho fundamental, que con tal entrada quedaría sacrificado-, resulta con una claridad meridiana que la competencia judicial se ha de sustentar en la existencia de un acto administrativo previo, de cuya ejecución se trata (...). Pues a las innatas limitaciones defensivas que se ocasionan al titular del domicilio por el hecho de que el procedimiento de solicitud de entrada se sustancie y decida *inaudita parte*, sin la presencia del interesado, privándole de toda oportunidad de alegación y prueba, se suma además la pretensión de mantener en secreto para tal titular las actuaciones administrativas que necesariamente han de amparar la medida invasiva del domicilio y, desde luego, la solicitud al juez para que la autorice”. A lo cual añade que “una cosa es no anunciar la visita (...) y otra bien distinta es no dar noticia de un procedimiento inspector, no solo no notificado sino no abierto aún, sólo dentro del cual cabría la adopción de tal medida de instar la solicitud de entrada”.⁸

Como vemos, las modificaciones introducidas en los artículos 113 y 142.2 LGT por al LPLF traen causa de la recién mencionada sentencia. En efecto, el Proyecto de Ley aprobado por el Consejo de Ministros el 13 de octubre de 2020 no prevé cambio alguno en dichas disposiciones, de suerte que cuando el texto llega al Congreso, y el Boletín Oficial de las Cortes Generales lo publica el 23 de octubre nada se sabía, no al menos oficialmente, acerca de que reforma proyectada afectara a la facultad inspectora de acceso y registro en el DCP. Es sólo cuando la STS 1231/2020, de 1 de octubre, se hace pública que se introducen dos enmiendas al Proyecto de Ley, la número 180 y la número 196, en las que expresamente se señala que “a la luz de la última doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, se incluyen algunas modificaciones de alcance exclusivamente procedimental en la Ley General Tributaria y en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, que, sin afectar al contenido del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio ni a las garantías de control judicial, clarifican el régimen de autorización judicial de entrada en el domicilio del obligado tributario que haya sido solicitada por la Administración Tributaria en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos”⁹. Llegados a este punto conviene adelantar que, como veremos, a pesar de la dicción de la exposición de motivos de las enmiendas presentadas lo cierto es que los cambios introducidos en la LGT y en la LJCA contradicen tal afirmación, sí afectan a aspectos clave del derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio¹⁰.

⁸ La sentencia basa sus fundamentos en otra previa, la STS 3286/2019, de 10 de octubre, en la que el Tribunal Supremo ya afirmaba, tal vez con menos contundencia que “la autorización judicial habrá de considerar, como presupuesto propio, la existencia de un acto administrativo que ha de ejecutarse que, en principio, habrá de ser un acto definitivo o resolutorio, aunque son igualmente susceptibles de ejecución otros actos de trámite cualificados o no (como las inspecciones administrativas o tributarias u otros), cuando la naturaleza y la efectividad de los mismos así lo impongan y concurran, además, el resto de los requisitos”.

⁹ Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados) de 15 de enero de 2021, p.216 (Serie A, Núm.33-2).

¹⁰ Suscribe esta afirmación FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. (2021), p. 222.

1.4. Reflexiones previas

De lo referido en la contextualización del tema que nos ocupa podemos inferir una serie de conclusiones previas que podríamos resumir en las siguientes afirmaciones:

- La inviolabilidad del domicilio se erige como un derecho fundamental tanto en la Constitución Española como en los más importantes tratados internacionales sobre la materia.
- Se trata de un derecho sometido a los más altos estándares de protección que, sin embargo, no goza un desarrollo normativo específico que explique el alcance de su contenido o delimite su concepto, lo cual requiere que su construcción se realice vía pretoriana.
- En el ámbito tributario tanto la LGT como su normativa de desarrollo contemplan supuestos en los que los órganos administrativos tienen facultades para entrar y reconocer distintos espacios que, en función de la delimitación de su concepto, pueden llegar a afectar al derecho a la inviolabilidad del DCP.
- Dentro de los procedimientos de aplicación de los tributos (no así en los procedimientos de revisión o en el procedimiento sancionador, aunque en este último se contemple la obstrucción de la entrada de los órganos administrativos como supuesto modulador de las sanciones) la LGT recoge la posibilidad de entrar en dichos espacios principalmente en el procedimiento de inspección y en el de recaudación, y, de forma muy residual en el procedimiento de gestión, únicamente en la comprobación limitada para cuestiones relacionadas con la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación.
- En ausencia de consentimiento por parte del interesado, el régimen de autorización para la entrada en los mismos difiere según se trate, o no, del DCP exigiéndose autorización judicial cuando tiene tal consideración o, simplemente, una autorización administrativa en caso contrario.
- La LGT parece inferir que aquellos lugares donde se desarrollan actividades o explotaciones económicas, o aquellos otros donde se produzcan hechos imponible o existan bienes sujetos a tributación, supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos son espacios que no son DCP, exigiendo, únicamente una autorización administrativa para su entrada y registro.
- Sin embargo, para esta entrada locativa, en ocasiones la autorización administrativa puede no ser suficiente por tratarse esos espacios de lo que pudiera considerarse DCP, lo cual, en ausencia de desarrollo normativo de su contenido requiere, según decíamos, un análisis de la delimitación conceptual realizada por nuestros tribunales.

2. DELIMITACIÓN DEL DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO

2.1. Domicilio de las personas físicas

Como hemos podido observar, la Constitución no refiere una definición de los espacios que podemos considerar como DCP; tampoco lo hacen una inexistente ley orgánica que lo desarrolle, ni, por razones obvias, la LGT o el RGGI. Por ello, el Tribunal Constitucional, desde sus más tempranos pronunciamientos, ha venido a perfilar los contornos de lo que debemos entender por DCP, ligando su inviolabilidad a la propia existencia del derecho a la intimidad personal y familiar del artículo 18.1 CE.

En efecto, en STC 22/1984 de 17 de febrero el TC dibuja un concepto que pudiéramos calificar de “líquido” o dinámico que no está completamente acotado sino que le permite evolucionar para adaptarse a cualquier contexto social, cultural, temporal e, incluso tecnológico, según el cual “el domicilio inviolable es un espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima. Por ello, a través de este derecho no sólo es objeto de protección el espacio físico en sí mismo considerado, sino lo que en él hay de emanación de la persona y de esfera privada de ella.”

Como vemos esta noción abierta, que no limita a un espacio estanco el concepto de domicilio, permite adaptar la definición del DCP a nuevos contextos en los que la consideración del DCP pueda también extenderse a entornos distópicos o virtuales. Igualmente, permite extender los efectos de este DCP a espacios más allá de lo que pueda circunscribirse al lugar destinado a vivienda del titular y lo hace, además, sin tener en cuenta el elemento temporal que pudiera acompañar a su uso, de forma que pueden tener la consideración de DCP aquellos que se ocupen con habitualidad y también ocasionalmente.

A partir de esta sentencia inicial, el TC extrae, en distintos pronunciamientos,¹¹ las características propias del espacio que define el DCP perfilándolo en torno a dos elementos, uno subjetivo y otro objetivo.¹² El primero, precisamente, está conectado con el derecho fundamental recogido en el artículo 18.1 CE, y exige poder identificar un espacio en el que el titular del mismo proyecte su intimidad o privacidad.¹³ El segundo, está relacionado con las propias características físicas del entorno que merece la calificación de DCP, y requiere un espacio delimitado o acotado, separado de manera inequívoca de áreas colindantes (no tiene por qué estar necesariamente cerrado) que tenga un acceso restringido. En otras palabras, combinando ambas exigencias, el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio no recae sobre cualquier espacio separado, sino sólo sobre aquellos en los que se pueda colegir cierta privacidad o intimidad de su titular.

En consecuencia, no son DCP: los establecimientos abiertos al público; aquellos donde se ejerza una actividad comercial no vinculada a la dirección del negocio ni a la custodia de documentación

¹¹ Por todas ellas *vid.* las SSTC 94/1999, de 31 de mayo, 10/2002, de 17 de enero, y 89/2006, de 27 de marzo.

¹² GÓMEZ REQUENA, J. A. (2020), p. 294.

¹³ En sentido similar la STEDH de 24 de noviembre de 1986, *caso Guillow c. Reino Unido*.

(estén, o no, abiertos al público)¹⁴; los que sirvan de expositor o almacén, tienda, depósito; o las fábricas, talleres y pabellones industriales.¹⁵

En vista de lo anterior, DCP es cualquier espacio delimitado, ocupado con habitualidad u ocasionalmente¹⁶, sea o no la vivienda de su titular¹⁷, donde se desenvuelva la intimidad o la vida privada del mismo, o donde se realicen actividades que deban permanecer reservadas al conocimiento ajeno, sin que sea preciso que dicho espacio se esté ocupando a título dominical.¹⁸ Es irrelevante la intensidad, periodicidad o habitualidad del uso privado del espacio¹⁹, éste tendrá la consideración de DCP si entra dentro de la esfera en la que se desarrolla la vida privada de su titular.

Según se puede observar, la delimitación jurisprudencial del concepto de domicilio constitucionalmente protegido trasciende el concepto jurídico privado o administrativo del término.²⁰ En efecto, es más extenso que el domicilio definido en el artículo 40 del Código Civil (pues no se limita al lugar de residencia habitual) o del que para el ámbito tributario define el artículo 48 LGT que, para el caso de las personas físicas señala que es “el lugar donde tengan su residencia habitual”, añadiendo que, para aquellas que desarrollen principalmente actividades económicas, la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas, o si no pudiera establecerse dicho lugar, aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas.

¹⁴ La STEDH de 16 de febrero de 2000, caso *Amann contra Suiza*, extiende, por el contrario la protección conferida en el artículo 8 del CEDH a las actividades profesionales o comerciales.

¹⁵ Así se desprende de diversas sentencias del Tribunal Constitucional, entre ellas las SSTC 228/1997, de 16 de diciembre; 283/2000, de 27 de noviembre; 10/2002, de 17 de enero; el ATC 290/2004, de 19 de julio, así como de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, entre otras, en SSTs de 8 de julio de 1994; 3 de octubre de 1997; 19 de febrero de 1998; 30 de abril y 18 de julio de 1999; 11 de febrero de 2000; 20 de junio de 2003; 22 de febrero de 2003; 18 de febrero y 18 de noviembre de 2005; 23 de abril de 2010; 12 de julio de 2013; ... En idéntico sentido, se pronuncia, también, el TEDH en sentencias de 18 de diciembre de 1996, caso *Loizidu v. Turquía*; 15 de noviembre de 2007, caso *Khamidov v. Rusia*; 16 de mayo, caso *Affaire Halabi v. Francia*, que excluyen de la consideración de domicilio a las granjas de animales, edificios vacíos, en construcción,... Del mismo modo la STJUE *Hoechst AG c. Comisión*, de 21 de septiembre de 1989 rechaza expresamente la aplicabilidad de este derecho a los locales comerciales e industriales.

¹⁶ La STEDH de 28 de noviembre de 1997, caso *Mentes y otros v. Turquía*, equipara al domicilio inviolable la mera estancia temporal en una casa propiedad de un familiar.

¹⁷ La anteriormente mencionada STC 10/2002 equipara al DCP cualquier solución habitacional, también temporal, como el alojamiento en hoteles o pensiones.

¹⁸ Con lo que podrían ser titulares del derecho a la inviolabilidad del DCP los arrendatarios, usufructuarios o, incluso, cualquier ilícito ocupante de dicho espacio. De hecho, las STC 69/1992, de 26 de abril señala que “la razón que impide esta extensión es que el derecho fundamental aquí considerado no puede confundirse con la protección de la propiedad de los inmuebles ni de otras titularidades reales relativas a dichos bienes que puedan otorgar una facultad de exclusión de tercero. (FJ 2).

¹⁹ RUIZ ALMENDRAL, V. (2014), p. 13. También la STC 94/1999, de 31 de mayo, que en su fundamento jurídico quinto viene a señalar que el concepto de DCP no admite concepciones reduccionistas que lo equiparen al concepto jurídico-penal de morada habitual o habitación.

²⁰ SSTC 160/1991, de 18 de julio, y 50/1995, de 23 de febrero.

Por su parte, a la hora de definir el domicilio fiscal para las personas jurídicas, el mismo artículo 48 LGT indica que éste es su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios y, en caso contrario, donde lleve a cabo dicha gestión o dirección. Por tanto, más allá del habitual señalamiento de los puntos de conexión usuales en nuestro ordenamiento tributario, no parecen indicarse en esta definición los elementos objetivo y subjetivo que determinan el concepto desde la perspectiva del domicilio constitucionalmente protegido: no hay referencia a su delimitación espacial ni tampoco al desenvolvimiento de la intimidad o vida privada o a las actividades que deban permanecer salvaguardadas del conocimiento ajeno. Por ello, parece lógico que haya ocasiones en las que el domicilio fiscal y el DCP coincidan y supuestos en los que éste se extienda a espacios que no tienen tal consideración. En otras palabras, el DFP es más extenso que el domicilio fiscal que, a tenor de la LGT, no es más que el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria. En definitiva, la determinación de lo que puede o no considerarse como DCP desde un punto de vista jurisprudencial deviene una cuestión extremadamente casuística: habrá que estar al caso concreto para discernir si el espacio en cuestión interfiere en la esfera privada, íntima, personal y familiar de su titular, lo cual, indefectiblemente nos lleva a preguntarnos qué ocurre con el DCP de las personas jurídicas y los entes sin personalidad, en los que, por razones obvias no se puede hablar de esa esfera familiar o personal.²¹

2.2. Domicilio de las personas jurídicas y los entes sin personalidad

La STC 137/1985, de 17 de octubre reconoce por primera vez la inviolabilidad de las personas físicas recordando que nuestro Texto Constitucional, al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, por lo que es “extensivo o predicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas” del mismo modo en que lo son otros derechos fundamentales como la tutela judicial efectiva. Esta jurisprudencia, repetida en términos similares en las SSTC 144/1987, de 23 de septiembre, y 64/1988, de 12 de abril, se perfila en sentencias como la STC 160/1991, de 18 de julio, o en la STC 50/1995, de 23 de febrero, en las que el Tribunal Constitucional señala que no existe una plena correspondencia entre el concepto legal de domicilio de las personas jurídicas y el del DCP, pues éste es un concepto “de mayor amplitud que el concepto jurídico privado o jurídico administrativo”.

La labor pretoriana de delimitación del concepto tiene uno de sus hitos en la STC 69/1999, de 26 de abril, donde se concreta, con mayor precisión, su contenido al señalar que “la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas (...) sólo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros.”

²¹ ROMERO FLOR, L. M. (2018), p. 337.

Como vemos, a su tenor, no todo local sobre cuyo acceso posee poder de disposición la persona jurídica que es su titular debe ser considerado como domicilio a los fines de la protección del artículo 18.2 de la Constitución. Para que ello ocurra, para su consideración como DCP, se exige, alternativamente²², 1) que constituya el centro de dirección de la entidad; o 2), que custodie documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad que deban mantenerse ajenos a terceros. En otras palabras, la protección conferida al DCP es distinta a la que se otorga al derecho a la propiedad o a aquella que, eventualmente, asista a los titulares de derechos reales que puedan otorgar una facultad de exclusión de los terceros.

La delimitación del perímetro del DCP de las personas jurídicas por parte de nuestros órganos jurisdiccionales no termina ahí. El Tribunal Supremo ha dibujado sus contornos en distintas sentencias, como en la STS 2341/2010, de 23 de abril,²³ en la que señala que “no son objeto de protección los establecimientos abiertos al público o en que se lleve a cabo una actividad laboral o comercial por cuenta de la sociedad mercantil que no está vinculada con la dirección de la sociedad ni sirve a la custodia de su documentación. Tampoco, las oficinas donde únicamente se exhiben productos comerciales o los almacenes, tiendas, depósitos o similares”. En términos similares, la STS 285/2012, de 25 de enero proscribía la aplicación de este derecho a “los establecimientos abiertos al público o en que se lleve a cabo una actividad laboral o comercial por cuenta de la sociedad mercantil, donde no se adopten las decisiones fundamentales relacionadas con la actividad empresarial o con secretos comerciales o industriales que pertenecen a la estricta reserva de la persona jurídica”. En estos supuestos, por tanto, se relajan los requisitos procedimentales cuyo cumplimiento se exige en el DCP y no se requiere autorización judicial para su entrada y registro.

Por su parte, desde una perspectiva que trasciende nuestras fronteras, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y el Tribunal Europeo de Derecho Humanos (TEDH) han participado, de igual modo, en el ensanchamiento del concepto de DCP de las personas jurídicas, de suerte que, si bien inicialmente no reconocían el derecho a la inviolabilidad del mismo, la STJUE de 21 de septiembre de 1989, Asuntos acumulados 46/87 y 227/88, *Hoechst AG v. Comisión de las Comunidades Europeas* es claro ejemplo de ello, desarrollan con posterioridad (sobre todo tras la STEDH, de 16 de abril de 2002, *Société Colas Est y otros contra Francia*), una jurisprudencia de la que se desprende, “por un lado, que la protección del domicilio a que se refiere el artículo 8 del CEDH puede ampliarse, en determinadas circunstancias, a los ... locales (comerciales), y, por otro lado, que el derecho de injerencia autorizado por el artículo 8, apartado 2, del CEDH podría muy bien ir más lejos en el caso de los locales o actividades profesionales o comerciales que en otros casos” (STJUE, de 22 de octubre de 2002, *Asunto C-94/00, Roquette Frères SA*).²⁴

²² Basta con que concurra una de estas circunstancias.

²³ También de forma casi coetánea en las SSTs de 24 de abril, 30 de septiembre y 22 de octubre de 2010.

²⁴ En cuanto a la relevancia de la jurisprudencia europea en el ensanchamiento del concepto de DCP compartimos con GARCÍA MARTÍNEZ la opinión de que la doctrina del TEDH ha jugado un papel fundamental en la jurisprudencia del TC y del TS. GARCÍA MARTÍNEZ, A. (2019), “La entrada de la Inspección tributaria en los despachos de los abogados a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, nº 443, p. 56.

2.3. Despachos profesionales

La evolución sufrida en la consideración del DCP en el caso de las personas jurídicas nos lleva a preguntarnos qué ocurre con los despachos profesionales, aquellos lugares en los que una actividad económica se lleva a cabo por una persona física a los efectos de definir si también pueden ser calificados como DCP. Pues bien, como era de suponer ni la CE, ni la LGT (tampoco el Tribunal Constitucional), refieren nada al respecto, por lo que debemos fijarnos en la construcción jurisprudencial que al efecto ha venido a desarrollar nuestro Alto Tribunal de forma paralela a lo que viniera a ocurrir con el DCP de las personas jurídicas ya que, como indicara Romero Flor²⁵ no parece tener sentido que la protección conferida a un derecho que es fundamental dependa de la forma en la que se ejerza una actividad económica, a través de persona jurídica o como persona física, de suerte que en el primer caso se protegerían determinadas ubicaciones como DCP y los mismos espacios quedarán fuera de tal consideración en el segundo

En efecto, como ocurriera con aquellas, en un principio²⁶ el Tribunal Supremo negó la condición de DCP a los despachos de abogados, asesorías, gestorías..., pero con el tiempo, ante la doctrina del TEDH,²⁷ principalmente sustentada en sentencias como la de 27 de septiembre de 2005 en el caso *Petri Sallinen*, en la que expresamente afirma que el concepto domicilio puede también incluir dentro de su ámbito el “despacho profesional de una empresa dirigida por una persona privada, así como las oficinas de personas jurídicas, sedes y otros locales de negocio”, extiende el concepto de DCP no sólo al “lugar donde se pernocta habitualmente o donde se realizan otras actividades habituales, sino también el ámbito cerrado erigido por una persona con el objeto de desarrollar en él alguna actividad”.²⁸

De esta suerte, si la anteriormente mencionada STC 69/1999, de 26 de abril, extiende la protección que ampara el DCP también a las personas jurídicas, en el entendimiento de que determinados espacios de su actividad deben preservarse de intromisiones ajenas, la misma reflexión debe extenderse a los despachos profesionales reconociendo su condición de DCP en los lugares en los que se dirija o gestione la actividad o se guarde o se tenga acceso documental o informático a la información ajena a terceros. En otras palabras, tampoco aquí, en el caso de los despachos profesionales debemos considerar como DCP a cualquier espacio, habrá alguno, como por ejemplo la recepción, que no tengan tal consideración.²⁹

²⁵ ROMERO FLOR, L. M. (2018) “La entrada en el domicilio constitucionalmente protegido por la inspección de los tributos”, Ob. Cit., p. 340.

²⁶ Vid. como ejemplo, las SSTS de 27 de junio de 1994, de 6 de julio de 1995, 30 de abril de 2002.

²⁷ Por todas ellas SSTDH de 16 de diciembre de 1992, caso *Niemietz*; de 25 de junio de 1997, caso *Halford*; de 4 de mayo de 2000, caso *Rotaru*; de 25 de febrero de 2003, caso *Roemen y Schmit contra Luxemburgo*; de 21 de enero de 2010, caso *Xavier da Silveira contra Francia*,...

²⁸ Vid, SSTS de 18 de octubre de 1996 y 20 de mayo y 18 de noviembre de 1997.

²⁹ Salvo que, por ejemplo, tras su mostrador se ubique un ordenador con información de la vida diaria de la actividad profesional y documentación contable... en cuyo caso pudiera considerarse a partir de eso DCP.

2.4. Domicilio virtual

A nadie se le escapa que la irrupción de las nuevas tecnologías, la inteligencia artificial, los sistemas inteligentes... han modificado la forma en la que la Administración tributaria ejerce sus funciones de asistencia e información a los obligados tributarios, así como el control del cumplimiento de sus deberes fiscales. Igualmente, en este contexto digital, es fácil encontrarnos con situaciones en las que las actividades (personales, económicas o profesionales) que realizan los contribuyentes se desarrollan “en la nube”, en entornos distópicos en los que gran parte de las decisiones se adoptan en reuniones virtuales, entidades que resguardan sus documentos digitalizados en dispositivos electrónicos cuando no en servidores remotos... En otras palabras, el desarrollo tecnológico aplicado a la realidad que nos ocupa nos obliga a preguntarnos qué consideración deben tener esos entornos distópicos, aquellos que podríamos llamar domicilios virtuales en lo que atañe al que es objeto de nuestro estudio, la entrada de la inspección en el domicilio y en locales de negocio o establecimientos mercantiles de los obligados tributarios dada su eventual consideración como DCP.

Para dar respuesta a la cuestión que se nos suscita nos sirve la STC 69/1999, de 26 de abril, que, como veíamos, al delimitar el ámbito del derecho fundamental regulado en el artículo 18.2 de nuestra constitución señalaba que “en atención a la naturaleza y la especificidad de los fines de los entes aquí considerados, ha de entenderse que en este ámbito la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, en lo que aquí importa, de las sociedades mercantiles, sólo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros”. Obviamente, en la fecha en la que se dictó aquella sentencia no se podía hablar de “la nube” o de la existencia de entornos distópicos (al menos como hoy los conocemos), y, sin embargo, la identificación de determinados espacios protegidos (el lugar de dirección o aquél donde se custodien documentos) se puede seguir realizando con independencia del canal, físico o virtual, en el que se desplieguen, con independencia de que sea el domicilio fiscal, la sede principal o la sede secundaria de la persona jurídica, en todos ellos su acceso exigirá la autorización judicial o el consentimiento del interesado en los términos que más adelante veremos.

En efecto, existiendo, como existe, una identidad de razón en la consideración de estos supuestos como DCP, la protección conferida en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional al domicilio físico de las personas físicas y jurídicas debe, igualmente, extenderse a su domicilio virtual, algo que ya vino a reconocer, de forma tangencial, el propio tribunal en su STC 173/2011, de 7 de noviembre, al señalar que “lo ocurrido es que el avance de la tecnología actual y el desarrollo de los medios de comunicación de masas ha obligado a extender esa protección más allá del aseguramiento del domicilio como espacio físico en que normalmente se desenvuelve la intimidad y del respeto a la correspondencia, que es o puede ser medio de conocimiento de aspectos de la vida privada”. En otras palabras, un entorno distópico, “la nube” donde una entidad archiva la documentación propia de su actividad de miradas ajenas, por ser una documentación que debe quedar reservada frente a terceros, es parte, también, del DCP de cualquier mercantil.

Dentro de la jurisprudencia menor, encontramos sentencias, como la STSJ del País Vasco, de 11 de mayo de 2009³⁰ en la que, en línea con lo antedicho, se considera como intromisión ilegítima en el DCP el acceso, sin la correspondiente autorización judicial, a un ordenador situado en el local público de una entidad. Lo importante no es, a juicio del TSJ el lugar físico en que se encuentre el dispositivo que contiene la información, sino, precisamente, el hecho mismo de que dicho dispositivo contenga datos que se encuentran vedados al conocimiento de terceros.

Este entorno distópico facilita, además, la aparición de situaciones en las que la información en la “nube” se gestiona por un tercero, un proveedor de servicios informáticos de almacenamiento en línea que, en principio, no estaría sujeto a las obligaciones colaboración recogidas en el artículo 93 de la LGT. En este sentido, al margen de las garantías que puedan otorgar a la información contenida las salvaguardas establecidas en la contratación de estos servicios, o la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos y garantía de los derechos digitales, entendemos que el acceso a esa información en ese “no lugar” tiene las mismas limitaciones que hemos referido en párrafos anteriores, como DCP sólo podría admitirse con el consentimiento del afectado (el titular de la información, datos, documentos ubicados en la “nube”) o con la autorización judicial pertinente.³¹ Obviamente, con los preceptivos permisos, tener acceso a este tipo de información en la “nube” facilitaría ostensiblemente la labor de la Administración tributaria, de forma que, incluso, podría llegar a sustituirse la entrada en el domicilio físico por la entrada al domicilio virtual, mucho más eficaz para la Hacienda, pero igual de invasiva para el contribuyente.³²

Llegados a este punto queremos hacer una pequeña reflexión sobre el alcance que puede llegar a tener la inteligencia artificial al servicio de las Administraciones tributarias en estos entornos distópicos. Como sabemos, la OCDE lleva años impulsando el uso de este tipo de tecnologías,³³ y está especialmente interesada en el desarrollo de lo que se conoce como *compliance by design*, cumplimiento por diseño, un término que describe cómo las Administraciones tributarias pueden explotar los desarrollos tecnológicos y las formas en que las empresas se organizan, para incorporar el cumplimiento tributario en los sistemas operativos y de gestión que utilizan los operadores económicos.³⁴ En efecto, gracias a estos desarrollos, las Administraciones tributarias pueden tener acceso directo a los sistemas contables, de gestión,... de los obligados tributarios de forma que, en determinados supuestos, pueden hacerse, casi en tiempo real, con información de cualquier circunstancia que atañe a la empresa.³⁵ Cuando el punto de contacto es unidireccional,

³⁰ Recurso 1262/2008.

³¹ De hecho, alguna jurisprudencia menor ya hace suya esta idea. Como ejemplo tenemos la STSJ de Madrid, de 14 de marzo de 2018 (en el recurso de apelación 34/2018), y o la STSJ de La Rioja, de 7 de junio de 2018 (recurso de apelación 66/2018) que escudriñan supuestos en los que las autorizaciones de los órganos judiciales contemplaban, expresamente, la posibilidad de acceder a la información contenida en la “nube”.

³² En contra de esta última opinión,

³³ OCDE (2016): *Advanced Analytics for a Better Tax Administration. Putting data to work*, OECD Publishing, Paris, Disponible: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264256453-en>.

³⁴ OCDE (2014): *Tax Compliance by Design: Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective*, OECD Publishing, 2014. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223219-en>.

³⁵ En nuestro país, el programa TicketBAI, desarrollado por las Haciendas Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa junto con el Gobierno Vasco es claro ejemplo de ello.

es decir, cuando el contribuyente comunica esos datos a la Hacienda, estaríamos ante una obligación informativa más, pareja a las ya existentes en otras circunstancias. Sin embargo, cuando el flujo es bidireccional y es la Hacienda la que puede tener acceso a la información contenida en los dispositivos de la empresa de forma remota, podríamos llegar a cuestionarnos hasta qué punto puede darse una injerencia en el DCP del obligado tributario si el consentimiento para dicho acceso no se presta de “forma voluntaria” sino por imperativo legal, como instrumento para generalizar el acceso a una información que resulta de vital importancia para la exacta determinación de la capacidad económica del contribuyente.³⁶

2.5. Reflexiones previas

Lo hasta ahora expuesto nos permite inferir una serie de conclusiones previas que podríamos resumir en las siguientes afirmaciones:

- La construcción del concepto de DCP se ha realizado principalmente por vía pretoriana, de forma paulatina, concediendo un alcance distinto al DCP de las personas físicas y de las jurídicas.
- La razón que fundamenta este distinto alcance que subyace en que el sustrato que los fundamenta es distinto, el derecho a la intimidad familiar en el primer caso, el derecho a la privacidad en el segundo.³⁷
- Con todo, el bien jurídico protegido parece que esté en constante evolución, y la irrupción del domicilio virtual parece ahondar en esta idea, sobre todo en lo que atañe a las personas colectivas donde es la casuística analizada por la jurisprudencia la que delimita cuándo un espacio físico (y cada vez más un espacio digital, puede ser considerado como DCP.
- En el caso de las personas jurídicas, la noción de DCP alcanza, indistintamente, a los lugares donde se realice la dirección o administración de la entidad, o aquellos otros donde se produzca la custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o del establecimiento, todo ello con independencia de que se trate del domicilio fiscal, la sede principal o una sede secundaria.
- La protección conferida al DCP de las personas jurídicas en los términos expuestos, se extiende, del mismo modo a los despachos profesionales, de otra suerte, se estaría penalizando/favoreciendo determinadas formas de ejercer una actividad económica frente a otras.

³⁶ Esto ocurre, por ejemplo, con unos obligados tributarios particulares, las empresas operadoras de juego licenciatarias de apuestas que tienen que tener abierto un portal virtual para que la Hacienda pueda monitorizar todas sus operaciones.

³⁷ Precisamente, autores como BOSCH CHOLBI sacan a colación la ambigüedad con la que el TC refiere el bien jurídico protegido pues, en algún supuesto hace referencia a la intimidad (SSTC 160/1991, de 18 de julio, 50/1995, de 23 de febrero, 126/1995, de 24 de julio); en otros a la privacidad (STC 10/2002, de 17 de enero) y en ocasiones a la vida privada (SSTC 22/1984m de 17 de febrero y 110/1984, de 26 de noviembre). BOSCH CHOLBI, J. L. (2011), “La Inspección de los Tributos ante la protección constitucional del domicilio de las personas físicas, jurídicas y los despachos profesionales: la inspección en una encrucijada”, *Revista técnica tributaria*, N° 95, versión electrónica, p. 12.

- El lugar considerado como DCP puede ser, igualmente, un “no lugar”. Las nuevas tecnologías permiten la creación de espacios distópicos en los que almacenar información, documentos... que, en principio debieran quedar al resguardo de terceros. Por ello, “la nube”, puede, igualmente considerarse DCP si se diera esta circunstancia.
- Lo anterior no significa que la Administración tributaria no pueda tener acceso a esos domicilios virtuales, para hacerlo le basta con tener el consentimiento del interesado o la autorización judicial pertinente.³⁸
- En aquellos lugares que no tengan la consideración de DCP no exigen para su acceso consentimiento o autorización judicial

3. CUESTIONES PROCEDIMENTALES

Como hemos tenido ocasión de mencionar, la consideración de un determinado lugar como DCP no implica que la Administración tributaria tenga proscrita de forma absoluta la entrada al mismo: siempre que se den una serie de condiciones, que a continuación pasamos a comentar, el acceso al domicilio constitucionalmente protegido puede ser completamente lícito.

3.1. Justificación de la medida: principios de necesidad, proporcionalidad, e idoneidad

Según venimos comentando, el concepto de DCP es un concepto líquido cuya delimitación, ante la ausencia del deseable desarrollo normativo, se ha ido realizando mediante la jurisprudencia de Tribunal Constitucional, el Tribunal Supremo, el TJUE e incluso el TEDH. Pues bien, este exiguo desarrollo normativo también se ha dado en lo que atañe a los presupuestos que convalidan la excepcionalidad de la medida. En efecto, hasta fechas recientes, una eventual entrada en el DCP estaba supeditada, ex artículo 142.2 LGT, a que fuera “necesaria” para el ejercicio de la actuación de los órganos de inspección, o (ex artículo 172 RGGIT), a que éstas “así lo requieran”. En breve, se demandaba cierta “necesidad”, todo un concepto jurídico indeterminado cuyo contenido vino a completarse, una vez más, gracias a la jurisprudencia de nuestros tribunales.

Como injerencia en un derecho fundamental, nos interesa, especialmente, lo que a este respecto haya podido dilucidar el TEDH quien, en distintas sentencias,³⁹ y en relación con el artículo 8.2 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales, ha señalado que la intrusión en el mismo debe responder a “una exigencia social imperiosa” y que la medida adoptada “debe ser proporcionada a la legítima finalidad perseguida”.

Con la misma filosofía, la Audiencia Nacional, en su Sentencia de 31 de enero de 2013 señala que “la interpretación del ordenamiento tributario ha de hacerse buscando un equilibrio entre los

³⁸ Más aún, nos atrevemos a decir que, de hecho el acceso a estos domicilio virtuales puede resultarle a la Administración mucho más provechoso que el acceso al domicilio físico del contribuyente.

³⁹ Algunas ya antiguas, como las SSTEDH de 24 de noviembre de 1986, caso Gillow; 16 de diciembre de 1997, caso Camenzid; 25 de marzo de 1998, caso COP...

intereses en conflicto, es decir, de un lado, las potestades administrativas de inspección y las facultades necesarias para hacer efectivo el mandato constitucional del artículo 31.1 CE y, de otro los derechos fundamentales afectados y los principios de proporcionalidad y de menor injerencia en la vida y las actividades económicas de los obligados tributarios.” En lo que atañe al principio de proporcionalidad, éste debe entenderse según la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional quien exige la concurrencia de tres requisitos para reputar una medida como proporcional: 1) que sea idónea, es decir, que sea susceptible de conseguir el objetivo propuesto, que sea útil; 2) que sea necesaria, esto es que no exista otra medida más contenida capaz de conseguir con la misma eficacia ese objetivo; 3) que sea una medida ponderada, que origine más beneficios que perjuicios, lo cual exige mensurar los beneficios que genera la entrada en el DCP frente al sacrificio que esa entrada supone respecto del sustrato del derecho a la inviolabilidad del domicilio.

La STS de 10 octubre de 2019⁴⁰ analiza el alcance de la excepcionalidad de la medida al señalar los parámetros sobre los que debe concederse la autorización (y previa solicitud administrativa) para la entrada en el DCP. Al efecto, en línea con lo que venimos señalando, indica que “tanto en la solicitud de entrada y registro como en el auto autorizatorio debe figurar –dentro de su contenido mínimo– la finalidad de la entrada, con expresión de la actuación inspectora a llevar a cabo, la justificación y prueba de su necesidad, de que es absolutamente indispensable o imprescindible, el único medio posible para conseguir la finalidad porque existen concretos, precisos y objetivos indicios de defraudación tributaria, con explicación de cuál es el presunto ilícito y cuáles son los concretos indicios que permitan conocer su gravedad, seriedad y entidad, avanzando la cuantía del fraude o la deuda tributaria eludida y explicando por qué ese registro domiciliario es instrumento único y eficaz para su constatación, y que han sido o podrían ser infructuosos otros posibles medios o medidas alternativas menos gravosas”. Igualmente, y en línea con lo anterior, indica que “para otorgar la autorización debe superarse un triple juicio –que debe efectuar el juez competente–: el de idoneidad de la medida (toda vez que ésta debe ser útil para la actuación inspectora), el de necesidad (esto es, que no exista otra medida sustitutiva más moderada que la intromisión que se pretende) y el de proporcionalidad en sentido estricto (pues han de ponderarse los beneficios de tal medida para el fin perseguido frente al sacrificio de un derecho fundamental como el que nos ocupa)”.

Por su parte, la ya mencionada STS de 1 de octubre de 2020 abunda en lo antedicho al recordar que “es preciso que el auto judicial motive y justifique –esto es, formal y materialmente– la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida de entrada, sometiendo a contraste la información facilitada por la Administración, que debe ser puesta en tela de juicio, en su apariencia y credibilidad, sin que quepan aceptaciones automáticas, infundadas o acríticas de los datos ofrecidos. Sólo es admisible una autorización por auto tras el análisis comparativo de tales requisitos, uno a uno”.

Como colofón a este periplo jurisprudencial, y reacción a la STS de 1 de octubre de 2020 antes comentada, la LPLF añade un segundo número al artículo 113 LGT cuyo tenor reza “la solicitud de

⁴⁰ Recurso 2818/2017.

autorización judicial para la ejecución del acuerdo de entrada en el mencionado domicilio deberá estar debidamente justificada y motivar la finalidad, necesidad y proporcionalidad de dicha entrada”. Como podemos observar, en cierta manera, se normativizan los tres requisitos que venía exigiendo ya la jurisprudencia, de forma que la excepcionalidad de la medida, se justifique con un triple juicio que tendrá que tener en cuenta su finalidad, su necesidad y su proporcionalidad. En cuanto a la finalidad o idoneidad de la medida, exige que la entrada en el DCP sea útil y adecuada al propósito perseguido, que no es otro que el de hacer efectivo el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas según la capacidad económica de aquél cuyo domicilio se ve perturbado. Esto implica que el juez que otorgue la autorización de entrada debe entrar a valorar el caso concreto, bien es cierto que absteniéndose de entrar en el fondo del asunto, pero sin aceptar sin más, de forma automática o sin elementos de contraste los datos aportados por la Administración tributaria. Debe, igualmente, justificarse la necesidad de la medida. La entrada al domicilio es una facultad excepcional a la que solo se puede acudir cuando no haya medida alternativa que permita conocer la capacidad económica del titular del DCP. Como indica la STS de 1 de octubre de 2020, debe ser la única posibilidad que permita conseguir el objetivo perseguido por la Administración tributaria, “en el caso de las inspecciones tributarias, habrá de ser la obtención de unos datos imprescindibles -que no pueden conseguirse de otro modo menos invasivo- para determinar la existencia de un comportamiento ilícito del contribuyente o de un incumplimiento de las obligaciones que le incumben”. Finalmente, debe ser una medida subsidiaria o ponderada, lo cual implica que no sea factible utilizar otra menos coercitiva o que afecte en menor medida al derecho fundamental protegido. En otras palabras, el juez deberá valorar si a la luz de los datos o indicios aportados por la Administración tributaria, la fiscalización del obligado tributario resulta imposible con medios distintos a los de la entrada a su domicilio.

En definitiva, pese a la modificación introducida en el artículo 113 LGT por la LPLF, entendemos que su redacción no afecta al contenido de la labor valorativa que debe realizar la autoridad judicial en relación con la posible entrada en el DCP. La idoneidad, necesidad y subsidiariedad como reflejo del principio de proporcionalidad siguen estando presentes. La única diferencia es que ahora la autorización judicial puede otorgarse con carácter previo al inicio formal del procedimiento tributario.

3.2. El consentimiento como presupuesto habilitante primario

Como hemos tenido ocasión de comprobar, tanto la LGT, en sus artículos 113 y 142.2, como el RGGIT, en su artículo 172.3, aluden al consentimiento del titular del domicilio como presupuesto habilitante para la entrada en el DCP.

Como en todo lo relacionado con el DCP, también en este punto la labor de la jurisprudencia ha resultado vital para determinar qué debemos entender por un consentimiento “apropiado” a la entrada del domicilio. Así, una primera cuestión a analizar por los tribunales es la de si el consentimiento debe ser expreso o tácito. Al respecto, hay autores que entienden que salvo que sea aplicable la excepción contenida en el artículo 172.5 RGGIT, el consentimiento otorgado por el titular del DCP debe ser expreso,⁴¹ aunque la opinión generalizada es que ese consentimiento

⁴¹ CÁMARA BARROSO, M. C. (2021), “La inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido...” Ob. Cit.

puede ser tácito o presunto. La jurisprudencia parece apostar por esta última posición, si bien modula el alcance del consentimiento no expreso. En efecto, pese a que en sentencias iniciales (como la STC 22/1984, de 17 de febrero) nuestro Tribunal Constitucional vino a indicar que el consentimiento no necesita ser expreso, posteriormente, como en la STC 209/2007, de 24 de septiembre matiza su afirmación anterior señalando que salvo excepciones, la falta de oposición a la entrada domiciliar no puede entenderse como consentimiento tácito. En esta línea, la STC 173/2011, de 7 de noviembre, y respecto del consentimiento tácito, afirma que para que éste se considere válidamente prestado se exige “la realización de actos concluyentes e inequívocos” que hagan innecesario “acudir a conjeturas o presunciones”. Si el consentimiento fuera expreso existe consenso sobre su forma, puede ser, indistintamente escrito u oral, pero siempre se reflejará en documento para su constancia.

En cuanto al sujeto que debe prestar tal consentimiento por razones obvias, en el caso de las personas físicas, deberá ser el titular del bien constitucionalmente protegido (no hace falta que ostente la titularidad dominical) o su representante, mayor de edad y sin restricción alguna sobre su capacidad de obrar.⁴² En el caso de las personas jurídicas, se exige que se otorgado por quien tenga su representación legal o ejerza labores de dirección o administración. En este sentido, la STS 285/2012, de 25 de enero indica que “el consentimiento debe ser dado por el titular o responsable de la sociedad, no por una empleada administrativa por muy importantes funciones que desarrolle en la misma, si como es el caso aquella no ostenta la representación legal de la misma, ni ejerce labores de dirección o administración como pudieran suponerse a quien detentara cargos como el de Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Director de Departamento, Consejero, o miembro del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa”.

Un tercer requisito es que el consentimiento debe ser prestado libre y voluntariamente. En otras palabras, el consentimiento debiera entenderse otorgado cuando lo expresado coincide con la voluntad real y ha sido prestado espontáneamente, sin presión o sin actitud engañosa por parte de la autoridad, lo cual, en ocasiones, puede chocar con las prácticas de una Inspección que a veces utiliza cierta intimidación (por ejemplo, advirtiendo de que se solicitará inmediatamente autorización judicial, se iniciará un procedimiento de inspección más exhaustivo...) para lograr su objetivo.⁴³

En este orden de asuntos, la STS de 26 de noviembre de 2003 afirma que “el consentimiento prestado debe ser correctamente informado y terminantemente libre. El titular del derecho debe

⁴² Vid. al respecto las SSTS de 4 de noviembre de 2002 y de 14 de marzo de 2006.

⁴³ La misma intimidación podría darse, por ejemplo cuando el “consentimiento” se presta porque media una autorización judicial que a la postre, al analizar el fondo del asunto, decae. En estos supuestos difícilmente puede entenderse que ha sido libremente prestado cuando están presentes autoridades policiales... que obligan a dar entrada al domicilio. Vid. en este sentido MORENO FERNÁNDEZ, J. I. (2019), “Requisitos para la validez del consentimiento prestado a la entrada en el domicilio por la inspección de tributos con autorización judicial” en Álvarez García, S. (Coord) *Amici, Amico. Estudios en homenaje al profesor Antonio Aparicio Pérez*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, p. 228.

ser enterado de que puede negarse a autorizar la entrada y registro que se les requiere, así como las consecuencias que pueden derivarse de esta actuación policial”. Esto es, debe concederse con plenitud de conocimiento de su trascendencia y efectos, que lo son respecto de un asunto en concreto, de suerte que el consentimiento concedido no se puede aprovechar para otros fines distintos.

El consentimiento debe, además, otorgarse con carácter previo a la entrada, “antes del inicio material de las actuaciones inspectoras en el domicilio registrado”⁴⁴ y puede ser revocado en cualquier momento antes o durante el registro, lo cual no es óbice para que en caso de revocación la Administración tributaria pueda adoptar las medidas cautelares recogidas en el artículo 146 LGT según se dispone en el artículo 172.5 RGGIT.⁴⁵

Finalmente, el consentimiento otorgado puede ser limitado o condicionado a determinados lugares, con condiciones temporales, respecto al número de personas que vayan a realizar la entrada, ...

3.3. La autorización judicial como presupuesto habilitante secundario

Como hemos indicado, la ausencia de consentimiento del titular domiciliario obliga a la Administración tributaria a exhibir la autorización judicial para llevar a cabo su inspección. Conviene señalar que no es preciso esperar a la negativa del obligado para solicitar del juez la autorización pertinente, pues, el requerimiento y la negativa del interesado no es condición necesaria para la eficacia habilitante de la resolución judicial. En cualquier caso, lo que es inexcusable es que la solicitud de la autorización sea motivada de suerte que se justifiquen los parámetros de necesidad, proporcionalidad e idoneidad antes referidos.

3.3.1. Sobre el momento procedimental en el que debe obtenerse la autorización

Según adelantábamos, la LPLF introduce importantes novedades en la configuración de la autorización judicial como presupuesto habilitante para la entrada en el DCP. Hasta entonces, la doctrina mayoritaria⁴⁶ venía entendiendo que la autorización judicial para el acceso al domicilio constitucionalmente protegido debe imbricarse en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos y, más específicamente en un procedimiento de inspección.⁴⁷ En esta línea, la

⁴⁴ STS 2879/2015, de 15 de junio de 2015, recurso 1407/2014.

⁴⁵ En este sentido, la STS 3286/2019, de 10 de octubre.

⁴⁶ Con excepciones como HERRERA MOLINA y TADANZO RODRÍGUEZ quienes consideran que el artículo 177.2 RGGIT permite que la entrada en el DCP pueda solicitarse al juzgado para incoar con posterioridad un procedimiento inspector, siempre que se aporten “elementos concretos que demuestren la idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto de tal entrada”. (Vid. su opinión en HERRERA MOLINA, P. M., y TADANZO RODRÍGUEZ, A. (2021), “¿Es necesaria la previa notificación de un procedimiento inspector para que el juez autorice la entrada en domicilio?”, *Revista de Contabilidad y Tributación – CEF*, nº 455, p.121.

⁴⁷ A su inicio o en su fase de instrucción (Vid. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2007), *La inviolabilidad del domicilio ante la Inspección de Tributos*, La Ley, Madrid, p. 248). Otra cuestión es que no se considere requisito necesario el haber puesto en conocimiento previo del obligado tributario el inicio de ese procedimiento.

mencionada STS de 1 de octubre de 2020, en total consonancia con los entonces vigentes artículos 113 y 142.2 LGT señalaba al respecto que “la autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, con indicación de los impuestos y periodos a que afectan las pesquisas, por derivar tal exigencia de los artículos 113 y 142 de la LGT. Sin la existencia de ese acto previo, que deberá acompañarse a la solicitud, el juez no podrá adoptar medida alguna en relación con la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido a efectos de práctica de pesquisas tributarias, por falta de competencia (art.8.6 LJCA y 91.2 LOPJ)”.

Sin embargo, como adelantábamos, la nueva redacción del artículo 113 LGT, en particular la inclusión de su segundo párrafo modifica el criterio jurisprudencial y doctrinalmente aceptado, y permite la concesión de esa autorización judicial incluso cuando en estadios previos al inicio de ese procedimiento. En ello abundan no solo el término “actuaciones” introducido en el párrafo primero de ese mismo artículo 113 LGT (que parecen poder referirse a fases previas al procedimiento de aplicación de los tributos de que se trate) y la adición de un nuevo párrafo al artículo 8.6 de la Ley de Jurisdicción Contencioso Administrativa (LJCA) que, al efecto, señala que “los juzgados de lo Contencioso-administrativo conocerán también de las autorizaciones para la entrada en domicilios y otros lugares constitucionalmente protegidos, que haya sido acordada por la Administración Tributaria en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos aún con carácter previo a su inicio formal cuando, requiriendo dicho acceso el consentimiento de su titular, este se oponga a ello o exista riesgo de tal oposición”.

Siguiendo con las modificaciones introducidas por la LPLF, la nueva redacción del artículo 142.2 LGT indica, en su último inciso, que *cuando para el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta Ley, al tiempo que añade que la solicitud de autorización judicial requerirá incorporar el acuerdo de entrada a que se refiere el mencionado artículo, suscrito por la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine*. Su lectura, por tanto, debe completarse con el último apartado del artículo 113 LGT que señala que *tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial podrán practicarse, aun con carácter previo al inicio formal del correspondiente procedimiento, siempre que el acuerdo de entrada contenga la identificación del obligado tributario, los conceptos y períodos que van a ser objeto de comprobación y se aporten al órgano judicial*.

De lo anterior, podemos inferir que 1) la Administración tributaria está obligada a aportar al órgano judicial datos detallados (aunque sin entrar en el fondo o en cuestiones materiales) para que llegue a tener un conocimiento preciso del alcance de la investigación a desarrollar en el DCP; y 2), que con la aportación de estos datos se evita, como indicaba la STS de 1 de octubre de 2020, que la entrada en el domicilio se realice “con fines prospectivos, estadísticos o indefinidos, para ver qué se encuentra, (...) esto es, para el hallazgo de datos que se ignoran, sin identificar con precisión qué concreta información se pretende obtener”.

3.3.2. *Sobre la posibilidad de considerar el “acuerdo de autorización” como acto administrativo que habilita competencialmente la autorización por parte del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo*

Acabamos de indicar cómo tanto el artículo 113 como el artículo 142.2 LGT en la redacción dada por LPLF refieren la existencia de un acuerdo de entrada que justifique la idoneidad de esta medida tan excepcional. Pues bien, a nuestro entender, este acuerdo de entrada, sustanciado en un ámbito exclusivamente administrativo, es el sustrato que confiere al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo la competencia para autorizar la entrada al DCP.

Como hemos visto, la redacción anterior de ambos artículos daba a entender (al menos a la mayoría de la doctrina) que la autorización de entrada debía circunscribirse en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos ya iniciado para que, llegado el caso, se pudiera solicitar al juez el acceso al DCP. En este sentido, el Tribunal Supremo, en la repetida sentencia de 1 de octubre de 2020 indicaba que de la lectura conjunta del artículo 113 LGT con el artículo 8.6 LJCA y el artículo 91.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ) “resulta con una claridad meridiana que la competencia judicial se ha de sustentar en la existencia de un acto administrativo previo, de cuya ejecución se trata. Parece obvio concluir, en armonía con lo expresado, que la ausencia de ese acto de decisión -máxime si es deliberada- impide el ejercicio de la competencia judicial, pues decae la finalidad explícita que justifica, en la ley, la autorización a la Administración a entrar en el domicilio de las personas cuyo acceso requiera consentimiento del titular. Si no hay nada que ejecutar, amparado en un acto precedente, difícilmente se puede acceder a lo pedido”.

Con tal afirmación en mente, parece obvio que, mediante la referencia al acuerdo de autorización adoptado en sede administrativa, es voluntad del legislador soslayar las reticencias del Tribunal Supremo respecto a la necesidad de que exista un procedimiento de aplicación de los tributos, en el seno del cual encontraría su sustrato el fundamento competencial de la intervención del juzgado de lo contencioso administrativo para decretar la autorización judicial de entrada en el DCP. Ese acuerdo, que ahora no requiere su adopción dentro de un procedimiento de aplicación de los tributos sino que puede ser adoptado fuera de su perímetro, incluso, cuando no se ha iniciado dicho procedimiento justifica por sí mismo la entrada en el domicilio.

3.3.3. *Cuestiones relacionadas con la validez del auto que recoge la autorización de acceso*

En primer lugar debemos señalar que la LPLF no ha introducido ni en la LGT ni en la LJCA), modificaciones en cuanto a la regulación de medidas cautelares (o cualquier otro tipo de mecanismo) que permita compensar la validez de las pruebas obtenidas en el acceso e inspección del DCP realizados al amparo de un auto judicial que, con posterioridad, por la razón que fuere, es declarado nulo.

En cualquier caso parece obvio que declarado nulo el auto que permite el acceso, las pruebas obtenidas por la Administración tributaria devendrían, también, inevitablemente nulas.⁴⁸ En otras palabras, “la doctrina del fruto del árbol envenenado”, con determinados matices derivados de la propia casuística, su contexto,... sería aquí de aplicación, de suerte que declarado nulo el auto, y por extensión, el propio consentimiento del titular de DCP cuando no ha sido necesario requerir la autorización judicial, en el primer caso por no justificarse la medida en parámetros de idoneidad, proporcionalidad y necesidad, en el segundo por ser un consentimiento viciado, por haberse prestado por persona distinta al titular del derecho..., las pruebas obtenidas en la inspección, los datos, documentos,... recabados debieran, igualmente considerarse contaminados.

Dicho lo anterior, y volviendo al ámbito específico de la autorización judicial, si el obligado tributario considera que el auto es contrario a derecho, puede interponer Recurso de Apelación sin que en el mismo puedan hacerse alegaciones sobre el contenido de la inspección, su procedimiento y la valoración concreta de los datos obtenidos. Del mismo modo, también podría plantear recurso contencioso-administrativo de protección de derechos fundamentales ante el TSJ de la Comunidad Autónoma correspondiente, así como Recurso de Amparo ante el Tribunal Constitucional tras agotar todos los recursos.

Por su parte, si se considera el acceso al DCP como un acto de trámite cualificado por afectar a un derecho fundamental podría, también, impugnarse mediante un recurso contencioso-administrativo ordinario ante el TSJ correspondiente en el plazo de 2 meses desde la vulneración del derecho.

Finalmente, el obligado tributario también puede esperar a que la Administración proceda a resolver la liquidación derivada del procedimiento de aplicación de los tributos y utilizar los mecanismos de revisión habituales, el Recurso de reposición o la Reclamación económico-administrativa para alegar esa vulneración.

3.4. Reflexiones previas

Como corolario de lo analizado en este epígrafe, podemos inferir las siguientes conclusiones:

- Las modificaciones introducidas en el régimen de acceso al DCP en los procedimientos de aplicación de los tributos por la LPLF normativizan los parámetros que, previamente, contemplaba la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo para justificar la entrada en el mismo: la idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la medida.
- El acuerdo de entrada es suficiente para entrar en el domicilio constitucionalmente no protegido del obligado tributario, en tanto que para el acceso al DMC debe darse (alternativamente) con dos presupuestos habilitantes, el consentimiento de su titular o la

⁴⁸ Recordemos que conforme al artículo 11 de la Ley Orgánica del Poder Judicial “no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos fundamentales, y que, al respecto, el propio TC, en su Sentencia 114/1984, de 29 de noviembre, ya vino a afirmar que “la admisión en el proceso de una prueba ilícitamente obtenida implicará la infracción del artículo 24.2 de la CE, porque una prueba así obtenida no es una prueba pertinente”.

- autorización judicial de acceso. Preferiblemente debe obtenerse el primero, pero, en cualquier caso su negativa no es preceptiva para poder solicitar la segunda: la autorización judicial podrá recabarse aun cuando el titular del domicilio no se haya negado a su acceso.
- Cuando el acceso al domicilio se produce como consecuencia del consentimiento de su titular es necesario, a su vez, que dicho consentimiento reúna una serie de condiciones: que no esté viciado, que sea otorgado por la persona pertinente, que sea informado y para un asunto en concreto, que pueda ser revocable; puede ser expreso o tácito; aunque convenga tomar constancia de su existencia puede ser oral o escrito...
 - La ausencia de consentimiento para la entrada en el DCP en ningún caso debe considerarse como resistencia a la autoridad (tributaria) sino como el ejercicio de un derecho constitucionalmente protegido. Sólo cuando existiendo autorización judicial para hacerlo el titular domiciliario se negase a permitir la entrada al domicilio podríamos llegar a hablar de este extremo.
 - En cuanto a la autorización judicial de entrada, la LPLF introduce cambios significativos en relación con el momento en el que debe ser recabada. A diferencia de lo que ocurría antes de su entrada en vigor, se permite que la autorización para el acceso se conceda cuando el procedimiento de aplicación de los tributos no ha sido, aún, incoado.
 - En ausencia de procedimiento administrativo, el acto administrativo que avala la competencia del órgano judicial para su intervención permitiendo tal acceso se sustancia en el acuerdo de entrada otorgado por la Administración tributaria.
 - La LPLF sigue sin introducir en la normativa tributaria la regulación de los efectos de la nulidad del auto que autoriza la entrada o del consentimiento para el acceso al DCP.

4. REFLEXIONES FINALES

Como hemos tenido ocasión de observar, la delimitación del derecho a la inviolabilidad del domicilio no ha sido, en absoluto, una cuestión pacífica: sus contornos han debido ser perfilados, vía pretoriana, a través de la enorme labor de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el Tribunal Supremo, el TJUE, y el TEDH.

El concepto de DCP es un concepto líquido que, aún hoy, debe seguir perfilándose, adaptándose a las nuevas realidades en las que vivimos en sociedad y desarrollamos nuestras actividades económicas. La irrupción de las nuevas tecnologías, la digitalización que imponen, e, incluso, la inteligencia artificial que de forma disruptiva comienzan a utilizar nuestras Haciendas, su imbricación con los sistemas operativos de los obligados tributarios,... añadirán, en un futuro no muy lejano, nuevos capítulos a la larga serie de sentencias que nuestros tribunales han dictado en la materia. En efecto, el concepto de DCP deberá adaptarse a estas nuevas realidades y entornos distópicos. El pasado mes de julio, se presentó la “Carta de Derechos Digitales”⁴⁹, un documento

⁴⁹ Vid. https://www.lamoncloa.gob.es/presidente/actividades/Documents/2021/140721-Carta_Derechos_Digitales_RedEs.pdf

carente de valor normativo, que pretende, a pesar de ello, convertirse en un marco de referencia para los poderes públicos en el entorno digital y que recoge, en su apartado I.1, como principio informador de este marco de referencia, el que los derechos y libertades reconocidos en la Declaración Universal de Derechos Humanos, la Constitución Española, el Convenio Europeo de Derechos Humanos, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea,... en los que, como hemos visto se ampara el derecho a la inviolabilidad del domicilio son aplicables a los entornos digitales. En consecuencia, más pronto que tarde, el derecho a la inviolabilidad del domicilio tendrá su manifestación en entornos digitales y en contextos tributarios.

La ausencia de una ley orgánica que regule en detalle este derecho, puede ser, una respuesta práctica a ese entorno cambiante al que venimos haciendo referencia. Sin embargo, no por ello deja de ser preocupante desde el punto de vista de las garantías que debieran ofrecerse a este derecho fundamental de todo contribuyente. La reciente LPLF es claro ejemplo de ello⁵⁰. Como hemos tenido ocasión de comprobar, más allá de introducir meros cambios procedimentales, introduce en la regulación de la entrada al domicilio regulada en los artículos 113 y 142.2 LGT cambios de calado que afectan y permiten la injerencia en el corazón del contenido del DCP de los obligados tributarios. Particularmente preocupa que en apariencia haya sido una reacción normativa a una jurisprudencia, la del Tribunal Supremo, que de forma tan afanosa se ha preocupado por salvaguardar los derechos de los obligados tributarios delimitando, según decíamos, los contornos de este derecho fundamental y su defensa.

Pero, si algo podemos criticar de la LPLF no es sólo que haya regulado en exceso (por tratarse de una ley ordinaria que en la práctica afecta al contenido de un derecho fundamental) sino, precisamente lo contrario, que adolece de una falta de regulación respecto de aspectos básicos para la intendencia en los procedimientos de aplicación de los tributos donde se afecte al DCP. Nos referimos, por ejemplo, a la ausencia de un procedimiento que disponga los pasos a seguir desde que se solicita la autorización judicial hasta que la entrada se hace efectiva; a una regulación más detallada de la revocación del consentimiento (sus efectos, más allá de los contemplados en el RGGIT, forma...); a un mayor detalle en la descripción de los elementos que conforman los espacios especialmente protegidos de las personas jurídicas...⁵¹

En definitiva, casi 40 años después de los primeros pronunciamientos judiciales en la materia que nos ocupa, son muchas, todavía, las cuestiones que desde un punto de vista normativo, práctico y dogmático suscita la entrada de la inspección en el domicilio y en locales de negocio o establecimientos mercantiles de los obligados tributarios.

⁵⁰ RODRÍGUEZ LÓPEZ, J. I. (2021), p. 248.

⁵¹ En idéntico sentido RODRÍGUEZ LÓPEZ, R. I. (2021), p. 251.

Bibliografía

- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2007): *La inviolabilidad del domicilio ante la Inspección de Tributos*, La Ley, Madrid.
- BOSCH CHOLBI, J. L. (2011): “La Inspección de los Tributos ante la protección constitucional del domicilio de las personas físicas, jurídicas y los despachos profesionales: la inspección en una encrucijada”, *Revista técnica tributaria*, Nº 95.
- CÁMARA BARROSO, M. C. (2021): “La inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido por la inspección de los tributos: un análisis jurisprudencial” en Merino Jara, I. (Dir.), *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Wolters Kluwers, Madrid.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A. (2019): “La entrada de la Inspección tributaria en los despachos de los abogados a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, nº 443, pp. 41-70.
- GÓMEZ REQUENA, J. A. (2020): “La inviolabilidad del domicilio en el ámbito tributario: un análisis a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea” en Merino Jara, I. (Dir.), *Derechos Fundamentales y Tributación*, Dykinson, Madrid.
- HERRERA MOLINA, P. M., y TANDAZO RODRÍGUEZ, A. (2021): “¿Es necesaria la previa notificación de un procedimiento inspector para que el juez autorice la entrada en domicilio?”, *Revista de Contabilidad y Tributación – CEF*, nº 455, pp. 114-129.
- LLOPIS NADAL, S. J., y FAUBEL MARTÍNEZ-BÁGUENA, D. (2019): *La entrada y registro domiciliario por la inspección de los tributos*, Francis Lefebvre, Madrid.
- MERINO JARA, I. (2020): “La importancia de los derechos fundamentales y el interés en conocer el criterio jurisprudencial sobre su reflejo en la materia tributaria” en Merino Jara, I. (Dir.) *Derechos Fundamentales y Tributación*, Dykinson, Madrid.
- MORENO FERNÁNDEZ, J. I. (2019): “Requisitos para la validez del consentimiento prestado a la entrada en el domicilio por la inspección de tributos con autorización judicial” en Álvarez García, S. (Coord), *Amici, Amico. Estudios en homenaje al profesor Antonio Aparicio Pérez*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, pp. 227-242.
- OCDE (2016): *Advanced Analytics for a Better Tax Administration. Putting data to work*, OECD Publishing, Paris, Disponible: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264256453-en>.
- OCDE (2014): *Tax Compliance by Design: Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective*, OECD Publishing, 2014. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223219-en>.
- RODRÍGUEZ LÓPEZ, R. I. (2021): “La autorización judicial para la entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario” en Merino Jara, I. (Dir.) *Prevención y Fraude: nuevas medidas tributarias*, Wolters Kluwers, Las Rozas, pp. 219-254.
- ROMERO FLOR, L. M. (2018): “La entrada en el domicilio constitucionalmente protegido por la inspección de los tributos”, en Ruiz López, D. (Coord). *Facultades de las autoridades fiscales*, Compañía Editorial de México, Ciudad de México.
- RUIZ ALMENDRAL, V. (2014): “Algunas ideas en relación con los límites a la entrada y registro en el domicilio de las personas jurídicas en el marco de los procedimientos de inspección tributaria”, Texto de la ponencia presentada en el X Congreso tributario “La justicia ¿garantía del Estado de Derecho?” auspiciado por el Consejo General del Poder Judicial y la Asociación Española de Asesores Fiscales. Oviedo 7, 8 y 9 de mayo de 2014.

CAPÍTULO 10

EL DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A QUE LA ADMINISTRACIÓN RESUELVA EXPRESAMENTE TODAS LAS CUESTIONES QUE SE PLANTEEN EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS Y A LA NOTIFICACIÓN DE RESOLUCIÓN EXPRESA

ANTONIA JABALERA RODRÍGUEZ

Universidad de Granada

jabalera@ugr.es

1. Introducción. 2. Estatuto del contribuyente europeo, buena administración y obligación de resolver en un plazo razonable. Una mirada desde el Derecho europeo. 3. Deber de resolver expresamente los procedimientos tributarios. Configuración general. 3.1. Obligación de resolver expresamente y de motivar la resolución. 3.1.1. La obligación de resolver expresamente los procedimientos de aplicación de los tributos. Delimitación de su alcance. 3.1.2. Obligación de resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen. Una breve referencia a la resolución automatizada del procedimiento. 3.1.3. Obligación de motivar la resolución expresa. Remisión. 3.2. Plazos de resolución de los procedimientos tributarios. 3.2.1. La determinación del plazo máximo de resolución. la fijación del *dies a quo* y del *dies ad quem*. 3.2.2. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la administración. 3.3. Efectos de la falta de resolución expresa en plazo en los procedimientos de aplicación de los tributos. 3.3.1. El silencio administrativo en los procedimientos tributarios y sus efectos. 3.3.2. La caducidad en los procedimientos tributarios y sus efectos. 3.4. La retroacción de actuaciones en los procedimientos de aplicación de los tributos y plazos de resolución. 4. Deber de resolver expresamente los procedimientos tributarios. Algunas cuestiones conflictivas. 4.1. El deber de resolver expresamente el procedimiento inspector y los efectos derivados de su incumplimiento. Especial referencia a los supuestos de retroacción de las actuaciones. 4.1.1. Plazo de duración del procedimiento inspector. Causas de suspensión y de extensión. 4.1.2. Efectos derivados del incumplimiento del deber de resolver en plazo el procedimiento inspector. 4.1.3. La retroacción de actuaciones en el procedimiento inspector y plazo para su resolución. 4.2. El deber de resolver expresamente y la sucesión de procedimientos de aplicación de los tributos. 4.3. La declaración del Estado de alarma y sus efectos sobre los plazos de resolución de los procedimientos tributarios. 5. Conclusiones. Bibliografía.

RESUMEN: En este trabajo analizamos el derecho del obligado tributario a que la Administración tributaria resuelva expresamente en un plazo razonable los procedimientos tributarios que le afecten, y a recibir la notificación de la citada resolución, que constituye para la Administración tributaria un deber de actuar con diligencia, transparencia, eficacia y celeridad en aras a resolver en tiempo y forma dichos procedimientos. Partimos, para ello, del examen del derecho a la resolución en un plazo razonable que conforma el Derecho a una buena administración reconocido en Derecho europeo; para, a continuación, detenernos en el estudio del deber de resolver expresamente los procedimientos tributarios impuesto a la Administración en la Ley General Tributaria, analizando su régimen jurídico general, y prestando especial atención a las

principales cuestiones controvertidas que se plantean en la práctica administrativa cotidiana, atendiendo a los criterios expresados en la doctrina administrativa y la jurisprudencia más reciente.

PALABRAS CLAVE: Derecho a la resolución expresa del procedimiento tributario, Derecho a una buena administración, obligación de resolver, plazos razonables, seguridad jurídica.

ABSTRACT: We analyze the right of taxpayer to have the tax Administration expressly resolve the tax procedures within a reasonable time and to receive express notification of that resolution. This right becomes an obligation of the Administration to act with diligence, transparency, efficiency and swiftness to resolve the procedure in a timely manner. For this, we start from the study of the right to resolution within a reasonable time that makes up the Right to a good administration recognized in European Law, and its impact on the legal system of the member States. Next, we examine the obligation to expressly resolve the tax procedures imposed on the tax Administration in the General Tax Law. We analyze its general legal régime, and we pay special attention to the main controversial issues that arise in daily practice, according the most recent administrative doctrine and jurisprudence.

KEY WORDS: Right to express resolution of the tax procedure, obligation to resolve, Right to good administration, reasonable deadlines, legal certainty.

1. INTRODUCCIÓN

Atendiendo al título de este trabajo, podríamos comenzar estas primeras líneas preguntándonos si en nuestro ordenamiento tributario se reconoce al obligado tributario su *derecho* a que la Administración tributaria resuelva expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos tributarios en los que pueda verse inmerso, y a recibir la notificación expresa de dicha resolución. En el listado de derechos y garantías referidos a los obligados tributarios, incorporado en el art. 34 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se menciona tal derecho, aunque sí se alude al “derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley” (art. 34.1.ñ) LGT), esto es, el *derecho* del obligado tributario a que las actuaciones (*de comprobación o inspección*, ya examinaremos el alcance concreto de esta expresión, y en consecuencia, la extensión del mencionado derecho) se desarrollen en los plazos previstos en dicha Ley¹. A nivel jurisprudencial, no obstante, sí se ha reconocido explícitamente el

¹ El apartado 6 del artículo 102 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (en adelante, RGGI) reconoce al obligado tributario el *derecho* a conocer el estado del cómputo del plazo de duración del procedimiento en el que sea parte, así como, a conocer la existencia de cualquier circunstancia que motive la interrupción, dilación o suspensión del cómputo del plazo de resolución, siempre que, eso sí, dicho obligado tributario curse petición por escrito solicitando expresamente dicha información.

derecho del contribuyente a que las actuaciones de la Administración tributaria se desarrollen en los plazos establecidos², así como, su derecho a esperar una resolución expresa³.

La Ley General Tributaria sí impone explícitamente a la Administración tributaria la obligación de “resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa”, lo que nos permitiría considerar prima facie que dicha obligación de la Administración transmuta, para la otra parte de la relación jurídica tributaria, en el reconocimiento, al menos, implícito, de un derecho. Así se consideró en la Exposición de Motivos de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, al destacar que en el Capítulo IV de la misma se recogían los derechos de los contribuyentes enunciados en la derogada Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, con su adaptación a las peculiaridades de los procedimientos tributarios, “así como los demás derechos generales de los contribuyentes en dichos procedimientos, tales como la obligación de la Administración tributaria de resolver las cuestiones planteadas, el derecho a presentar alegaciones y al trámite de audiencia, los plazos en que deben resolverse los procedimientos tributarios y los plazos de prescripción”.

Esta obligación de resolver expresamente se conecta con el principio general de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), el principio de interés general de la actuación eficaz de la Administración pública (art. 103.1 CE), y el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), y enraíza con el deber jurídico de buena administración, expresamente reconocido en el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, y que se encuentra presente también, si bien de manera implícita, en nuestra Constitución. Se corresponde con un mandato de actuación por parte de la Administración (en nuestro caso, tributaria) en forma racional, objetiva, coordinada, eficaz, eficiente y económica en su servicio a los intereses generales⁴. Este deber, asimismo, se vincula con la idea de seguridad jurídica, entendida, siguiendo a González García, como el vulgar “saber a qué atenerse” a que aspira todo ciudadano en un Estado social de Derecho⁵, y que es resultado de la suma de certeza y legalidad, de jerarquía y publicidad normativa, de irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene este principio de seguridad jurídica y confianza legítima⁶. La seguridad jurídica, por tanto, es la suma de todos estos principios, equilibrada de tal forma que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad⁷.

Esta obligación de resolver, los plazos en que debe resolverse y los efectos jurídicos que se derivan de la resolución en plazo se encuentra regulada, con carácter general, en los artículos 103 y 104

² Véase, entre otras, las SSTS de 5 de diciembre de 2017 (rec. cas. 1727/2016) y de 18 de diciembre de 2019 (rec. cas. 4442/2018), en las que explícitamente se alude al derecho a una resolución administrativa en un plazo razonable en el ámbito tributario.

³ STC 6/1986, de 21 de enero, y SSTS de 2 octubre 1997, de 18 de marzo de 1995 y de 28 de octubre de 1996.

⁴ MARÍN-BARNUEVO FABO, C. (2020), pág. 4 (versión electrónica).

⁵ GONZÁLEZ GARCÍA, E. (2000), págs. 12 y 13.

⁶ GONZÁLEZ GARCÍA, E. (2000), págs. 12 y 13.

⁷ GALAPERO FLORES, R. (2019), pág. 221.

de la LGT para los procedimientos de aplicación de los tributos. Ésta fue una de las novedades más relevantes en materia procedimental introducida en su día por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria⁸, que incorporó en gran medida, a su vez, la innovadora regulación que introdujo la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, anteriormente mencionada. Basta recordar que hasta la aprobación de este último texto normativo, el ordenamiento tributario estaba huérfano de una norma que recogiese la obligación de la Administración tributaria de resolver expresamente, que estableciese un plazo máximo de duración de los procedimientos tributarios, y que determinase las consecuencias jurídicas derivadas de su incumplimiento.

Han pasado casi veinte años desde que se aprobó la actual Ley General Tributaria, y pese a los intentos de corregir parcialmente algunas de las cuestiones más controvertidas que conectadas con este deber de resolución en plazo de los procedimientos tributarios, acompañado del deber de notificación de la citada resolución, se suscitan en la práctica administrativa diaria; lo cierto es que sigue, a día de hoy, tratándose de una materia que genera una constante controversia en las relaciones entre Administración tributaria y obligados tributarios y una elevada litigiosidad, de la que dan buena cuenta los numerosos pronunciamientos judiciales, como tendremos la oportunidad de comprobar seguidamente, y que quizá sea merecedora de una revisión dentro del contexto general de reformulación de los derechos y garantías que conforman el Estatuto del Contribuyente a nivel europeo y nacional para su adaptación al nuevo marco de relaciones entre Administración tributaria y obligados tributarios.

Este trabajo tiene por objeto, precisamente, analizar este derecho del obligado tributario a que la Administración tributaria resuelva expresamente en un plazo razonable los procedimientos tributarios que le afecten, y a recibir la notificación de la citada resolución expresa, que constituye para la Administración tributaria un deber de actuar con diligencia, transparencia, eficacia y celeridad en aras a lograr dicha resolución expresa y tempestiva del procedimiento. Partiremos, para ello, del análisis de la obligación administrativa de resolver en un plazo razonable que conforma el derecho a una buena administración reconocido en Derecho Europeo, y su impacto en los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros, para, a continuación detenernos en el examen del deber de resolver expresamente los procedimientos tributarios en nuestro ordenamiento jurídico, examinando su régimen jurídico general, cercano en gran medida al previsto en la normativa reguladora del procedimiento administrativo común, aunque no del todo coincidente y prestando especial atención a las principales cuestiones controvertidas que se plantean en la práctica administrativa diaria, atendiendo a los criterios expresados en la doctrina administrativa y a nivel jurisprudencial.

⁸ Así lo reconoce MENÉNDEZ GARCÍA, G. (2005), pág. 216.

2. ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE EUROPEO, BUENA ADMINISTRACIÓN Y OBLIGACIÓN DE RESOLVER EN UN PLAZO RAZONABLE. UNA MIRADA DESDE EL DERECHO EUROPEO

En el “Plan de acción para una Fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación”⁹ presentado por la Comisión Europea el pasado 15 de julio de 2020, se contempla expresamente, entre las iniciativas fiscales concebidas para apoyar la senda de la recuperación, la elaboración de una Carta de Derechos del Contribuyente. Con el fin de facilitar la labor de los contribuyentes que operan en un Mercado único, se espera que la Comisión publique en este tercer trimestre de 2021 una Comunicación en la que se recojan los derechos que asisten al sujeto pasivo en virtud del Derecho de la UE, junto con una Recomendación a los Estados miembros orientada a facilitar el ejercicio de dichos derechos y lograr una simplificación de las obligaciones fiscales. Conviene recordar que este Plan de Acción ha sido diseñado para responder al doble desafío que plantea la actual crisis causada por el COVID-19; de un lado, respaldar una recuperación económica rápida y sostenible, y de otro, garantizar unos ingresos públicos suficientes a nivel de la UE. Para ello, resulta imprescindible contar con una fiscalidad equitativa, eficiente y sostenible (empleando la terminología de la propia Comisión) que permita a los Estados miembros generar los ingresos fiscales necesarios para dar respuesta a los desafíos que plantea la actual crisis; de ahí la necesidad de reforzar la posición jurídica de los contribuyentes que serán los llamados a sufragar esos gastos públicos.

La idea de establecer un Estatuto del Contribuyente Europeo no es novedosa. En 2016 se publicaron unas “Orientaciones para un modelo de código del contribuyente europeo”¹⁰, tratándose de un documento no vinculante, que recopila un conjunto de principios, derechos y obligaciones que rigen las relaciones entre los contribuyentes y las administraciones tributarias en Europa. En este documento sólo se hace una breve referencia a la obligación de la Administración de resolver en plazo los procedimientos tributarios; en particular, se dice que “la cooperación de los contribuyentes ayuda a las administraciones tributarias a realizar sus controles de manera eficaz y por un *tiempo razonable* gracias a la posibilidad de entablar un diálogo constructivo”. Sí que insiste, por el contrario, en varias ocasiones en la relevancia que tiene el cumplimiento tempestivo de sus obligaciones fiscales por el contribuyente, y en particular, de la obligación principal de pago del tributo.

En cualquier caso, con independencia de lo que finalmente suceda en esta ocasión con este Estatuto del Contribuyente Europeo, así como, de los derechos y garantías que se reconozcan en su seno a ciudadanos europeos en sus relaciones con las autoridades y administraciones tributarias, lo cierto es que, ya en nuestros días, el obligado tributario puede exigir en el marco europeo el cumplimiento de su *derecho* a que la Administración (tributaria) resuelva expresamente en un plazo razonable. En efecto, el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en adelante, CDFUE), lleva por título “Derecho a una buena administración”, y reconoce,

⁹ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, “Plan de acción para una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación”, de 15 de julio de 2020 [COM (2020) 312 Final].

¹⁰ Este documento está disponible en el siguiente enlace: <http://pdfs.wke.es/9/1/4/4/PD0000119144.pdf> (última consulta: 20/09/2021).

en su primer apartado, que “toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable”¹¹. Este derecho a una buena administración conlleva, por tanto, el derecho a que los asuntos se traten, y en consecuencia, se resuelvan, en un *plazo razonable*.

Si bien es cierto que el artículo 51 de la CDFUE limita el ámbito de aplicación del reconocido derecho a una buena administración, y por ende, del derecho a la resolución en un plazo razonable, señalando que se encuentran compelidos por el mismo “las instituciones, órganos y organismos de la Unión, dentro del respeto al principio de subsidiariedad, así como a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión”¹²; el Tribunal de Justicia, en su conocida Sentencia de 26 de febrero de 2013, *Fracson*, C-617/10, haciendo en opinión de algunos autores una cuestionada interpretación extensiva de este precepto¹³, ha precisado que la Carta se dirige, no sólo a los Estados miembros cuando aplican el Derecho de la UE, sino también cuando aplican normas nacionales comprendidas, eso sí, en el ámbito de aplicación del Derecho de la UE. En este sentido, Marín-Barnuevo Fabo, nos recuerda que los Estados miembros también están obligados a respetar los valores en los que se fundamenta la Unión Europea cuando actúan fuera del ámbito de aplicación del Derecho de la UE¹⁴.

¹¹ En el marco del derecho a la tutela judicial efectiva, proclamado en el art. 47 de la CDFUE, se dispone que toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa y públicamente, dentro de un *plazo razonable*, por un juez independiente e imparcial. La protección de este derecho se impone igualmente en virtud del art. 6, apartado 1, del CEDH (tal y como recuerda el TJUE, en su Sentencia de 29 de marzo de 2012, *Ufficio IVA di Piacenza-Belvedere costruzioni*, C-500/10, ap. 23). En efecto, el Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950, dispone en su artículo 6 que “toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por la Ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella”; reconociendo, por tanto, el derecho a la resolución del proceso judicial en un *plazo razonable* como una pieza esencial de la tutela judicial efectiva, si bien es cierto que limita, en principio, su alcance al ámbito civil y penal, sin alcanzar, en consecuencia, al contencioso administrativo (restricción no presente, en cambio, en el artículo 47 de la Carta). Aunque la literalidad del art. 6 CEDH se refiere al proceso ante un juez o tribunal, como señala SÁNZ GÓMEZ (2021, pág. 228), el Tribunal de Estrasburgo lo ha aplicado a los procedimientos tributarios de manera sistemática desde finales de los años ochenta. Coincidimos con este autor al afirmar que no puede existir derecho a un juicio justo sin derecho a un procedimiento tributario justo, dada la conexión entre procedimiento administrativo y proceso judicial. En cualquier caso, en este trabajo nos vamos a centrar en el deber de la Administración de resolver los procedimientos tributarios en un plazo razonable sin extender nuestro análisis al ámbito de la tutela judicial efectiva en el contexto procesal. Sobre esta última temática, puede consultarse SANZ GÓMEZ, R. (2021), ps. 228 a 233.

¹² No cabe duda, en consecuencia, que cuando un Estado miembro aplica el Derecho de la Unión, debe cumplir con las exigencias derivadas del derecho a una buena administración, en cuanto que éste forma parte del ordenamiento jurídico comunitario. Así lo reconoce el TJUE indicando que cuando un Estado miembro aplica el Derecho de la Unión, “las exigencias derivadas del derecho (...) de toda persona a que sus asuntos sean tratados imparcialmente y dentro de un plazo razonable son aplicables en el marco de un procedimiento de inspección tributaria” (STJUE de 14 de mayo de 2020, *Agrobet CZ*, C-446/18, ap. 46, y STJUE de 8 de mayo de 2014, N., C-604/12, aps. 49 y 50, citada en la anterior).

¹³ Véase MENÉNDEZ MORENO (2020), pág. 2 (versión electrónica).

¹⁴ MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2020), pag. 7 (versión electrónica).

Esta idea de que se tome una decisión en un plazo razonable en las actuaciones administrativas, al igual que la propia esencia del principio de buena administración del que forma parte, se ha ido forjando en la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea hasta su plasmación normativa en el citado art. 41 de la CDFUE¹⁵.

Al respecto, conviene recordar que no existe en Derecho europeo una regulación general acerca de la duración de los procedimientos administrativos y de las consecuencias derivadas de su incumplimiento, aunque sí podemos encontrar regulaciones sectoriales o especiales, como pueda ser la relativa a los procedimientos aplicables a las ayudas de Estado¹⁶. La ausencia de regulación, y en consecuencia, la falta de previsión de un plazo legal, determina que, tanto las instituciones y órganos de la Unión, como los propios órganos administrativos nacionales cuando aplican el Derecho de la Unión, deban poner fin a sus actuaciones en un plazo razonable. La invocación de esta exigencia de un plazo razonable ha sido relativamente habitual en la jurisprudencia europea¹⁷. Ahora bien, como pone de manifiesto Carrasco González¹⁸, la razonabilidad del plazo es esencialmente relativa. En este sentido, el Tribunal de Primera Instancia (en la actualidad el Tribunal General), en su Sentencia de 15 de septiembre de 1998, reconoció que para apreciar si la duración de un procedimiento resulta razonable “será preciso tener en cuenta las circunstancias propias de cada asunto y, en particular, el contexto del mismo, las diferentes fases del procedimiento que debe seguir la Comisión, la complejidad del asunto y su trascendencia para las diferentes partes interesadas”¹⁹.

¹⁵ La idea de buena administración surgió en la jurisprudencia de la Unión Europea como un principio que operaba como un límite o parámetro de legalidad en las actuaciones administrativas, pudiéndose localizar sentencias de los años 1950 y 1960, en las que ya se encuentran algunas referencias, aun no bien definidas, de los elementos que conforman este principio. Entre dichas resoluciones, puede citarse la STJUE de 20 de mayo de 1960, *Erzberghbau AG et autres/Haute autorité* (as. ac. 3/58 a 18/58, 25/58 y 26/58) en la que se alude a la agilidad del procedimiento. Vid. SANZ GÓMEZ (2021), pág. 233.

¹⁶ En la regulación del procedimiento aplicable a las ayudas notificadas por los Estados miembros a la Comisión, se prevé un plazo de dos meses, a contar desde el día siguiente a la recepción de la notificación del Estado miembro interesado, para que la Comisión tome su decisión. Si en este plazo de dos meses la Comisión no se pronuncia, se considerará autorizada la ayuda en cuestión (silencio positivo). Se contempla, asimismo, la posibilidad de que la Comisión pueda fijar un plazo más breve para tomar una decisión al respecto, así como, que pueda acordarse una prórroga del plazo inicial de dos meses si existe un acuerdo entre la Comisión y el Estado miembro implicado. Véase, en este sentido, el artículo 4, apartados 5 y 6 del Reglamento (UE) 2015/1589, del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. En el procedimiento de investigación formal, tras haber analizado las observaciones presentadas por las partes interesadas, la Comisión debe adoptar su decisión tan pronto como se disipen las dudas existentes; sin que exista, por tanto, un plazo preestablecido. Ahora bien, en el caso de que no se resuelva en un plazo de 18 meses, el Estado miembro interesado puede instar a la Comisión para que resuelva el procedimiento, debiendo esta institución europea adoptar su decisión en el plazo de los dos meses siguientes. Véase, al respecto, el artículo 9, apartados 6 y 7 del citado Reglamento.

¹⁷ El TJUE apela, a título ejemplificativo, a que se efectúe la devolución al contribuyente del excedente de IVA devengado en un plazo razonable en su Sentencia de 14 de mayo de 2020, *Agrobet*, ya citada (ap. 35).

¹⁸ CARRASCO GONZÁLEZ (2015), pág. 173.

¹⁹ Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 15 de septiembre de 1998, *Gestevisión Telecinco, S.A.*, T-95/96, apartado 75, citada por CARRASCO GONZÁLEZ, F. (2015), pág. 173. Véase también las Sentencias del Tribunal de Primera

Por otra parte, la falta de armonización en esta materia a escala de la UE, determina que la regulación de los aspectos formales y procedimentales sea competencia de los Estados miembros. Rige, por tanto, el principio de autonomía institucional y procedimental, debiendo las disposiciones normativas internas, no obstante, ser respetuosas con los principios de equivalencia y efectividad impuestos desde el Derecho europeo. No predetermina el Tribunal de Justicia qué ha de entenderse por plazo razonable. La razonabilidad de la duración del procedimiento debe ser examinada a la luz de lo dispuesto en la normativa doméstica, la práctica administrativa y las circunstancias de cada caso. En el ámbito, por ejemplo, de la devolución de ingresos tributarios indebidos, el Tribunal de Justicia ha considerado razonables plazos que se mueven en un horizonte temporal muy variado²⁰.

Por otra parte, este derecho europeo a una buena administración (utilizando la terminología de la CDFUE) ha calado en los últimos años en nuestro ordenamiento jurídico no sólo a nivel normativo²¹, sino también, y especialmente en asuntos relacionados con la materia tributaria, a nivel jurisprudencial. En efecto, la jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha incrementado considerablemente en la invocación del principio de buena administración, tanto desde una perspectiva general²², como en referencia a alguno de los derechos y deberes que lo integran, entre los que se encuentran el que es objeto de nuestra atención, el deber de resolver en un plazo razonable los procedimientos tributarios²³.

Instancia de 19 de marzo de 1997, Oliveira/Comisión, T-73/95, apartado 45, y SCK y FNK/Comisión, asuntos acumulados T-213/95 y T 18/96, apartado 57.

²⁰ Así, el TJUE, en el ámbito de la devolución de ingresos tributarios indebidos, ha admitido la razonabilidad de plazos de tres años (caso BP Soupergaz, C-62/93, y Edis, C-231/96) y de cinco años (casos Haahr Petroleum, C-90/94; Texaco, C-114/95); GT-Link, C-242/95; y Fantask, C188/95), e incluso, siendo más llamativos por su corta duración, plazos de treinta días (Rewe, 120/78, y Comet, 45/76, de manera implícita), sesenta días (caso Peterbroeck, C312/93) y de noventa días (caso Recheio-Cash & Carry, C-30/02).

²¹ Al reconocimiento ínsito que de este principio de buena administración podemos deducir de lo dispuesto en los arts. 9.3, 31.2 y 103.1 de nuestra Constitución, se suma la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, en cuyo artículo 3 se dispone que “las Administraciones públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho”, y algunos Estatutos de Autonomía de segunda generación, como es el caso del Estatuto andaluz, que garantiza expresamente el derecho a una buena administración, comprendiendo bajo este derecho genérico el derecho de todos ante las Administraciones Públicas a que sus asuntos “sean resueltos en un plazo razonable” (artículo 31 de la Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía de Andalucía).

²² *Vid.*, entre otras, las SSTs de 30 de abril de 2012 (rec. cas. 1869/2011), de 3 de noviembre de 2015 (rec. cas. 396/2014), y de 20 de noviembre de 2015 (rec. cas. 1203/2014).

²³ STS de 18 de diciembre de 2019 (rec. cas. 4442/2018), en la que se afirma que “el cómputo del plazo de duración del procedimiento inspector tras la retroacción de actuaciones ordenada por un tribunal económico-administrativo, previsto en el artículo 150.5 LGT, debe realizarse de acuerdo con el principio de buena administración que incluye el derecho a la terminación del citado procedimiento en un “plazo razonable”, para lo cual será preciso tener en cuenta las circunstancias propias de cada caso, de modo que se integren en el citado plazo los períodos de tiempo comprendidos entre la notificación de la resolución a los interesados y la recepción del expediente por el órgano competente para la ejecución que la Administración no justifique y pruebe suficientemente como necesarios para llevar a cabo el traslado del expediente de acuerdo con los principios de diligencia, transparencia y criterio de celeridad”.

Para nuestro Tribunal Supremo, este principio-derecho de buena administración reclama, más allá del cumplimiento estricto del procedimiento y trámites, la plena efectividad de las garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente y ordena a los responsables de gestionar el sistema impositivo, es decir, a la propia Administración tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y la de “garantizar la necesaria protección jurídica de los ciudadanos, impidiendo situaciones absurdas, que generen enriquecimiento injusto o, también, que supongan una tardanza innecesaria e indebida en el reconocimiento de los derechos que se aducen”²⁴. Impone, por tanto, a la Administración una conducta lo suficientemente diligente para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, o aquellas que den lugar a resultados arbitrarios, sin que baste al respecto la mera observancia de procedimientos y trámites²⁵. En palabras de Litago Lledó, “la verdadera fuerza innovadora del principio de buena administración comienza por la exigencia de actividad, actuación, administrativa y la proscripción de la inactividad en cuanto obstáculo para la consecución de los objetivos del Estado social y democrático de Derecho”²⁶.

Este derecho a una buena administración incluye el *derecho a la terminación del citado procedimiento en un "plazo razonable"*²⁷. Tal y como reconoce el TS, en su Sentencia de 5 de diciembre de 2017 (rec. cas. 1727/2016), de este derecho a una buena Administración pública se derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, pues no se trata de una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa, el derecho “a una resolución administrativa en plazo razonable”. Este deber jurídico de resolver, afirma el Alto Tribunal en su Sentencia de 28 de mayo de 2020 (rec. cas. 5751/2017) “no es una invitación de la ley a la cortesía de los órganos administrativos, sino un estricto y riguroso deber legal que obliga a todos los poderes públicos, por exigencia constitucional (arts. 9.1, 9.3, 103.1 y 106 CE), cuya inobservancia arrastra también el quebrantamiento del principio de buena administración, que no solo juega en el terreno de los actos discrecionales ni en la transparencia, sino que, como presupuesto basal, exige que la Administración cumpla sus deberes y mandatos legales estrictos y no se ampare en su infracción (...) para causar un innecesario perjuicio al interesado”²⁸. Ante este deber de resolver, en definitiva, las dilaciones no razonables y desproporcionadas no pueden resultar jurídicamente neutrales sino que de las mismas deberán extraerse las consecuencias jurídicas oportunas en función de las circunstancias concurrentes en cada caso²⁹.

²⁴ SSTS 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 6950/2018), de 18 de diciembre de 2019 (rec. cas. 4442/2018), y de 17 de abril de 2017 (rec. cas. 785/2016).

²⁵ STS de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 6950/2018).

²⁶ LITAGO LLEDÓ, R. (2021), pág. 267.

²⁷ STS de 5 de diciembre de 2017 (rec. cas. 1727/2016).

²⁸ En esta Sentencia de 28 de mayo de 2020 el TS mantuvo que la Administración tributaria no puede dictar providencia de apremio respecto de una liquidación cuando está pendiente un recurso o reclamación económico-administrativa interpuesta frente a la misma.

²⁹ Tal y como podemos inferir de la STS de 5 de diciembre de 2017 (rec. cas. 1727/2016), citada en el texto.

3. DEBER DE RESOLVER EXPRESAMENTE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. CONFIGURACIÓN GENERAL

3.1. Obligación de resolver expresamente y de motivar la resolución

La Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos y también a notificar dicha resolución expresa (art. 103.1 LGT)³⁰. Esta afirmación, aunque parece rotunda, no lo es en absoluto, ya que, como ha puesto de manifiesto Mata Sierra, abundan los supuestos que establecen excepciones a esta regla general³¹. De hecho, el propio apartado 2 de este art. 103 admite que no existirá obligación de resolver expresamente en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por parte del obligado tributario, ni tampoco en aquellos en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados (art. 103.2 LGT). Ahora bien, si el interesado solicita expresamente que la Administración tributaria declare la concurrencia de alguna de las circunstancias anteriormente referidas, ésta queda obligada a contestar a dicha petición³².

Esta obligación de resolver existe en beneficio del particular, quien tiene siempre derecho a esperar una resolución expresa³³. Conviene puntualizar, no obstante, que aunque se imponga a la Administración tributaria la obligación de resolver, en realidad tal obligación no se configura como un derecho subjetivo reconocido al obligado tributario que implique la posibilidad de compeler a la Administración a una conducta concreta, sino que permite oponer a la Administración tributaria un conjunto de consecuencias jurídicas derivadas de su inactividad formal según los casos (caducidad o perención del procedimiento y silencio)³⁴, como veremos a continuación.

3.1.1. *La obligación de resolver expresamente los procedimientos de aplicación de los tributos. Delimitación de su alcance*

Esta obligación de resolver expresamente proclamada en el art. 103.1 LGT queda circunscrita, en principio, a los procedimientos de aplicación de los tributos. A estos efectos, debemos recordar que la aplicación de los tributos “comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus

³⁰ El art. 21.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPAC) dispone que la “Administración está obligada a dictar resolución expresa y a notificarla en todos los procedimientos cualquiera que sea su forma de iniciación”.

³¹ MATA SIERRA, M. T. (2014), pág. 129.

³² Se aparta en este aspecto la norma tributaria, de lo dispuesto en la normativa administrativa (y, en particular, en el art. 21.1 LPAC) en la que se prevé que también en estos casos citados la Administración está obligada a dictar resolución expresa, sin necesidad de que el interesado lo solicite, lo cual ha suscitado alguna crítica doctrinal, como pone de manifiesto OLIVER CUELLO (2018a), pág. 140.

³³ Vid. STC 6/1986, de 21 de enero, y SSTS 2 octubre 1997, de 18 de marzo de 1995 y de 28 de octubre de 1996.

³⁴ *Memento Práctico Francis Lefebvre Procedimientos tributarios*, versión electrónica (apartado 2441).

obligaciones tributarias” (art. 83.1 LGT), y se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección y recaudación y los demás previstos en el Título III de la LGT (art. 83.3 LGT). Además, se ha de tener en cuenta que el art. 260 LGT califica expresamente como aplicación de los tributos, las actuaciones, tanto de la Administración tributaria como del propio obligado tributario, relacionadas con la recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario; lo cual permite extender a los procedimientos de ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado regulados en el Título VII de la LGT, los principios y normas comunes que sobre las actuaciones y procedimientos tributarios se contienen en el Título III, entre los que se encuentra este deber de resolver expresamente en plazo y los efectos jurídicos derivados de su incumplimiento.

Este art. 103 LGT (y, como veremos seguidamente, también el art. 104.3 LGT), no obstante, contiene disposiciones aplicables al procedimiento de revisión en vía administrativa, que ya sabemos no es un procedimiento de aplicación de los tributos, lo que ha suscitado dudas acerca del verdadero ámbito objetivo de aplicación de la obligación de resolver impuesta en el citado precepto³⁵.

3.1.2. *Obligación de resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen. Una breve referencia a la resolución automatizada del procedimiento*

El art. 103.1 LGT indica que la Administración tributaria está obligada a resolver expresamente “todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos”. Impone, por tanto, no sólo del deber de dictar resolución expresa en dichos procedimientos, sino además de resolver todas las cuestiones que en ellos se hayan planteado por los obligados tributarios, y en caso de no hacerlo así, el procedimiento instruido podrá ser impugnado alegando su incongruencia omisiva³⁶. Ahora bien, esta expresión ha de ser interpretada en sus justos términos, de tal modo que, siguiendo a Huesca Boadilla, este deber se cumplirá no sólo cuando se dicte una resolución expresa sobre el fondo de las cuestiones planteadas, sino también cuando se ponga fin al procedimiento declarando, por ejemplo, la inadmisibilidad o extemporaneidad de la solicitud³⁷. Fuera de estos supuestos, la resolución deberá solventar todas las cuestiones planteadas por los interesados y aquellas otras derivadas del procedimiento, en los términos previstos en las normas aplicables al procedimiento, y en su defecto, conforme lo dispuesto en la Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en particular, en su art. 88.1)³⁸.

³⁵ Véase, en este sentido, MENÉNDEZ GARCÍA (2005), pág. 219.

³⁶ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.; LÓPEZ MARTÍNEZ, J.; PÉREZ LARA, J. M., y DAMAS SERRANO, A. (2019), pág. 477.

³⁷ HUESCA BOADILLA, R. (2004), págs. 725 y 726.

³⁸ MARTÍN DÍAZ, E. (2003), págs. 473 y 474.

El art. 88.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, dispone que “la resolución que ponga fin al procedimiento decidirá todas las cuestiones planteadas por los interesados y aquellas otras derivadas del mismo. Cuando se trate de cuestiones conexas que no hubieran sido planteadas por los interesados, el órgano competente podrá pronunciarse sobre las mismas, poniéndolo antes de manifiesto a aquellos por un plazo no superior a quince días, para que formulen las alegaciones que estimen pertinentes y aporten, en su caso, los medios de prueba”.

El acto resolutorio, por tanto, decidirá “todas las cuestiones planteadas propias de cada procedimiento y aquellas otras que se derivan de él” (art. 101.1 RGGI)³⁹. A estos efectos, tendrá la consideración de resolución la contestación efectuada de forma automatizada por la Administración tributaria en aquellos procedimientos en que esté prevista esta forma de terminación (art. 100.2 LGT)⁴⁰, como pudiera ser en relación a la resolución de los aplazamientos y fraccionamientos de menor cuantía. Esta posible resolución utilizando respuestas automatizadas resulta de especial interés en nuestros días atendiendo a la creciente e imparable automatización y digitalización de los procedimientos y actuaciones administrativas fruto de la incorporación de las tecnologías de la información y la comunicación a la actividad administrativa.

Este art. 100.2 LGT debe ponerse en conexión con lo dispuesto en el art. 96.3 LGT, que recordemos exige que “los procedimientos y actuaciones en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos garantizarán la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia. Además, cuando la Administración tributaria actúe de forma automatizada se garantizará la identificación de los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información y de los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse”. En nuestro caso, nos referimos no tanto a los supuestos en los que la Administración tributaria actúa de manera automatizada, sino más bien a aquéllos en los que el acto resolutorio del procedimiento tiene un carácter automatizado (con independencia, por tanto, de que el procedimiento administrativo del que sea consecuencia el citado acto se haya desarrollado de manera más o menos automatizada).

Como ponen de manifiesto Delgado García y Oliver Cuello, aquí no se trata simplemente de tramitar un procedimiento administrativo por medios telemáticos, sino que se da un paso más allá, ya que las posibilidades de las tecnologías de la información y la comunicación son amplias, permitiendo que la resolución de dicho procedimiento sea adoptada por una aplicación informática; lo cual merece, en opinión de los autores citados, un juicio positivo, al cual nos sumamos, “ya que se han de aprovechar todas las posibilidades que ofrecen este tipo de tecnologías y, si puede tramitarse de forma prácticamente total un procedimiento por medios telemáticos, no debe haber inconveniente en admitir que la resolución del mismo la efectúe una aplicación informática. De esta manera, la celeridad en la toma de decisiones es considerable, por lo que, en nuestra opinión, es previsible que en un futuro inmediato aumenten los supuestos de aplicación de la informática decisional en la Administración tributaria. Ahora bien, es importante establecer las garantías y los límites que han de rodear a este tipo de actuaciones”⁴¹. En este sentido, la finalidad garantista del art. 96.3 LGT debería quedar reforzada mediante la información clara y precisa al obligado tributario en el propio acto administrativo de su condición de acto automatizado. En otras palabras,

³⁹ En cuanto al contenido mínimo de esta resolución, deberá incluir una mención expresa al nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario, la fecha, la identificación del órgano que dicta la resolución, el derecho u obligación tributaria objeto del procedimiento y, en su caso, a los hechos y fundamentos de derecho que la motivan (art. 101.2 RGGI).

⁴⁰ Véase el análisis que de este precepto realizan DELGADO GARCÍA, A. M., y OLIVER CUELLO, R. (2006).

⁴¹ DELGADO GARCÍA, A. M., y OLIVER CUELLO, R. (2006).

sería conveniente que, además de las menciones a los órganos competentes a las que se refiere el art. 96.3 LGT, todo acto automatizado se identifique claramente como tal, para que el obligado tributario tenga conocimiento de dicha circunstancia⁴².

Por otra parte, en los procedimientos iniciados a instancia de parte, se espera que exista congruencia entre las peticiones realizadas por el interesado y el objeto del procedimiento, y la resolución que pone fin al mismo. En los procedimientos iniciados de oficio, este deber de resolver expresamente todos los aspectos planteados en el procedimiento se conecta necesariamente con el alcance de las actuaciones desarrolladas. En el caso, por ejemplo, de que el obligado tributario ejercite su derecho a solicitar la ampliación del alcance de las actuaciones de comprobación e investigación, el deber de resolver se extenderá en los mismos términos, conforme a lo dispuesto en el art. 149 LGT. Del mismo modo, este deber de resolver expresamente todas las cuestiones planteadas en el expediente se conecta con los posibles efectos preclusivos de la resolución que pone fin al procedimiento de comprobación y su extensión respecto de procedimientos posteriores que puedan iniciarse dentro del plazo de prescripción. Al respecto, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de octubre de 2020 (rec. cas. 3895/2018), se plantea la cuestión de interés casacional, relacionada con la interpretación del art. 140 LGT, que recordemos se refiere a los efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada, acerca de “si los efectos preclusivos de una resolución que pone fin a un procedimiento de comprobación limitada se extienden sobre aquellos elementos tributarios sobre los que se haya pronunciado expresamente la Administración tributaria o si se extienden sobre cualquier otro elemento tributario, comprobado tras el requerimiento de la oportuna documentación justificativa, pero no regularizado de forma expresa”.

El TS sostiene en este pronunciamiento que si la Administración tributaria cuenta con toda la documentación necesaria para regularizar algún aspecto o elemento de la obligación tributaria (en el supuesto planteado una ganancia patrimonial declarada respecto del IRPF) objeto de un primer procedimiento de comprobación limitada, no puede volver a comprobarlo en un segundo procedimiento de la misma naturaleza, dado que no cabe *ex novo* apreciar la existencia de “nuevos hechos o circunstancias” en las actuaciones posteriores, esto es, “no puede hablarse de “novedad” que haya resultado de su apreciación en actuación de comprobación posterior”. Resulta contraria a la seguridad jurídica proclamada en el texto constitucional que contando la

⁴² En parecidos términos se pronuncia SUBERBIOLA GARBIZU (2021), afirmando que en los actos resolutorios automatizados, “las garantías del contribuyente debieran quedar reforzadas facilitando al obligado tributario información concisa, no sólo sobre los recursos aplicables y las sedes en las que tramitarlos, sino, sobre todo, la condición de acto automatizado de aquel acto resolutorio que se pretende recurrir y (...) de los motivos que fundamentan tal resolución” (pág. 304). En relación precisamente a este derecho a obtener una decisión motivada, en el caso de resoluciones automatizadas, la citada autora realiza un análisis detenido acerca de los problemas de opacidad que la utilización de inteligencia artificial por la Administración tributaria puede plantear en cuanto a los fundamentos que motivan las decisiones automatizadas en los distintos procedimientos tributarios, bien porque los algoritmos utilizados no son públicos o bien porque su contenido no es inteligible, lo que podría derivar, en su opinión, en la anulabilidad del procedimiento (págs.. 320 a 324). Al respecto, estamos de acuerdo con SUBERBIOLA GARBIZU al afirmar que los fundamentos que motivan las decisiones automatizadas en los distintos procedimientos tributarios debieran ser identificables e inteligibles para los contribuyentes (pág. 327).

Administración con toda la documentación precisa para regularizar la obligación tributaria (en este caso la ganancia patrimonial declarada, por haber sido suministrada por los obligados tributarios a requerimiento de la Administración), se limite a su "albur" a comprobar alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero "analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos". No comparte el Tribunal Supremo que "el efecto preclusivo de la comprobación limitada regulado en el art. 140.1 LGT se produce únicamente respecto del objeto comprobado que se especifique en la resolución expresa que pone fin al procedimiento de comprobación limitada, pues ello permitiría a la Administración comprobar varias veces un mismo elemento de la obligación tributaria con tal de que no se pronunciase de forma expresa sobre dicho elemento y sí sobre otros". Y concluye el TS, respondiendo a la cuestión interpretativa planteada, que interpretando el art. 140.1 LGT, "los efectos preclusivos de una resolución que pone fin a un procedimiento de comprobación limitada se extienden no solo a aquellos elementos tributarios sobre los que se haya pronunciado expresamente la Administración Tributaria, sino también a cualquier otro elemento tributario, comprobado tras el requerimiento de la oportuna documentación justificativa, pero no regularizado de forma expresa". Como vemos, la especial diligencia que se requiere a la Administración tributaria se proyecta sobre todas las facetas de su actividad de comprobación e investigación, y por supuesto, también sobre el acto administrativo que se produzca como consecuencia de dicha actuación. De ello se deriva el deber de regularizar todas las cuestiones que se pongan de manifiesto en un determinado procedimiento tributario, y de trasladar al acto resolutorio esa íntegra regularización⁴³.

3.1.3. *Obligación de motivar la resolución expresa. Remisión.*

La resolución que ponga fin al procedimiento será motivada en los supuestos que disponga la normativa aplicable. En este sentido, el art. 103.1 LGT impone a la Administración tributaria el deber de motivar, con una referencia sucinta a los hechos y a los fundamentos de derecho, los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se disponga en la normativa vigente. Nos remitimos, al respecto, al estudio específico que sobre este deber de motivación se contienen en otro capítulo de esta obra.

3.2. Plazos de resolución de los procedimientos tributarios

La obligación de resolver expresamente no puede quedar indefinidamente abierta, dejándola a la voluntad de la propia Administración, dado que ello comportaría una indiscutible vulneración del principio de seguridad jurídica. El reconocimiento de esta obligación debe venir acompañado de la fijación de unos plazos máximos de resolución, y también de la necesaria concreción de los efectos jurídicos que se derivan de su incumplimiento.

⁴³ Vid. SÁNZ GÓMEZ, R. (2021), pág. 247.

3.2.1. La determinación del plazo máximo de resolución. La fijación del dies a quo y del dies ad quem

El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado en la normativa reguladora del correspondiente procedimiento⁴⁴, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea (art. 104.1 LGT).

En ausencia de plazo fijado en la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, éste será de seis meses. Se excluye explícitamente de este plazo máximo de resolución el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro.

La existencia un plazo tan extenso para la conclusión de este procedimiento de ejecución forzosa, como el de prescripción del derecho al que se refiera, ha recibido el aval del Tribunal Supremo⁴⁵; aunque lo anterior no ha impedido que sea objeto de numerosas críticas por parte de quienes se han acercado al estudio de esta materia, a las cuales nos sumamos⁴⁶. Con la ausencia de plazo se pretende, no cabe duda, favorecer el pago de las deudas tributarias, manteniendo vivo el derecho de la Administración tributaria al cobro coactivo de las mismas mientras no transcurra el plazo de prescripción. Se le otorga un mayor tiempo para llevar a cabo sus actuaciones en relación

⁴⁴ A diferencia de la normativa administrativa, en la normativa tributaria se fijan plazos máximos de notificación de la resolución, y no tanto plazos máximos de resolución del procedimiento. Como puso de manifiesto FALCÓN Y TELLA (2003), “si fuera suficiente que el acto se dictase dentro del plazo, aunque se notificase después, se colocaría al administrado en una situación de indefensión, con riesgo incluso de antedataciones, que a veces se han producido”.

⁴⁵ El TS, en su Sentencia de 4 de diciembre de 1998 (rec. cas. 569/1993), recaída en relación al Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, afirmó que “no tener plazo prefijado para su terminación no equivale a que puedan ser indefinidos, eternos, o “estar abiertos toda la vida” como dice la recurrente; significa, por el contrario, que el plazo para su conclusión es tan extenso como el de prescripción del derecho a que se refieran (...), con lo que se sustituye la perención o caducidad del expediente y, en su caso, la generación del silencio administrativo, por la extinción del derecho” (FJ 4º). El Magistrado Sala Sánchez, en el voto particular emitido, discrepa del criterio de la sentencia, salvo en lo referente a la no sujeción a plazo de duración del procedimiento de apremio. En su opinión, “puede admitirse que el procedimiento de apremio para la recaudación de deudas tributarias se sustraiga a la posibilidad de encerrarlo en un plazo global de duración. Se trata de un procedimiento cuyas fases o trámites están sometidos a plazos preclusivos, como ocurre en los procedimientos jurisdiccionales, y en el que, como en estos últimos, pueden suscitarse múltiples incidencias, conflictos de jurisdicción, concurrencia con procedimientos judiciales de apremio y con procedimientos de ejecución universal, aplazamientos de pago en periodo ejecutivo, que precisamente tienen un plazo de resolución de seis meses, impugnación por causas tasadas del propio procedimiento de apremio, suspensión, embargo de bienes y ejecución de garantías, enajenación de bienes embargados, etc. etc. que lo hacen incompatible con el señalamiento de un plazo prefijado y global de duración”.

Véase también la STS de 3 de diciembre de 2012, respecto a la no sujeción a plazo de caducidad del procedimiento de recaudación.

⁴⁶ Esta ausencia de un plazo en sentido estricto tratándose del procedimiento de apremio ha sido objeto de crítica por la doctrina, por pugnar con el principio de seguridad jurídica. Véase, en este sentido, MENÉNDEZ GARCÍA, G. (2005), págs. 227 y 228, GARCÍA NOVOA, C. (2000), pág. 239, MATA SIERRA, M. T. (2014), págs. 133 y 135, entre otros. En una posición opuesta, se sitúa MOCHÓN LÓPEZ, quien considera que la no asignación de un plazo de terminación específico al procedimiento de apremio resulta lógico y coherente, y no puede considerarse que resulte especialmente atentatoria a los derechos de los obligados tributarios (pág. 311).

a dicho apremio dadas las múltiples incidencias que pueden surgir a lo largo del procedimiento ejecutivo, por la existencia de trámites, como pueda ser el embargo y la posterior ejecución de los bienes embargados, cuya realización depende en buena medida de terceros y que requieren de un lapso de tiempo considerable, y también por la imposibilidad de proceder a la citada enajenación de bienes y derechos embargados hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme (art. 172.3 LGT)⁴⁷.

Ahora bien, la solución normativa resulta difícilmente conciliable (aunque, como hemos advertido, el Tribunal Supremo no lo aprecie así), con los principios de seguridad jurídica, proporcionalidad y eficacia que operan en esta parcela como garantía de la posición jurídica de los obligados tributarios, y que exigen que la Administración tributaria actúe con diligencia sin que pueda paralizar sus actuaciones o dilatarlas más de lo debido. Como señala Mata Sierra, “todavía es más grave el hecho de que para que actúe el plazo de prescripción de cuatro años, en sentido estricto, hace falta que el derecho de cobro de la Administración no se ejercite en todo ese tiempo, bastando que se produzca una mínima tramitación, por lenta y a destiempo que sea, para que el cómputo de la prescripción se interrumpa llegándose así a un plazo prácticamente indefinido”⁴⁸. De ahí que, atendiendo a las exigencias derivadas de los principios anteriormente mencionados, lo razonable sería que se fijase, también para el procedimiento de apremio, un plazo de resolución definido que, tomando en consideración las circunstancias especiales e incidencias que pueden acaecer durante su desarrollo y que pueden hacer más complicada y dificultosa su tramitación, sea más amplio que el general previsto en el art. 103 LGT, de seis meses, como sucede, por otra parte, con el procedimiento inspector en el que, recordemos, se fija una duración de dieciocho o veintisiete meses. Junto a esta sujeción del procedimiento de apremio a un plazo máximo de resolución, sería conveniente recordar que su incumplimiento determina su caducidad, que no está reñida con los plazos de prescripción, determinando los posibles efectos que se derivan de la misma.

Recapitulando, en los procedimientos de gestión el plazo máximo de notificación de la resolución será, con carácter general, de seis meses; en el procedimiento inspector, dieciocho o veintisiete meses; en el procedimiento de apremio, su duración coincide con el período cuatrienal de prescripción; y, por último, en el caso de los procedimientos de recuperación de ayudas de Estado, debemos diferenciar en función de que se trate de un supuesto de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación, siendo el plazo máximo de 6 meses (art. 268.2 LGT), o bien, si dicho procedimiento trae causa de la ejecución de una decisión de recuperación que no implica la regularización de una obligación tributaria, debiendo notificar su resolución expresa en el plazo máximo de cuatro meses, salvo que se establezca un plazo distinto en la propia decisión de recuperación (art. 271.1 LGT).

Para la fijación del *dies a quo*, el art. 104.1 LGT toma en consideración la forma de inicio del procedimiento. En los procedimientos iniciados de oficio, se tiene en cuenta la fecha de notificación del acuerdo de inicio; y en los iniciados a instancia del interesado, la fecha en que el documento

⁴⁷ Vid. MATA SIERRA, M. T. (2014), págs. 133 y 134, y MENÉNDEZ GARCÍA, (2005), págs. 223 y 228.

⁴⁸ MATA SIERRA, M.T. (2014), págs. 134 y 135.

tenga entrada en el registro del órgano competente para su tramitación⁴⁹. En el supuesto de que el interesado presente el documento en un órgano distinto al competente para iniciar el procedimiento, no se considerará éste comenzado hasta que el citado documento llegue al registro del órgano competente. Como ha puesto de manifiesto Fernández Junquera, dado que se toma en consideración la fecha de entrada en el registro del órgano competente para su tramitación, y el contribuyente sólo tiene la posibilidad de presentar el documento en el Registro de la Delegación de Hacienda a la que pertenece, sin que pueda hacerlo en el correspondiente al órgano competente para su tramitación, en cuanto que éste no es un registro público, el contribuyente desconoce, con carácter general, el momento de inicio del procedimiento. En opinión de la autora anteriormente citada, en este supuesto el contribuyente permanece en situación de inseguridad jurídica por desconocimiento de la fecha concreta de inicio del cómputo del plazo⁵⁰.

Respecto a la determinación del *dies ad quem*, el procedimiento finaliza con la notificación de la resolución. Puntualiza el art. 104.2 LGT que, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro de plazo, “será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución”.

Aclara, asimismo, este art. 104.2 LGT que, en el caso de las notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, esta obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

En el supuesto de que un procedimiento de aplicación de los tributos finalice como consecuencia del inicio de otro procedimiento (y nos encontremos, por tanto, ante una sucesión de dos o más procedimientos), a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de resolución del primer procedimiento, será suficiente haber realizado un intento de notificación de la comunicación de inicio del segundo procedimiento (art. 101.6, primer párrafo RGGI). A esta posibilidad de concatenar dos o más procedimientos de aplicación de los tributos nos referiremos más adelante.

3.2.2. *Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración*

Hay que tener en cuenta que, según el art. 104.2 LGT y art. 102 RGGIT, los períodos de interrupción justificada que se especifican reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se

⁴⁹ Vid. art. 59 RGGI que recoge los criterios de atribución de competencias, dentro de la Administración tributaria, a los distintos órganos que la conforman. Por otra parte, vemos cómo la normativa tributaria vuelve a distanciarse de la normativa administrativa común al determinar el *dies a quo* en los procedimientos iniciados de oficio, decantándose la norma tributaria por la fecha de notificación del acuerdo de inicio, mientras que en el ámbito administrativo (art. 21.3.a) LPAC), sin embargo, se tiene en cuenta la fecha de adopción del acuerdo de iniciación. No existen diferencias, en cambio, respecto de la fijación del *dies a quo* en relación a los procedimientos iniciados a instancia de parte.

⁵⁰ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (2016), pág. 5 (versión electrónica).

produzcan conforme a lo previsto en la LGT no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento (art. 102.2 RGGI).

A efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, estos períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por días naturales. La concurrencia de alguna de estas causas de paralización del cómputo, no impedirá la práctica de las actuaciones que durante dicha situación puedan desarrollarse (art. 102.7 RGGI). Asimismo, en caso de que concurran en un mismo procedimiento de aplicación de los tributos, varias situaciones que ocasionan una paralización del mismo, ya se trate de supuestos de interrupción justificada y/o de dilaciones por causa no imputable a la Administración; el período total de interrupción del plazo de duración del procedimiento se calcula tomando en consideración los días naturales transcurridos desde que produce efectos el primer supuesto de interrupción justificada y/o dilación no imputable a la Administración hasta la fecha en que desaparecen los distintos supuestos de paralización que han ido coincidiendo parcial o totalmente en el tiempo.

En estos supuestos se reconoce expresamente que el obligado tributario tendrá derecho a conocer el estado del cómputo del plazo de duración y la existencia de las circunstancias determinantes que provocan su paralización, con indicación de las fechas de inicio y fin de cada interrupción o dilación, siempre que lo solicite expresamente (art. 102.6 RGGI).

En los arts. 103 y 104 RGGI se especifican las causas de paralización justificada del cómputo de los plazos que resultarán aplicables con carácter general en cualesquiera procedimientos de aplicación de los tributos, siempre que su normativa específica no disponga lo contrario, como sucede con el procedimiento de inspección⁵¹. Al respecto, nos remitimos al riguroso y exhaustivo examen que de estas circunstancias motivadoras de la interrupción o dilación se realiza en otro capítulo de esta obra.

3.3. Efectos de la falta de resolución expresa en los procedimientos de aplicación de los tributos

La Administración tributaria no puede abstenerse de resolver expresamente, ni tampoco de hacerlo en los plazos dispuestos en la normativa tributaria en función del procedimiento concreto del que se trate. Su inactividad constituye una situación “anormal” a la que se reacciona desde el ordenamiento jurídico articulando, no tanto mecanismos de cumplimiento forzoso a instancia del interesado, sino un conjunto de instrumentos, herramientas o recursos que actúan como “técnicas de control que, de forma indirecta, impulsan a que la Administración cumpla con su obligación de resolver en el plazo correspondiente y que pueden tener incidencia en el transcurso del procedimiento administrativo de que se trate”⁵².

⁵¹ La modificación introducida en la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, no permite, a los efectos del cómputo de plazos para el procedimiento inspector, ni las dilaciones ni las interrupciones justificadas (art. 150.2 último párrafo).

⁵² MATA SIERRA, M. T. (2014), pags. 61 y 62.

El incumplimiento de esta obligación, además de permitir accionar los mecanismos de exigencia de responsabilidad disciplinaria a las autoridades y al personal al servicio de las Administraciones Públicas, y en su caso de responsabilidad patrimonial de la propia Administración⁵³, desencadenará un conjunto de efectos jurídicos que se proyectan sobre el procedimiento tributario singular y cuya concreción difiere, precisamente, del tipo de procedimiento del que se trate, como veremos seguidamente. No existe, por tanto, un régimen jurídico común para todos los procedimientos tributarios.

Como regla general, el incumplimiento de los plazos máximos de resolución de los procedimientos de aplicación de los tributos producirá los efectos dispuestos en su normativa específica, y en su defecto, los previstos en el art. 104 LGT, sin perjuicio de la obligación de la Administración tributaria de dictar resolución expresa cuando proceda, y sin perjuicio del derecho que asiste al contribuyente a esperar dicha resolución expresa.

3.3.1. *El silencio administrativo en los procedimientos tributarios y sus efectos*

En todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda (art. 104.3 LGT).

En ausencia de una regulación específica de los efectos derivados del vencimiento del plazo máximo de duración en los procedimientos iniciados a instancia de parte sin que se haya notificado la resolución expresa, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, con dos excepciones: las solicitudes formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el art. 29 de la Constitución, y en los de impugnación de actos y disposiciones. En estos supuestos, el silencio tendrá carácter desestimatorio (art. 104.4 LGT).

En los procedimientos iniciados de oficio de los que pudiera derivarse el reconocimiento, o en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, y siempre que su normativa específica no discipline las consecuencias jurídicas derivadas del incumplimiento del deber de resolver expresamente en plazo, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento (art. 104.4 LGT).

El art. 101.4 RGGI se ocupa del silencio administrativo como consecuencia del incumplimiento de los plazos de resolución, advirtiendo que, como ocurre en el régimen administrativo común, en los casos de estimación por silencio administrativo, la resolución expresa posterior sólo podrá ser confirmatoria del mismo. En estos supuestos la naturaleza del acto presunto sólo faculta a la Administración para resolver de forma estimatoria.

En los casos de desestimación por silencio administrativo, la resolución expresa posterior al vencimiento del plazo se adoptará por la Administración sin vinculación alguna al sentido del

⁵³ Véase el análisis que de las distintas técnicas de garantía de carácter extraprocedimental realiza MATA SIERRA, M. T. (2014), págs. 62 a 89.

silencio. De igual modo que en el régimen administrativo común, la Administración tributaria mantiene en este supuesto, dado que no existe un acto administrativo presunto, todas sus facultades decisorias, pudiendo dictar una resolución extemporánea que decida sobre las cuestiones planteadas en el expediente sin estar condicionada en cuanto al contenido de dicha decisión⁵⁴.

Se hace eco la normativa tributaria de la conocida distinta naturaleza del silencio administrativo. El silencio negativo constituye una mera ficción jurídica, que permite al interesado abrir la vía de recurso o esperar, en su caso, a la resolución expresa, manteniendo la Administración (tributaria) la obligación de resolver expresamente. Para la impugnación de este acto presunto por parte del interesado (obligado tributario, en nuestro ámbito) no existe plazo⁵⁵. Al respecto, existe una consolidada doctrina constitucional sobre el acceso a la justicia de las personas cuyos derechos e intereses legítimos se ven frustrados o perjudicados por la inactividad administrativa, elaborada a partir de la STC 6/1986, de 21 de enero. Esta jurisprudencia viene insistiendo en que el silencio administrativo de carácter negativo es “una ficción legal que responde a la finalidad de que el ciudadano pueda acceder a la vía judicial, superando los efectos de la inactividad de la Administración”. Así, se reitera, entre otras, en la STC 52/2014, de 10 de abril, al afirmar que “ante una desestimación presunta el ciudadano no puede estar obligado a recurrir en todo caso, so pretexto de convertir su inactividad en consentimiento del acto presunto, pues ello supondría imponerle un deber de diligencia que no es exigible a la Administración”, y añade, “la Ley no obliga a un ciudadano a recurrir un acto presunto y sí a la Administración a resolver, de forma expresa, la solicitud o el recurso presentado por él”. No se puede transformar en una ventaja lo que es un incumplimiento de la propia Administración (STC 188/2003, de 27 de octubre).

El silencio positivo, en cambio, constituye un acto administrativo, y no una ficción procesal, atendiendo a que la Administración (tributaria) no puede variar el sentido estimatorio mediante el sencillo expediente de dictar resolución expresa, aunque tardía, de forma que, la modificación del sentido de la decisión producida por silencio positivo sólo puede producirse, válidamente, y con carácter general, siguiendo los procedimientos de revisión o de recurso de los actos expresos⁵⁶.

⁵⁴ Estos efectos del silencio administrativo se entienden sin perjuicio de la facultad de la Administración de proceder a la comprobación o investigación de la situación tributaria de los obligados tributarios, en relación a la concurrencia de las condiciones y requisitos de beneficios fiscales que estén condicionadas al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento (art. 101.5 RGGI, en relación con el art. 115.3 LGT).

⁵⁵ Así ha sido reiteradamente reconocido por el TC (en sus SSTC 6/1986, de 21 de enero, FJ 3; 204/1987, de 21 de diciembre; 63/1995, de 3 de abril; 188/2003, de 27 de octubre; 220/2003, de 15 de diciembre; 14/2006, de 16 de enero; 186/2006, de 19 de junio; 27/2007, de 12 de febrero; 64/2007, de 27 de marzo; 72/2008, de 23 de junio; 175/2008, de 22 de diciembre; 149/2009, de 17 de junio; 2077/2009, de 25 de noviembre; 37/2012, de 19 de marzo; y 52/2014, de 10 de abril, entre otras) y por la jurisprudencia del TS (entre otras, STS de 23 de enero de 2004).

⁵⁶ MESTRE DELGADO, J. F. (2014), pág. 11.

3.3.2. La caducidad en los procedimientos tributarios y sus efectos

La caducidad o perención es el instituto jurídico que mide los efectos del paso del tiempo en el discurrir de los procedimientos administrativos que tienen fijados un plazo máximo de duración. Implica que el expediente o actuaciones administrativas practicadas, han perdido su eficacia intrínseca por haber permanecido paralizado (o paralizadas) durante el tiempo y en las condiciones que marca la ley, o por haber rebasado su duración el tiempo máximo que la normativa fija para su conclusión; “pero tales efectos (puramente adjetivos) para nada afectan al derecho subjetivo o potestativo que en el expediente se actuaba, el cual sigue unas vicisitudes y una vida propias, distintas de aquellos. Es más, determinadas actuaciones producidas en aquel expediente (por ejemplo, documentos, certificaciones e, incluso, algunas pruebas) pueden seguir siendo eficaces fuera de él”⁵⁷.

Los plazos de caducidad no son susceptibles de interrupción (a diferencia de los de prescripción) y sobrevienen inexorablemente al concluir el plazo resolutorio del procedimiento administrativo⁵⁸. La caducidad opera *ope legis*, apreciándose de oficio, sin necesidad de que lo aleguen los obligados tributarios⁵⁹.

La caducidad del procedimiento tributario puede deberse a la propia inactividad o conducta obstructiva del obligado tributario como interesado en el procedimiento (caducidad o perención particular), o tener su origen en la inactividad de la propia Administración tributaria (caducidad o perención administrativa). Cuando la paralización obedece a la conducta del particular, la perención presupone una decadencia en el interés de que se llegue al pronunciamiento administrativo; cuando la paralización es imputable a la Administración, la perención cumple la finalidad de evitar que el procedimiento se eternice con menoscabo para la seguridad jurídica⁶⁰.

En los procedimientos tributarios iniciados a instancia de parte, si se produce una paralización en su tramitación “por causa imputable al obligado tributario”, conforme a lo dispuesto en el art. 104.3, párrafo tercero LGT, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo.

En los procedimientos iniciados de oficio “susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen” se producirá la caducidad del procedimiento siempre que, vencido el plazo máximo establecido, no se haya notificado resolución expresa, y además, la normativa reguladora del procedimiento del que se trate no contemple una regulación específica al respecto. Esta es la norma general, por tanto, sancionada en el art. 104.4 b) LGT. De hecho la LGT prevé explícitamente la caducidad como consecuencia del incumplimiento del plazo de duración en todos los procedimientos de gestión iniciados de oficio, con la salvedad del procedimiento de comprobación de valores (aunque cabe entender que también resulta operativa la caducidad en este supuesto)⁶¹.

⁵⁷ STS 27 de septiembre de 2002 (rec. cas. 6691/97).

⁵⁸ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.; LÓPEZ MARTÍNEZ, J.; PÉREZ LARA, J. M., y DAMAS SERRANO, A. (2019), pág. 490.

⁵⁹ Resolución del TEAC de 11 de abril de 2013 (00/1240/2012).

⁶⁰ STS 27 de septiembre de 2002 (rec. cas. 6691/97).

⁶¹ Véase art. 127 respecto del procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos; art. 130 en relación al procedimiento iniciado mediante declaración; art. 133.1.d) en el procedimiento de verificación de datos y art. 139.1.b) LGT, en el procedimiento de comprobación limitada.

Se aparta, no obstante, de esta norma general el procedimiento inspector, en el que el incumplimiento del plazo de duración no determinará la caducidad del procedimiento (art. 150.6 LGT), y también el procedimiento de recuperación de ayudas de Estado, tanto en el los supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación (art. 268.2 LGT), como en aquellos otros casos en los que la ejecución de la decisión de recuperación no implica la regularización de una obligación tributaria (art. 271.1 LGT), que no caduca pese a la expiración del plazo máximo de duración sin que se haya resuelto expresamente.

Una vez producida la caducidad, ésta “será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones” (art. 104.5 primer párrafo LGT). Como pone de manifiesto Fernández Junquera, la Administración tributaria se muestra con frecuencia renuente, no sólo a declarar de oficio que se ha producido la caducidad de un procedimiento, sino también, a dar respuesta a la solicitud de declaración por parte de los obligados tributarios, desconociendo la “importancia e interés, que tiene para el contribuyente, el conocimiento exacto de que se ha producido la caducidad del procedimiento, tanto para conocer el transcurso exacto del tiempo de prescripción, como la ausencia de dilaciones indebidas, por citar las dos más importantes”, y en definitiva, “por simple seguridad jurídica”⁶².

La caducidad implica la desaparición jurídica del procedimiento, que no del derecho sustantivo que en él se trataba de hacer valer; de tal modo que, el procedimiento caducado nunca podrá ser objeto de resolución expresa, incluso, fuera del plazo establecido para resolverlo. Como ha señalado el TS, en los casos de actuaciones llevadas por la Administración en el seno de un procedimiento caducado, el efecto inmediato de la declaración de caducidad es la desaparición jurídica del procedimiento, lo que conlleva que el mismo se deba tener por no realizado. Esta desaparición jurídica del procedimiento conduce a negar efectos interruptivos de la prescripción a las reclamaciones y recursos que se interpongan en plazo por el obligado tributario para obtener la declaración de caducidad. Por tanto, “las actuaciones realizadas hasta el momento de la caducidad se consideran inexistentes a efectos de interrumpir la prescripción, aunque las mismas y las pruebas recabadas en el procedimiento caducado conservan su validez y efectos en otros posteriores”⁶³.

En efecto “las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario” (art. 104.5. tercer párrafo LGT). Aunque el procedimiento caduque, la Administración puede reiniciarlo sin dificultad, sirviéndose de todos los elementos del procedimiento anterior, que siguen siendo válidos y eficaces (conforme al principio de conservación de actos)⁶⁴. Esta norma obedece al principio de economía procesal y considera que lo que caduca es el procedimiento, pero no los elementos de prueba o los documentos utilizados en el mismo⁶⁵.

⁶² FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (2016), pág. 4.

⁶³ STS de 19 de diciembre de 2013 (rec. cas. 1885/2013).

⁶⁴ La LGT, en cambio, no otorga las mismas consecuencias a la caducidad cuando ésta se produce en el procedimiento sancionador (una vez caducado, no podrá volver a reiniciarse, conforme al art. 211.4 LGT).

⁶⁵ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (2009), pág. 437.

La caducidad, por otra parte, no producirá por sí sola la prescripción de los derechos de la Administración tributaria (en particular, del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, y del derecho a exigir el pago de las deudas liquidadas y autoliquidadas, art. 66 LGT⁶⁶). Ahora bien, las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción⁶⁷ ni se considerarán requerimientos administrativos a efectos de aplicación de los recargos por declaración extemporánea y espontánea regulados en el art. 27 LGT (art. 104.5 LGT).

Una vez producida la caducidad, la Administración puede volver a iniciar el mismo procedimiento u otro de diferente naturaleza, con el mismo o con otro alcance distinto, conservando validez y eficacia todos sus elementos y pruebas, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción. Como se ha puesto de manifiesto la doctrina, “de nada sirve declarar caducado un procedimiento, si acto seguido, la Administración puede reiniciarlo con mínimo esfuerzo”⁶⁸,

En los supuestos de caducidad del procedimiento de aplicación de los tributos, los recursos y reclamaciones formulados contra las liquidaciones derivadas del mismo, no interrumpen la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, pero sí tienen el valor de interrumpir, en su caso, la prescripción del derecho del reclamante a obtener la devolución solicitada en su autoliquidación⁶⁹.

En principio, no existe obligación de resolver expresamente, declarando de oficio la caducidad, en aquellos supuestos en los que ésta vaya a ser la forma de terminación definitiva del procedimiento, esto es, en aquellos casos en los que la Administración no vaya a iniciar de nuevo otro procedimiento respecto del mismo concepto y períodos⁷⁰.

Ahora bien, si la Administración tributaria pretende iniciar el mismo procedimiento que caducó, en tal caso, debe declarar de oficio expresamente la caducidad del procedimiento anterior. Así ha sido defendido por el TEAC, en base a que, de no existir esta declaración expresa, el obligado tributario podría albergar dudas acerca de si se trata del mismo procedimiento que continúa o de un nuevo

⁶⁶ Ya sabemos que desde la modificación operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, el derecho de la Administración tributaria a comprobar e investigar no prescribe, con carácter general, salvo en los supuestos mencionados en el art. 66 bis LGT.

⁶⁷ En la STS de 18 de junio de 2020 (rec. cas. 677/2017) se reconoce que “declarada la caducidad de un expediente iniciado por declaración, los actos del mismo, incluyendo la declaración extemporánea del obligado tributario, no interrumpen el plazo de prescripción del derecho de la administración a liquidar. Por lo que sólo puede reiniciarse el procedimiento si no ha transcurrido el plazo legalmente establecido”. En idénticos términos, se pronuncia la STS de 25 de noviembre de 2019 (rec. cas. 6270/2017).

⁶⁸ SANTAMARIA PASTOR, (2005): “Caducidad del procedimiento (art. 44.2 LRJAP)”, *RAP*, n.º 168, págs. 16 y 17, citado por FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (2016), pág. 2.

⁶⁹ Criterio recogido, entre otras, en las Resoluciones del TEAC de 26 de octubre de 2010 (R.G. 00/4337/2009), de 26 de abril de 2012, (R.G. 00/4979/2011), de 27 de septiembre de 2012 (R.G. 00/2975/2012); y de 9 de abril de 2019 (Núm. Res. 0/04696/2016/00/00).

⁷⁰ En este caso, el procedimiento iniciado de oficio y luego caducado no habrá interrumpido el plazo de prescripción, pero no haría falta declararlo expresamente en la medida en que la Administración nada ha decidido sobre el fondo del asunto y no pretende volver a ejercitar su acción.

procedimiento que se inicia; teniendo en cuenta, además, que el primer procedimiento caducado no ha servido para interrumpir los plazos de prescripción en favor de la Administración; y, por último, que el segundo procedimiento no tiene por qué ser necesariamente de la misma naturaleza, o en su caso, con el mismo alcance, que el primero, siendo la notificación de estos extremos obligatoria para la Administración.

Resulta imprescindible, por tanto, que se produzca la declaración expresa de caducidad de un procedimiento anterior, antes de iniciar uno nuevo, “sin que quepa la interpretación de que el inicio de un procedimiento nuevo pueda interpretarse como que conlleva “implícitamente” la declaración de caducidad del anterior”⁷¹. Por otra parte, esa resolución por la que se declara la caducidad es un acto que, aunque no decide como es obvio sobre el fondo del asunto, es recurrible por los medios ordinarios⁷². El TS también ha sido claro y contundente en cuanto a la necesaria, y no facultativa, declaración de caducidad expresa en estos supuestos⁷³.

Y la duda que queda por despejar es si la Administración tributaria puede declarar en un mismo acto la caducidad de un procedimiento y el reinicio inmediato de dicho procedimiento caducado, o si dicha declaración es un acto independiente y previo a aquél que permite iniciar un nuevo procedimiento. En un principio, dado que la normativa tributaria guarda silencio, podríamos considerar que admitir esta última opción, que en un único acto se declare la caducidad y reinicio simultáneo del procedimiento, resulta contraria al principio de seguridad jurídica, y causa cierta indefensión al obligado tributario, dejando vacía de contenido la obligación de la Administración de resolver en los plazos marcados. Sin embargo, el TS ha admitido esta posibilidad, aferrándose al tenor literal del art. 104.5 LGT, que sólo exige que “producida la caducidad, ésta sea declarada, de oficio o a instancia del interesado ordenándose el archivo de las actuaciones”; pero no condiciona la validez de la iniciación del nuevo procedimiento, a que la notificación de la declaración de caducidad se haga por separado. En su Sentencia de 18 de julio de 2017 (rec. cas. 2479/2016), el TS sostiene que no produce indefensión una notificación que acumule la puesta en conocimiento de dos actos (caducidad e inicio de un nuevo procedimiento), al resultar posible una clara indicación del diferente régimen de impugnación de uno y otro, expresando con claridad y separación el carácter y los requisitos de recurribilidad que, en su caso, les afectan.

3.4. La retroacción de actuaciones en los procedimientos de aplicación de los tributos y plazos de resolución

El artículo 104 LGT no contiene una norma que acote la duración de las actuaciones tributarias cuando se anula un acto resolutorio de un procedimiento tributario de aplicación de los tributos, ni tampoco las disposiciones específicas reguladoras de los distintos procedimientos de aplicación

⁷¹ Resolución TEAC de 1 de diciembre de 2012 (RG 00/5960/2010), y Resolución del TEAC de 9 de abril de 2019 (núm. 0/03295/2016/00/00).

⁷² *Ibidem*.

⁷³ SSTs de 26 de febrero de 2019 (rec. cas. 1423/2017), de 27 de febrero de 2019 (rec. cas. 1411/2017) y de 27 de febrero de 2019 (rec. cas. 1415/201).

de los tributos; a diferencia de lo que ocurre con respecto al procedimiento de inspección y al procedimiento de recuperación de ayudas de Estado en materia tributaria. En efecto, como veremos, el art. 150.7 LGT, refiriéndose al procedimiento inspector, dispone que, en el caso de que una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deben finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan hasta la conclusión del plazo general de duración del procedimiento, o en seis meses, si éste último fuera superior. Por su parte, el art. 268.3 LGT, refiriéndose al procedimiento de recuperación de ayudas de Estado en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación, determina que en el caso de que una resolución judicial aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones administrativas, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo general de duración del procedimiento (seis meses) o en el plazo de tres meses, si éste último es superior⁷⁴. Tratándose, en cambio, del procedimiento de recuperación de ayudas de Estado en aquellos otros supuestos que no impliquen la regularización de una obligación tributaria, teniendo en cuenta que el plazo máximo de duración de los mismos se reduce a cuatro meses, el art. 271.3 LGT contempla que cuando se aprecien defectos formales en una resolución judicial ordenándose la retroacción de las actuaciones administrativas, el plazo para la finalización de éstas será el que reste desde el momento al que se retrotraigan hasta el plazo general de cuatro meses, o en su defecto, el de dos meses, si éste es superior.

Como ya se hemos apuntado, el artículo 104 LGT no contiene una previsión expresa de duración de las nuevas actuaciones en el caso de haber sido anulado un acto con retroacción del procedimiento. Cabe preguntarse, ante el silencio normativo, cuál es el plazo aplicable, y en concreto, si la Administración dispone para tramitar aquellas actuaciones de todo el plazo previsto inicialmente para el procedimiento de que se trate (seis meses, con carácter general). La respuesta a este último interrogante, siguiendo al TS, en su Sentencia de 23 de mayo de 2018 (rec. cas. 666/2017), ha de ser negativa. Se ha de tener en cuenta que la retroacción de actuaciones no pone en marcha un procedimiento nuevo, sino que permite ir hacia atrás en el ya abierto, en el que se produjeron los defectos procedimentales que determinan la anulación de la resolución que le puso fin, de tal modo que resultaría anómalo que la Administración recuperase en toda su extensión todo el tiempo del que disponía inicialmente para decidir, y si se le permitiese proceder de tal modo se desconocería la regla de que nadie puede obtener ventaja de sus propios errores. Además, se ha de tener en cuenta la propia voluntad del legislador, que anuda específicas consecuencias a la actuación extemporánea de la Administración en perjuicio de la seguridad jurídica, al no respetar los plazos de que legalmente dispone, como sucede, por ejemplo, con la previsión contenida en el art. 26.4 LGT que le impide exigir intereses por el tiempo en que exceda, por causa que le sea imputable, los plazos fijados para resolver.

⁷⁴ En este supuesto, el plazo se computa desde la recepción del expediente por el órgano competente para la reanudación del procedimiento de recuperación de ayudas de Estado.

Una vez descartado que la Administración pueda contar nuevamente con todo el tiempo previsto legalmente en función del procedimiento de que se trate, cabe plantearse cuál es el plazo del que dispone el órgano competente para adoptar la decisión que proceda, siendo éste, conforme a la mencionada Sentencia del TS, “exclusivamente, el que le restaba -en el procedimiento originario- para dictar la correspondiente resolución desde el momento en el que tuvo lugar el defecto determinante de la indefensión”. En este supuesto, el *dies a quo* es aquel en se comunica al órgano competente para llevar a efecto la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones, y el *dies ad quem*, aquel en que se notifique la resolución que pone fin al procedimiento de gestión tributaria de que se trate.

En conclusión, la Administración Tributaria debe tramitar el procedimiento retrotraído y notificar una resolución al interesado en el plazo que reste desde que se realizó la actuación procedimental causante de la indefensión del interesado, que determinó la anulación del acto administrativo que puso fin al procedimiento.

4. DEBER DE RESOLVER EXPRESAMENTE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. ALGUNAS CUESTIONES CONFLICTIVAS

Nos vamos a referir brevemente a algunas cuestiones conflictivas conexas con este deber de resolver expresamente en plazo los procedimientos tributarios, atendiendo para ello, especialmente, a aquellos asuntos resueltos recientemente en la doctrina administrativa y a nivel jurisprudencial. Haremos una breve alusión también a un aspecto relacionado con la declaración del Estado de alarma que, creemos, puede suscitar alguna controversia en un futuro próximo, como es el relativo a la suspensión de los plazos de duración de los procedimientos tributarios durante su vigencia.

4.1. El deber de resolver expresamente el procedimiento inspector y los efectos derivados de su incumplimiento. Especial referencia a los supuestos de retroacción de las actuaciones

La existencia y aplicación de los plazos en el procedimiento de inspección ha sido, y es, un tema recurrente en el debate doctrinal y jurisprudencial de los últimos años. En este debate se confrontan, por un lado, las exigencias de seguridad jurídica de los obligados tributarios, y por otro, la eficacia de la actuación administrativa y la tutela del interés fiscal⁷⁵. La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria incorporó significativas modificaciones en relación al plazo de las actuaciones inspectoras, con el fin de reducir la conflictividad en esta materia, sin pretender menoscabar los derechos y garantías de los obligados tributarios⁷⁶, y recientemente se ha aprobado la Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal y de modificación de diversas normas tributarias⁷⁷, que nuevamente incorpora una

⁷⁵ Vid. CARRASCO GONZÁLEZ, F. M. (2015), pág. 186.

⁷⁶ Tal y como se reconoce en el Preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, citada en el texto.

⁷⁷ La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de

modificación en relación a la extensión temporal del procedimiento inspector, y en concreto, respecto de la causas de suspensión previstas en el apartado 3 del art. 150 LGT, como veremos a continuación.

4.1.1. Plazo de duración del procedimiento inspector. Causas de suspensión y de extensión

Como resulta sabido, las actuaciones del procedimiento de inspección deben concluir en un plazo de 18 meses, con carácter general, y de 27 meses cuando concurren determinadas circunstancias. En concreto, se aplica este plazo extendido cuando en cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos objeto de comprobación se cumplan las dos siguientes condiciones⁷⁸: que la cifra anual de negocio del obligado tributario sea igual o superior a la requerida para auditar sus cuentas⁷⁹, y que dicho obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de sociedades que esté siendo objeto de comprobación inspectora. El *dies a quo* se fija en la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio⁸⁰, y el *dies ad quem*, el día que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del procedimiento. A los efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de resolver en plazo,

elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

⁷⁸ Si estas circunstancias no concurren al iniciarse el procedimiento y sí en un momento posterior, durante su tramitación, en tal caso, el plazo de duración del procedimiento pasará a ser el de veintisiete meses, contados desde la fecha de notificación de la comunicación de inicio, lo que se pondrá en conocimiento del obligado tributario (art. 150.2. tercer párrafo LGT). Asimismo, en el caso de que las circunstancias que motivan la sujeción al plazo de veintisiete meses sólo concurren respecto de algunas de las obligaciones o períodos incluidos en el objeto del procedimiento inspector, y no respecto de todas las obligaciones tributarias y períodos que lo integren, se aplicará también en este caso el plazo único (entendemos de veintisiete meses) salvo el supuesto de desagregación contemplado en el art. 150.3 LGT.

⁷⁹ Conforme al art. 263 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en la actualidad, esa cifra es de 5.700.000 euros.

⁸⁰ La STS de 7 de julio de 2020 (rec. cas. 641/2018) aclara que “a la cuestión con interés casacional formulada en el auto de admisión, consistente en si, en los supuestos en los que se solicita autorización judicial para la entrada en domicilio, las actuaciones realizadas con carácter previo al inicio de un procedimiento de inspección tributaria, que se produce mediante su comunicación formal al obligado tributario, deben considerarse actuaciones inspectoras a efectos del cómputo del plazo de duración máxima regulado en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, debe responderse negativamente”. Sigue en este pronunciamiento el TS, la doctrina fijada en sus Sentencias de 8 y 22 de abril de 2019 (rec. cas. 4632/2017, y 6513/2017) y de 30 de septiembre de 2019 (rec. cas. 4204/2017), referida a la obtención previa de información, en el sentido de que los requerimientos de obtención de información dirigidos a los obligados tributarios y relativos al cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias no suponen el inicio de un procedimiento inspector, aunque se tenga en cuenta el resultado del requerimiento de información para acordar el posterior procedimiento de investigación o comprobación, ya que se está, por regla general, en presencia de actuaciones distintas y separadas. En consecuencia, los plazos de duración del procedimiento inspector operan de modo autónomo e independiente de la fecha en que se hubiera cursado el requerimiento de información.

Al respecto, ESEVERRI MARTÍNEZ (2019) realiza una interesante matización, afirmando que “si como consecuencia de la información previamente requerida al sujeto pasivo, se le abre procedimiento de comprobación tributaria de manera más o menos inmediata, el tiempo transcurrido entre la notificación de aquel requerimiento de datos y el de la fecha de su suministro debe quedar computado dentro del plazo máximo de duración del procedimiento de comprobación, dado que aquel requerimiento individualizado de información ha perdido su natural autonomía al ser utilizado como instrumento que permite iniciar el posterior procedimiento de comprobación tributaria” (pág. 176).

será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Se impone el deber a la Inspección de informar al obligado tributario en la comunicación de inicio del procedimiento del plazo que le resulte aplicable en su caso.

El cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá cuando concurra alguna de las circunstancias previstas en el art. 150.3 LGT, que recuerdan en gran medida a las que vienen recogidas en el art. 103 RGGI. En este sentido, se consideran causas válidas de suspensión exclusivamente las siguientes:

- a) La remisión del expediente al Ministerio Fiscal, o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación en los supuestos en los que se estime que la infracción cometida por el obligado tributario pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda pública. La suspensión del cómputo del plazo produce efectos desde la remisión hasta la fecha en la que tenga entrada en el registro de la Administración tributaria la devolución del expediente por el Ministerio fiscal o de la resolución judicial por no apreciarse la existencia de delito. A partir de este momento, continuará el procedimiento inspector por el tiempo que reste hasta el plazo máximo de duración, o en su caso, por un plazo de seis meses si es superior (art. 251.3 LGT).
- b) La recepción de una comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la suspensión o paralización respecto de determinadas obligaciones tributarias o elementos de las mismas de un procedimiento inspector en curso. La suspensión operará desde la recepción de la comunicación hasta la fecha en la que tenga entrada en el registro de la Administración tributaria el documento de cese de esta causa.
- c) Por el planteamiento de un conflicto de competencias ante las Juntas Arbitrales. En este supuesto, se suspenderá el cómputo del plazo de duración desde el planteamiento del conflicto o recepción de la comunicación del mismo hasta la fecha en que tenga entrada en el registro de la Administración tributaria el documento de cese de la suspensión, en este caso, la resolución de la Junta Arbitral.
- d) Por la notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión Consultiva. Se suspende el cómputo de duración del procedimiento desde la comunicación al interesado de la remisión del expediente a la Comisión Consultiva hasta la fecha en que tenga entrada en el registro de la Administración tributaria el informe emitido por la citada Comisión. El art. 159.1 LGT fija un plazo de tres meses para emitir dicho informe, ampliable, cuando concurren determinadas circunstancias, por un mes más. De tal forma que, en este supuesto, el plazo de suspensión no podrá exceder del plazo máximo para la emisión del informe.
- e) El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo dictado por el Inspector jefe que ordena completar actuaciones en el caso de actas de conformidad. La suspensión del cómputo del plazo produce efectos

desde que se haya realizado un intento de notificación hasta la fecha en que dicha notificación se haya producido.

- f) La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones, manteniéndose la suspensión hasta que se constate la desaparición de las circunstancias determinantes de la fuerza mayor. Para que concurra esta causa de fuerza mayor es preciso que la situación no haya podido preverse, o bien que, aunque estuviese prevista, la misma fuera inevitable (conforme al concepto civil, art. 1105 CC). Encaja en esta descripción la situación excepcional e imprevisible causada por la pandemia del Covid-19, y que, entre otros efectos, ha motivado la suspensión de la tramitación y resolución de los procedimientos tributarios iniciados antes de declaración del Estado de alarma.

Junto a las anteriores, en la Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal recientemente aprobada se introduce un nuevo supuesto de suspensión del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras durante la aplicación de determinados instrumentos dirigidos a facilitar la cooperación y coordinación de la Administración tributaria del Estado con las Administraciones tributarias forales en el ejercicio de dichas funciones.

Precisa la LGT que, en estos supuestos de suspensión, con la salvedad del referente al intento de notificación de la propuesta de resolución, la Inspección no podrá realizar ninguna actuación relacionada con el procedimiento suspendido, sin perjuicio de que sí debe contestar las solicitudes formuladas con carácter previo al propio obligado tributario o, en su caso, a terceros. Ahora bien, si la Inspección aprecia que algún período, obligación tributaria o elemento de la misma no se encuentra afectada por las causas de suspensión, continuará el procedimiento inspector respecto de los mismos, pudiendo, incluso, practicar liquidación respecto de ellos. Se produce entonces lo que se denomina “desagregación de plazos”, distinguiéndose entre el procedimiento que continúa y el que queda en suspenso. A partir de dicha desagregación, cada parte del procedimiento se regirá por sus propios motivos de suspensión y de extensión del plazo. Resulta evidente que así no se simplifica, sino que se complica aún más todo lo relacionado con la duración del procedimiento inspector, sin que nos tememos se reduzca de este modo la conflictividad⁸¹.

La inspección deberá informar al obligado tributario acerca de la concurrencia en su caso de alguna causa de suspensión durante la tramitación del procedimiento, salvo que con esta comunicación se perjudique la realización de investigaciones judiciales, circunstancia que deberá quedar suficientemente motivada en el expediente. En la comunicación realizada a estos efectos, se detallarán los períodos, obligaciones tributarias o elementos de las mismas que se encuentran suspendidos, así como, aquellos otros respecto de los que se continúa el procedimiento por no verse afectados por dicha suspensión⁸².

⁸¹ Véase la crítica realizada a la posibilidad de desagregación del procedimiento por CARRASCO GONZÁLEZ, F. M. (2015), pág. 190.

⁸² De este modo se garantiza mejor la seguridad jurídica de los obligados tributarios a diferencia de los supuestos de interrupción justificada y dilaciones en el procedimiento por causas no imputables a la Administración tributaria, que se apreciaban en muchos casos *a posteriori*, sin necesidad de comunicación previa al propio obligado tributario, que

Una vez finalizada la suspensión⁸³, el procedimiento inspector continuará por el plazo que le reste, salvo en el supuesto de remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente cuando se aprecie que la infracción cometida por el obligado tributario puede ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, en relación al cual el procedimiento inspector continuará por el plazo que le reste, o en su caso, por seis meses, si este último es superior (art. 251.3 LGT).

Junto a las causas tasadas de suspensión, el art. 150 LGT prevé también, en sus apartados 4 y 5, unos supuestos específicos de extensión del plazo de duración del procedimiento inspector. En primer lugar, el obligado tributario puede solicitar uno o varios períodos, que no podrán exceder en su conjunto de sesenta días naturales para todo el procedimiento, en los que la Inspección no podrá realizar actuaciones con él y en los que, además, quede suspendido el plazo para atender los requerimientos de información. Es necesario que esta petición se curse antes de la apertura del trámite de audiencia. El órgano actuante podrá aceptar esta petición, extendiéndose el plazo máximo de duración por el tiempo acordado de extensión del mismo (un máximo de sesenta días⁸⁴), o en su caso, denegar la solicitud si estima que no se encuentra suficientemente justificada o si aprecia que pueda perjudicar el desarrollo de las actuaciones. Contra esta denegación no cabe recurso o reclamación económico-administrativa.

Por otro lado, se prevé también que se extienda el plazo de duración del procedimiento inspector cuando el obligado tributario aporte información o documentación fuera del plazo inicialmente concedido; en concreto, resulta aplicable “cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o la documentación solicitada o no la aporta en el plazo concedido en el tercer requerimiento” (art. 150.5 primer párrafo LGT). En tales casos, si aporta la documentación o información una vez transcurridos al menos nueve meses desde el inicio del procedimiento inspector, se extenderá el plazo máximo de duración del mismo durante un período de tres meses. Ahora bien, si la aportación de la información o documentación se realiza tras la formulación del acta y determina que el órgano competente para liquidar acuerda la práctica de actuaciones complementarias, la extensión del plazo será de seis meses. Se pretende, de este modo, luchar contra la falta de colaboración por parte del obligado tributario, cuando éste aporta la documentación o información requerida de forma tardía. Ahora bien, se plantean de nuevo los problemas que se pretendían

desconocía en tales supuestos su incidencia real en el cómputo del plazo. *Vid.* GARCIA-OVIES SARANDESES, I. (2017), pág. 121.

⁸³ La LGT guarda silencio acerca de la comunicación de la finalización de la suspensión del procedimiento, lo que impide que el obligado tributario tenga certeza acerca del cómputo del plazo del procedimiento inspector en curso. Véase, en este sentido, GARCIA-OVIES SARANDESES, I. (2017), pág. 122.

⁸⁴ El art. 184.1 RGGI prevé que estos períodos de suspensión a petición del obligado tributario tendrán una duración mínima de siete días; plazo que ha sido considerado conforme a derecho por el TS, en su Sentencia de 25 de septiembre de 2019 (rec. cas. 85/2018). En este mismo pronunciamiento, se reconoce que, aunque no se mencione expresamente en la norma, la necesaria motivación de la concesión de un plazo de cortesía distinto al solicitado por el obligado tributario, no significa que dicha motivación no deba producirse. Recuerda, en este sentido, el TS que “cualquier decisión administrativa que afecte a los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos debe estar motivada, sin que el hecho de que un precepto (legal o reglamentario) no aluda a esa necesidad de justificación signifique que la excluye o que permite al órgano competente prescindir de ella”.

evitar con la incorporación de estas causas de extensión, especialmente en el supuesto en el que el obligado tributario a juicio de la Inspección “no aporte íntegramente” la información requerida en el plazo concedido, pues la experiencia muestra que en la práctica no resulta pacífica la apreciación del carácter incompleto de la documentación o información⁸⁵.

Por último, se dispone una extensión del plazo máximo de duración del procedimiento por un período de seis meses cuando, tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias (art. 150.5 segundo párrafo LGT).

En cualquier caso, debemos entender que no basta un mero retraso en la aportación de la documentación o información requerida para que se pueda extender el plazo de duración del procedimiento inspector; sino que se requiere, a su vez, que dicho retraso prive a la Inspección de elementos de juicio relevantes que le impidan continuar con normalidad las actuaciones de comprobación e investigación⁸⁶.

4.1.2. Efectos derivados del incumplimiento del deber de resolver en plazo el procedimiento inspector

El incumplimiento del plazo de duración de este procedimiento sigue sin determinar la caducidad del mismo⁸⁷, que, por tanto, podrá continuar hasta su resolución expresa, si bien producirá determinados efectos respecto de las obligaciones tributarias pendientes de liquidar. En particular, dispone el art. 150.5 LGT que se producirán las siguientes consecuencias jurídicas (que coinciden con las señaladas en el art. 104.5 LGT para la caducidad de los procedimientos de aplicación de los tributos con carácter general):

- a) No se considerará interrumpida la prescripción por las actuaciones realizadas durante el procedimiento que no se ha resuelto en plazo. No obstante, las actuaciones realizadas con

⁸⁵ Vid. BURLADA ECHEVESTE, J. L. (2021), pág. 193.

⁸⁶ En este sentido, el TS, en su Sentencia de 14 de octubre de 2013 señaló que el retraso padecido en el procedimiento tributario enjuiciado ha de ser achacado al órgano actuante (la inspección en dicho supuesto), ya que presentada por el obligado tributario la documentación requerida, dicho órgano no advirtió de su falta de integridad hasta mucho después (diez meses), “lapso temporal que ha de anotarse en el debe de la Administración y no en el del obligado tributario”. Por otra parte, también se ha precisado por el Tribunal Supremo que es necesario que la Administración tributaria justifique la relevancia e incidencia del retraso en la continuación con normalidad de la actuación administrativa atendiendo a la importancia de la documentación solicitada y no aportada en tiempo y forma (SSTS de 23 de enero de 2017, de 19 de julio de 2016, de 25 de septiembre de 2015, de 27 de junio de 2012, y de 24 de enero de 2011, entre otras).

⁸⁷ Resulta evidente que el procedimiento inspector se inicia de oficio, está sujeto a un plazo máximo de duración y es susceptible de producir efectos desfavorables o de gravamen para los ciudadanos, y en consecuencia, podemos decir, siguiendo a GARCÍA NOVOA, que reúne los requisitos que podríamos llamar formales para ser susceptible de caducar; pero, sin embargo, el legislador tributario excluye expresamente esta forma de finalización del procedimiento, sin que encuentre una justificación suficiente, más allá de las posibles razones históricas que lo avalen. Esto ha determinado que esta exclusión de la caducidad respecto del procedimiento inspector haya sido objeto de crítica por la mayoría de quienes se han acercado al estudio de esta cuestión. Puede consultarse GARCÍA NOVOA, C. (2000), pág. 244; BERTRÁN GIRÓN, M. (2010), pág. 2; MÉNENDEZ MORENO, A. (2014), pág. 25; CARRASCO GONZÁLEZ, F. M. (2015), pág. 191.

posterioridad al transcurso del plazo sí interrumpen la prescripción, aunque no cualquier actuación producirá tal efecto, sino únicamente aquella que suponga “una decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en tiempo legalmente requerido” (STS de 23 de marzo de 2018). En estos supuestos de prosecución de las actuaciones más allá del vencimiento del plazo fijado normativamente, se reconoce el derecho al obligado tributario a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse (art. 150.6 a) segundo párrafo LGT y art. 184.3 RGGI). En cambio, la LGT guarda silencio acerca del derecho del obligado tributario a que estas actuaciones que se desarrollan más allá del plazo previsto en la normativa, se resuelvan en un plazo razonable, y menos aún, del derecho a ser informado acerca del período de tiempo durante el cual se van a desarrollar esas actuaciones.

- b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras, tendrán el carácter de espontáneos (conforme a lo dispuesto en el art. 27 LGT).
- c) No se exigirán intereses de demora desde que se produzca el incumplimiento hasta la finalización del procedimiento⁸⁸.

El Tribunal Supremo ha reiterado constantemente que la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no tiene la capacidad de interrumpir la prescripción. Ha de mediar una actuación formal de la inspección de los tributos poniendo de manifiesto al obligado tributario la reanudación de las actuaciones⁸⁹. No se trata, por tanto, de cualquier diligencia, sino de una reanudación formal de las actuaciones inspectoras⁹⁰, esto es, de una “decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no se realizó en el tiempo legalmente requerido”⁹¹. De este modo, únicamente las actuaciones que pongan de manifiesto una clara voluntad de reanudar el procedimiento y que informen al contribuyente, de manera clara, precisa y completa de los conceptos y períodos a los que van a alcanzar, pueden producir el efecto interruptivo de la prescripción.

⁸⁸ Se sigue en este caso la regla general de no exigencia de intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla, por causa imputable a ella, alguno de los plazos previstos en la LGT para resolver conforme al art. 26.4 LGT.

⁸⁹ Vid. SSTs de 18 de diciembre de 2013 (rec. cas. 4532/2011), de 6 de marzo de 2014 (rec. cas. 6287/2011), de 13 de junio de 2014 (rec. cas. 848/2012), de 12 de marzo de 2015 (rec. cas. 4074/2013), de 23 de mayo de 2016 (rec. cas. 789/2014), y de 23 de marzo de 2018 (rec. cas. 176/2017).

En este sentido, el art. 184.3 RGGI exige que las actuaciones realizadas con posterioridad a la finalización del plazo máximo de duración del procedimiento se desarrollen con conocimiento formal del obligado tributario, para que produzcan efectos interruptivos de la prescripción.

⁹⁰ Vid. STS de 21 de junio de 2016 (rec. cas. 1591/2015) y de 1 de septiembre de 2017 (rec. cas. 1366/2017).

⁹¹ STS de 23 de marzo de 2018 (rec. cas. 176/2017).

Un paso más en la construcción de esta doctrina jurisprudencial, que refuerza la posición jurídica del obligado tributario en los casos en los que la Administración tributaria (la Inspección, en este particular) incumple su deber de resolver expresamente el procedimiento en el plazo fijado y pretende continuar con sus actuaciones, sin más, se ha dado con la STS de 10 de julio de 2019 en la que este Tribunal, apelando al contenido del art. 104.5 LGT, afirma expresamente que “habiéndose producido la caducidad del procedimiento de inspección, como es el caso, es preciso que la misma sea declarada de manera expresa antes de volver a iniciar el mismo procedimiento u otro distinto, con el mismo alcance o con otro diferente, siempre que no haya mediado prescripción”. Tal y como ha señalado Eserverri Martínez, partiendo del criterio esgrimido por el TS en esta sentencia, todo parece indicar que “una cosa es que la extralimitación temporal del plazo de duración del procedimiento de inspección tributaria “no determine su caducidad” y que, por lo tanto, el procedimiento pueda proseguir con sus actuaciones hasta el dictado de su resolución expresa, y otra distinta es que para alcanzar ese efecto jurídico (la continuación de actuaciones), resulte necesario que el órgano actuante reconozca expresamente que se ha producido la caducidad del procedimiento y formalmente la declare. Esto es, en el procedimiento de inspección el incumplimiento del plazo máximo para su resolución no supone el archivo de las actuaciones porque el art. 150.6 permite proseguir con ellas hasta su resolución expresa, sin embargo, conforme al pronunciamiento del Tribunal Supremo en la sentencia citada, para que ello sea posible, esto es, para la prosecución de lo actuado una vez sobrepasado el plazo máximo de resolución del procedimiento alcance eficacia jurídica, es necesario que su instructor reconozca que tal hecho se ha producido notificándolo formalmente al obligado tributario”⁹². Es necesaria, por tanto, la declaración expresa de caducidad en el procedimiento inspector, si una vez sobrepasado el plazo máximo de duración del mismo se pretende que las actuaciones posteriores realizadas produzcan el efecto de interrumpir la prescripción.

Resulta, asimismo, necesario que expresamente se ponga en conocimiento del obligado tributario que el plazo máximo de duración del procedimiento se ha incumplido, y se le comunique, además, los conceptos y alcance de las actuaciones reiniciadas. No estaría de más, como señala Eserverri Martínez, que con la notificación formal al obligado tributario de la reanudación de las actuaciones de inspección, se añadiera el tiempo máximo previsto para su duración, aunque no quede expresamente recogido en la redacción del art. 150.6 LGT. Nada dice la LGT, en este sentido, acerca de la duración de las actuaciones inspectoras reanudadas tras superar el plazo máximo previsto. El TS ha reconocido que la reanudación de la actuación inspectora ha de someterse también a la limitación de duración máxima, pues, “por un lado, no puede ser diferente la consecuencia de la reanudación a la de iniciación de un nuevo procedimiento inspector y, por otro, es patente que la duración del procedimiento no puede quedar al arbitrio de la Inspección, con grave detrimento del principio de seguridad jurídica, consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución y al que, en relación con los procedimientos tributarios, apela la Exposición de Motivos de la Ley General Tributaria vigente”⁹³.

⁹² ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (2020), págs. 1 y 2 (versión electrónica).

⁹³ STS de 6 de marzo de 2014 (rec. cas. 6287/2011). En idénticos términos, véase SSTS de 13 de junio de 2014 (rec. cas. 848/2012) y de 21 de mayo de 2015 (rec. cas. 2167/2013).

4.1.3. La retroacción de actuaciones en el procedimiento inspector y plazo para su resolución

El art. 150.7 LGT dispone que cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales⁹⁴ y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, dichas actuaciones deberán finalizar en el período que reste desde el momento en concreto del procedimiento al que se retrotraigan hasta la conclusión del plazo máximo de duración previsto, o en su defecto, seis meses, si éste último es superior. Como recuerda el TS, este plazo “queda al margen de la voluntad de los interesados, pues, por un lado la Administración tributaria tiene derecho a que el plazo se compute de manera efectiva sin merma de tiempo, pero por otro, el obligado tributario tiene derecho a que, ordenada por resolución judicial o económico administrativa la retroacción, las actuaciones se lleven a cabo en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 –art. 150 LGT- o en seis meses si aquel período fuera inferior, no siendo facultad de la Administración ampliar los plazos mediante dilaciones voluntarias”⁹⁵. En aquellos supuestos en los que la Administración tributaria haya realizado o podido realizar actuaciones, antes de recepcionar el expediente, “no podrá exceder el citado plazo del tiempo que reste o de los seis meses, puesto que el deber impuesto de atenerse a un plazo legalmente fijado, es un deber material y no formal”⁹⁶, de carácter objetivo y al margen de la voluntad de los interesados. En otras palabras, no puede la Administración tributaria ampliar los plazos mediante dilaciones voluntarias, ni sobrepasarlos cuando materialmente ha llevado a cabo actuaciones antes de recibir el expediente⁹⁷.

Este plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución⁹⁸. Ahora bien, la LGT no establece plazo alguno para la notificación de la resolución

⁹⁴ El art. 150.7 LGT se refiere expresamente a la retroacción de actuaciones inspectoras por defectos formales, sin incluir, en principio, los defectos materiales o de fondo. No obstante, el TEAC en su Resolución de 21 de mayo de 2019 (00/05315/2018/00/00), unifica criterio afirmando que “tras la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, el artículo 150.7 de la LGT se aplica tanto al supuesto de ejecución de resoluciones de los órganos económico-administrativos que han apreciado defectos formales y ordenado la retroacción de actuaciones inspectoras como al supuesto de ejecución de resoluciones de los órganos económico-administrativos que han estimado en parte la reclamación contra el acto que pone fin al procedimiento de inspección por razones sustantivas o de fondo, resultando de plena aplicación, por tanto, a la nueva regulación dada por la ley 34/2015 la doctrina sentada por el Tribunal Supremo respecto de la redacción original del artículo 150.5 de la LGT”.

⁹⁵ STS de 23 de julio de 2020 (rec. cas. 7483/2018).

⁹⁶ STS de 14 de febrero de 2017 (rec. cas. 2379/2015).

⁹⁷ STS de 22 de diciembre de 2020 (rec. cas. 5653/2019).

⁹⁸ En la STS de 23 de julio de 2020 (rec. cas. 7483/2018) se plantea la cuestión de qué debemos entender por “órgano competente para ejecutar” en los términos del art. 150.5 (actual 150.7) LGT, aduciendo la recurrente que esta expresión debe interpretarse en sentido amplio, esto es, englobando a la Administración tributaria en su conjunto. Frente a ello, la sentencia impugnada en casación sostiene un concepto estricto, en el sentido de que órgano competente para ejecutar es aquél órgano de la inspección que dictó el acto impugnado. Al respecto el TS, sin responder explícitamente al interrogante planteado, señala que la prevención que introduce el art. 150 LGT sobre esta cuestión, “desde la recepción efectiva del expediente por el órgano competente para ejecutar, indica que se pretende preservar un plazo suficiente para la realización de los actos necesarios para el cumplimiento definitivo, evitando los “tiempos muertos” que pudieran producirse desde la resolución judicial o económico administrativa y su notificación al momento en el que de manera

al órgano encargado de la ejecución. Al respecto, el TS ha aclarado que únicamente un retraso irrazonable o desproporcionado podría ser contrario al deber de resolver expresamente en un plazo razonable deducido del principio de buena administración⁹⁹; y añade que habrá que estar a las concretas circunstancias de cada caso para determinar en qué medida se ha producido, o no, la dilación excesiva en la remisión del expediente para la resolución de la ejecución¹⁰⁰.

En este caso, se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada, conforme a lo dispuesto en el art. 26.2 LGT, y se devengarán estos intereses de demora hasta el momento en el que se dicte la nueva liquidación.

En el supuesto de que se incumpla este plazo de terminación de las actuaciones retrotraídas fijado en el art. 150.7 LGT, no se considerarán interrumpidos los plazos de prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas. Se elimina, de este modo, el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial¹⁰¹.

4.2. El deber de resolver expresamente y la sucesión de procedimientos de aplicación de los tributos

La LGT admite la posibilidad de que un concreto procedimiento de aplicación de los tributos termine con el inicio de otro, lo que ha venido a denominarse como la “terminación impropia” del procedimiento, en cuanto que no debería ser el modo natural de poner fin al mismo¹⁰². Así queda expresamente contemplado respecto del procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos (art. 127 LGT), el de verificación de datos (art. 133.1.e) LGT, y el de comprobación limitada (art. 139.1.c) LGT) en el ámbito de los procedimientos de gestión¹⁰³, y también respecto del procedimiento de recuperación de ayudas de Estado en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión

real y efectiva pueda llevarse a cabo la ejecución de lo resuelto”. En el supuesto enjuiciado en esta sentencia, no se excedió el plazo fijado en la normativa para la ejecución de las actuaciones retrotraídas.

Por su parte, en la STS de 18 de diciembre de 2019 (rec. cas. 4442/2018), el TS no apreció infracción del art. 150.5 LGT –actual, art. 150.7 LGT– ante un retraso en la ejecución motivado por la errónea remisión inicial del expediente a un órgano administrativo que no era el competente para la ejecución. Pese al error, considera el TS que no ha habido una dilación “no razonable y desproporcionada” en la remisión del expediente. En contra del criterio manifestado por el TS en este pronunciamiento se ha manifestado SANZ GÓMEZ, R. (2021), pág. 252.

⁹⁹ SSTS de 17 de abril de 2017 (rec. cas. 785/2016), de 5 de diciembre de 2017 (rec. cas. 1727/2016) y de 18 de diciembre de 2019 (rec. cas. 4442/2018).

¹⁰⁰ STS de 22 de diciembre de 2020 (rec. cas. 5653/2019).

¹⁰¹ Vid. SSTS de 12 de junio de 2013 (rec. cas. 1921/2012), de 24 de febrero de 2016 (rec. cas. 781/2014) y de 27 de marzo de 2017 (rec. cas. 3570/2015).

¹⁰² Vid. BELTRÁN GIRÓN, M. (2010), pág. 3.

¹⁰³ Junto a éstos, el RGGI contempla otros tantos procedimientos que pueden finalizar con el inicio de otro, como pueda ser el de rectificación censal (art. 145 RGGI), el procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos (art. 153.6 RGGI), el procedimiento de control de obligaciones formales (art. 154.5 RGGI), y el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones (art. 128.3 RGGI).

de recuperación (que podrá terminar por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto del procedimiento de recuperación, conforme al art. 268.1.b) LGT).

Para que pueda finalizar un procedimiento por el inicio de otro, que incluya su objeto (y que tiene que ser necesariamente de distinta naturaleza) es preciso que el procedimiento inicial no esté terminado cuando se notifica al obligado tributario interesado el inicio del segundo procedimiento. Resulta necesario, por tanto, que el primer procedimiento no haya caducado (pues en tal caso ya habría terminado, de una forma distinta, mediante la caducidad), dado que, siguiendo al TEAC, estas dos formas de terminación previstas en algunos procedimientos de aplicación de los tributos, como son la caducidad y la finalización por otro procedimiento, son “excluyentes” entre sí¹⁰⁴.

En estos supuestos de sucesión de procedimientos de aplicación de los tributos, a los efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro de su plazo máximo de duración la terminación del primer procedimiento, será suficiente haber realizado un intento de notificación de la comunicación de inicio del segundo procedimiento (art. 101.6 primer párrafo RGGI). Asimismo, las actuaciones realizadas en el curso del primer procedimiento de aplicación de los tributos, junto a los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en el mismo, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en los procedimientos de aplicación de los tributos (e incluso en los procedimientos sancionadores) que puedan iniciarse con posterioridad, siempre que su examen pueda realizarse conforme a las disposiciones reguladoras del procedimiento sucesor.

Nada dice la LGT y el RGGI acerca del alcance o extensión temporal de este posible encadenamiento de procedimientos tributarios ni respecto de los posibles efectos preclusivos de las actuaciones de comprobación realizadas en los procedimientos causantes de la sucesión. Como se ha denunciado por algunos autores, su aplicación práctica puede conllevar una concatenación de procedimientos de aplicación de los tributos que ocasione una prolongación de los plazos, en cierto modo, *sine die*. En este sentido, se ha puesto de manifiesto que no parece lógico que tras realizarse, por ejemplo actuaciones de verificación de datos y/o, en su caso, de comprobación limitada, el plazo máximo para resolver el procedimiento de inspección sea el mismo que si no se hubiese realizado actuación alguna y sin limitación temporal aparente a efectos prácticos¹⁰⁵.

Se echa en falta, en consecuencia, en la normativa una disposición expresa que demarque esta posibilidad, hoy en día admitida sin complejos, de sucesión ilimitada de procedimientos de aplicación de los tributos, sin que el horizonte temporal del plazo de prescripción de cuatro años sea una frontera, en cuanto que, como resulta sabido, los actos válidamente notificados en el curso de estos procedimientos que se suceden tendrán, si se cumplen los condicionantes previstos en el art. 68 LGT, la virtualidad de interrumpir el cómputo de la prescripción, con los efectos que dicha interrupción lleva asociados (en esencia, la regeneración de un nuevo plazo de prescripción).

¹⁰⁴ Resolución TEAC de 19 de febrero de 2014 (RG 278-2014).

¹⁰⁵ HUESCA BOBADILLA, R. (2004), pág. 799; MOCHÓN LÓPEZ, L. (2010), pág. 307; BERTRÁN GIRÓN, M. (2010), pág. 5; y CARRASCO GONZÁLEZ, F. M. (2015), pág. 192.

Coincidimos, por tanto, con aquellos autores que han demandado la necesidad de regular algún tipo de limitación que permita al obligado tributario conocer el alcance temporal global de estas actuaciones administrativas que se suceden, garantizándose de este modo ese “saber a qué atenerse” al que evoca el principio de seguridad jurídica; siendo varias las alternativas que se han planteado con este fin, como pueda ser la fijación de una limitación temporal total equivalente a la duración máxima de un procedimiento inspector y gestor (actualmente, veinticuatro meses, con carácter general)¹⁰⁶; la acotación de los plazos máximos de los procedimientos subsiguientes¹⁰⁷; o la posibilidad de integrar el tiempo transcurrido en la sustanciación de los sucesivos procedimientos a efectos de apreciar una posible caducidad de actuaciones¹⁰⁸. Por otro lado, sería necesaria la existencia de una motivación clara y suficiente en relación con el procedimiento que se termina y el nuevo que se inicia así como establecer efectos preclusivos sobre lo ya comprobado (como se reconoce en el art. 140 LGT respecto de la comprobación limitada) de tal forma que se dote de mayores garantías al contribuyente objeto de varias comprobaciones de este tipo¹⁰⁹.

4.3. La declaración del Estado de alarma y sus efectos sobre los plazos de resolución de los procedimientos tributarios

En las primeras semanas del mes de marzo y abril del año pasado asistimos a una sucesión de normas, con distinto alcance y extensión, que han incidido también en materia administrativa, en general, y tributaria, en particular, y que aún resultando comprensible dado el carácter excepcional de la situación, han generado una gran incertidumbre para los operadores jurídicos y los ciudadanos, en general.

Para hacer frente a la situación, grave y excepcional, ocasionada por el Covid-19, se procedió a la declaración del Estado de alarma adoptándose, con carácter prioritario, un conjunto de medidas encaminadas a proteger la salud y la seguridad de los ciudadanos, a contener la progresión de la enfermedad y reforzar el sistema de salud pública, acompañadas de otras medidas igualmente de carácter excepcional orientadas a contener el impacto sanitario, social y económico provocado por la pandemia. Con este fin se aprobó el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por la que se declara el estado de alarma para la gestión de la crisis sanitaria provocada por el COVID-19, que entró en vigor el mismo día de su publicación en el BOE, el 14 de marzo de 2020, en el que se prevé la paralización de la actividad administrativa con carácter general¹¹⁰. En particular, en su disposición adicional tercera, relativa a la suspensión de plazos administrativos, se señala que “se suspenden términos y se interrumpen los plazos para la tramitación de los procedimientos de las entidades del sector público. El cómputo de los plazos se reanudará en el momento en que pierda

¹⁰⁶ BERTRÁN GIRÓN, M. (2010), pág. 6.

¹⁰⁷ MOCHÓN LÓPEZ, L. (2010), pág. 307.

¹⁰⁸ ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (2019), pág. 182 y 183.

¹⁰⁹ BERTRÁN GIRÓN, M. (2010), pág. 6.

¹¹⁰ Esta declaración del Estado de alarma fue sometida a sucesivas prórrogas, en virtud del Real Decreto 476/2000, de 27 de marzo, el Real Decreto, 487/2020, de 10 de abril, el Real Decreto 492/2020, de 24 de abril, el Real Decreto 537/2020, de 22 de mayo, y el Real Decreto 555/2020, de 5 de junio, finalizando su vigencia el 21 de junio de 2020.

vigencia el presente real decreto o, en su caso, las prórrogas del mismo”; considerándose, a estos efectos, como sector público el definido en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Atendiendo al tenor literal del precepto, podríamos considerar que, dentro del ámbito de aplicación del mismo, se sitúan los procedimientos tributarios, aunque no resulta una conclusión tan evidente, teniendo en cuenta que la medida se concibe para su aplicación en los procedimientos de las “entidades del sector público”. En cualquier caso, la duda planteada se despejó a los pocos días de la aprobación y entrada en vigor de esta Disposición adicional, al ser expresamente modificada por el Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo, que añade un apartado 6 con el siguiente tenor literal: “La suspensión de los términos y la interrupción de los plazos administrativos a que se hace referencia en el apartado 1 no será de aplicación a los plazos tributarios, sujetos a normativa especial, ni afectará, en particular, a los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias”. Se excluyen expresamente los procedimientos tributarios de la aplicación de esta medida de suspensión y de interrupción de los plazos administrativos, y se aclara, además, que no se verán afectados los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias.

Esta exclusión expresa encuentra su justificación en la voluntad de dotar a los estos procedimientos de una solución propia atendiendo precisamente a su especificidad. De hecho, el 17 de marzo de 2020 (coincidiendo, por tanto, con la publicación del Real Decreto 465/2020), se publicó el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y en el que se recogen, esta vez sí, un conjunto de medidas de carácter tributario. En particular, teniendo en cuenta las dificultades que la situación excepcional generada por el COVID-19 puede entrañar para los obligados tributarios en orden a cumplir ciertas obligaciones tributarias y trámites en procedimientos de carácter tributario (fundamentalmente para atender requerimientos y formular alegaciones en plazo en procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores tributarios y algunos de revisión en materia tributaria), se considera “aconsejable flexibilizar los plazos con los que cuenta el contribuyente para favorecer su derecho a alegar y probar y facilitar el cumplimiento del deber de colaborar con la Administración Tributaria del Estado y de aportar los documentos, datos e información de trascendencia tributaria de que se trate”. Para ello, se parte de lo ya dispuesto en relación a la suspensión de plazos administrativos para el ámbito de los procedimientos de entidades del sector público (a la que se refiere la mencionada Disposición adicional tercera del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo), si bien, se acota con un ámbito especial y más concreto, referido a determinados procedimientos tributarios, y con un horizonte temporal igualmente específico. En particular, en el art. 33 de este Real Decreto-ley, relativo a la suspensión de plazos en el ámbito tributario, y respecto de los procedimientos de aplicación de los tributos, se dispone que el período comprendido desde la entrada en vigor de esta norma (que tuvo lugar el 18 de marzo de 2020¹¹¹) hasta el 30 de mayo de 2020¹¹² no computará a efectos de duración máxima

¹¹¹ La Disposición final novena dispone que este Real Decreto-ley entrará en vigor el mismo día de su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

¹¹² El plazo originariamente previsto en este Real Decreto-ley se extendía hasta el 30 de abril de 2020, siendo ampliado al 30 de mayo de 2020 por el Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril.

de los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores y de revisión tramitados por la AEAT, aunque la Administración tributaria sí podrá, durante dicho período, impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles (apartado 5). Se añade, además, que este período no computará a efectos de los plazos de prescripción ni a efectos de los plazos de caducidad (apartado 6)¹¹³.

Se determina, en consecuencia, la suspensión de los plazos desde el 18 de marzo hasta el 30 de mayo de 2020, de tal modo que el período comprendido entre ambas fechas (incluidos los días de inicio y fin) no se incluirá en el cómputo total del plazo de resolución; resultando aplicable esta suspensión a los procedimientos cuya tramitación se hubiera iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de este Real Decreto-ley (Disposición transitoria tercera)¹¹⁴. Plantea la norma, no obstante, el interrogante acerca de la no suspensión del cómputo de los plazos en los procedimientos tributarios desde la declaración del Estado de alarma (el 14 de marzo) hasta la entrada en vigor del citado Real Decreto-ley (18 de marzo). Esta carencia, no obstante, es suplida con la aprobación de un nuevo Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al Covid-19, en cuya Disposición adicional novena, se dispone que “desde la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el Covid-19, hasta el 30 de mayo de 2020 quedan suspendidos los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria” (apartado 2)¹¹⁵. Se añade, además, que en el caso concreto de los plazos de prescripción, esta suspensión sólo resultará aplicable a aquellos plazos que, sin tener en cuenta la misma, finalicen antes del 1 de julio de 2021. El tenor literal de esta norma parece dejar fuera los procedimientos de inspección, en cuanto que, como ya sabemos, no resulta operativa la caducidad en el caso del vencimiento de su plazo máximo de resolución¹¹⁶. La

¹¹³ Se añade, a su vez, que a los solos efectos del cómputo de los plazos de prescripción previstos en el art. 66 LGT, en el recurso de reposición y en los procedimientos económico-administrativos, se entenderán notificadas las resoluciones que les pongan fin cuando se acredite un intento de notificación de la resolución entre la entrada en vigor de este Real Decreto-ley (18 de marzo de 2020) y el 30 de mayo de 2020. El plazo para interponer recursos o reclamaciones económico-administrativas frente a actos tributarios, así como para recurrir en vía administrativa las resoluciones dictadas en los procedimientos económico-administrativos no se iniciará hasta que concluya dicho período (esto es, hasta el 30 de mayo de 2020), o hasta que se haya producido la notificación del acto tributario, si ésta ha tenido lugar con posterioridad.

¹¹⁴ Como reconoce GONZÁLEZ APARICIO (2020) una de las cuestiones que más inseguridad ha planteado, tras la publicación de este Real Decreto-ley, es la relativa al plazo de que dispone el contribuyente para recurrir en vía administrativa la liquidación que pone fin al procedimiento de aplicación de los tributos de que se trate, en aquellos casos en los que la notificación del acto resolutorio del procedimiento se recibió antes de la declaración del Estado de alarma (esto es, antes del 14 de marzo).

¹¹⁵ De igual modo, se prevé que el período comprendido entre la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, hasta el 30 de mayo de 2020, no computará a efectos de la duración máxima del plazo para la ejecución de las resoluciones de los órganos económico-administrativos.

¹¹⁶ Respecto del procedimiento de recaudación en apremio, que ya sabemos no caduca, y dado que su plazo máximo de resolución coincide con el de prescripción, podríamos entender que su cómputo queda igualmente suspendido durante el período señalado en esta disposición normativa, al mencionar expresamente los plazos de “prescripción”, junto a los de caducidad.

duda persiste, además, y creemos que podrá ser origen de posiciones controvertidas entre la Administración tributaria y los obligados tributarios, si leemos el apartado siguiente, en el que se viene a delimitar el ámbito de aplicación de este supuesto de suspensión, y en el que se dice que lo anterior “será de aplicación a los procedimientos, actuaciones y trámites que se rijan por lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y sus reglamentos de desarrollo y que sean realizados y tramitados por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, del Ministerio de Hacienda, o por las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales, así como, en el caso de estas últimas, a los que se rijan por el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo” (apartado 3). Surge el interrogante, en definitiva, acerca de si los cuarenta y ocho días de suspensión previstos en esta norma, resultan aplicables a cualquier procedimiento, actuación y trámite que se rija por lo dispuesto en la LGT, incluyendo, por tanto, el procedimiento de inspección, o si, por el contrario, sólo incide en aquellos en los que se prevé, como forma de terminación atípica, la caducidad. En cualquier caso, con el fin de justificar la suspensión del procedimiento de inspección durante ese período de tiempo excepcional en el que estuvo vigente el primer Estado de alarma causado por la pandemia, podríamos entender aplicable la causa de suspensión referida a la concurrencia de una causa de fuerza mayor prevista en el art. 150.3.f) LGT, aunque en tal caso la apreciación de la que existencia de este motivo de suspensión ha de realizarse en cada procedimiento inspector singular, sin que quepa su aplicación con carácter general¹¹⁷.

5. CONCLUSIONES

En la actual coyuntura de crisis provocada por el Covid-19 se ha venido, y se continuará irremediablemente, desplegando una intensa actividad financiera por los entes públicos con el fin de mitigar los nocivos efectos económicos y sociales provocados por la pandemia. Para lograr una recuperación económica pronta y sostenible resulta imprescindible, tal y como ha reconocido la Comisión europea, contar con los ingresos fiscales necesarios, y para que la fiscalidad sea percibida como una herramienta útil y eficaz a estos efectos, parece conveniente reforzar la posición jurídica de los contribuyentes que serán los llamados a sufragar los gastos públicos necesarios para alcanzar dicha recuperación. De ahí que haya cobrado fuerza a nivel europeo, una vez más, el debate acerca de la necesidad de contar con un Estatuto del Contribuyente europeo, que reúna el conjunto de principios, derechos, garantías, y también obligaciones que rigen las relaciones entre las Administraciones tributarias y los ciudadanos en su condición de obligados tributarios. Entre dichos derechos se encuentra el de obtener una resolución expresa del procedimiento en un plazo razonable que conforma el principio-derecho a una buena administración.

Creemos necesario que se examinen y reformulen los derechos y garantías que conforman nuestro Estatuto del Contribuyente, y a la par, que se adopten las modificaciones necesarias para que los procedimientos tributarios en los que se ejercitarán los citados derechos y garantías se adapten al

¹¹⁷ GONZÁLEZ APARICIO, M. (2020), pág. 7 (versión electrónica).

nuevo marco de relaciones entre la Administración tributaria y los obligados tributarios en un contexto digitalizado, globalizado, y altamente tecnológico. Es imprescindible proponer un Estatuto del Contribuyente para el siglo XXI. Al respecto, resulta llamativo cómo en los últimos años se ha intensificado la utilización de los medios tecnológicos en el seno de los procedimientos tributarios, e incrementado los supuestos en los que se impone la obligación de relacionarse con la Administración tributaria por esta vía (lo que supone la consagración de un nuevo principio de preferencia por el medio electrónico¹¹⁸), sin que, como contrapartida, se haya producido un refuerzo paralelo de los derechos y garantías de los ciudadanos en sus relaciones con la Administración tributaria electrónica.

En relación al objeto de este trabajo, resulta indispensable, en nuestra opinión, que se incorporen las modificaciones normativas precisas para que se garantice el derecho de los obligados tributarios a que su situación tributaria no se discuta más allá de un plazo razonable. Es preciso, en consecuencia, mejorar la regulación de los procedimientos tributarios, y, en particular, revisar el régimen jurídico vertebrador del deber de resolver de forma expresa y en plazo impuesto a la Administración tributaria y las consecuencias jurídicas que se derivan de su incumplimiento, y en esa revisión debería optarse por una regulación en la que se prime la seguridad jurídica en el sentido de previsibilidad de la práctica administrativa y certeza para el obligado tributario, y la simplificación. No es de recibo que las consecuencias jurídicas que se derivan del incumplimiento de este deber por parte de la Administración tributaria varíen no sólo en función de si estamos ante un procedimiento de aplicación de los tributos, un procedimiento sancionador en materia tributaria, o un procedimiento de revisión, sino también en el seno de los procedimientos de aplicación de los tributos, estos efectos jurídicos difieren atendiendo al concreto procedimiento de que se trate (gestión, inspección, recaudación, o recuperación de ayudas de Estado en el ámbito tributario). Podemos entender que los plazos de los que deben disponer los distintos órganos de la Administración tributaria se adapten a las actuaciones que conforman cada uno de los procedimientos de aplicación de los tributos y, en consecuencia, que existan distintos plazos de resolución¹¹⁹, si bien las consecuencias derivadas de su incumplimiento deberían armonizarse, presentando un régimen común, en aras a proporcionar una mayor certeza y seguridad jurídica al obligado tributario. En el caso particular de concatenación sucesiva de varios procedimientos de aplicación de los tributos, también resulta imprescindible que se adopte una solución normativa que refuerce la seguridad jurídica de los obligados tributarios, delimitando su alcance material (en cuanto a los posibles efectos preclusivos de las actuaciones de comprobación realizadas en los procedimientos precedentes) y extensión temporal (con fijación de un plazo global de duración).

Determinar las consecuencias aplicables a la inactividad de la Administración incumplidora de su deber de resolver expresamente los procedimientos (ya sean iniciados a instancia de parte o de oficio) constituye un problema clásico en el ámbito del Derecho Público, del que el Derecho tributario no ha sido, ni es, en absoluto, ajeno; y como reconoce Mestre Delgado, las soluciones

¹¹⁸ OLIVER CUELLO, R. (2018 b).

¹¹⁹ Aunque, como ya hemos citado en el texto, la fijación de un plazo de cuatro años para el procedimiento de apremio nos sigue resultando excesivo y desproporcionado, por más que haya recibido el aval jurisprudencial.

que se han ido adoptando no permiten considerar que aquél haya sido, en alguna ocasión, resuelto de manera plenamente satisfactoria¹²⁰. En realidad, se ha avanzado poco, tanto en la consideración general del fenómeno de la inactividad administrativa, como en su regulación concreta, más allá de algunas modificaciones puntuales. Resulta llamativo que este fenómeno de inactividad formal exista, se mantenga y se reconozca como prácticamente normal¹²¹. Para que la Administración (tributaria) se esfuerce por cumplir con su deber de resolver y notificar en plazo es imprescindible que las consecuencias jurídicas que se asocien al incumplimiento de la finalización del procedimiento en el plazo legalmente fijado, tengan un resultado realmente disuasivo que elimine este tipo de prácticas administrativas, y garantice el efectivo cumplimiento del deber de resolver tempestivamente los procedimientos iniciados.

Bibliografía

- BURLADA ECHEVESTE, J. L. (2021): “Plazo de las actuaciones inspectoras”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 1.
- CARRASCO GONZÁLEZ, F. M. (2015): “El derecho a una buena administración: la exigencia de plazos razonables en los procedimientos tributarios”, en *Derechos fundamentales y Hacienda Pública: una perspectiva europea*, Civitas, Navarra.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2016): “La interrupción del plazo de duración de las actuaciones inspectoras y la retroacción de actuaciones a la luz de la reciente doctrina de los Tribunales de Justicia”, *Quincena Fiscal*, n.º 13.
- DE MIGUEL CANUTO, E. (2013): “Plazo razonable de las actuaciones judiciales en materia fiscal en el Derecho de la Unión”, *Quincena Fiscal*, n.º 9.
- DE MIGUEL CANUTO, E. (2016): “El plazo máximo para liquidar en las actuaciones inspectoras”, *Quincena Fiscal*, n.º 14.
- DELGADO GARCÍA, A. M., y OLIVER CUELLO, R. (2006): “Regulación de la informática decisonal en la Administración tributaria electrónica”, Comunicación 242, Tecnim@ap Sevilla.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (2019): “Seguridad jurídica y actuaciones de comprobación tributaria”, en *Seguridad jurídica y Derecho tributario: presente y futuro*, Aranzadi Thomson Reuters, Madrid.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (2020): “¿Caduca el procedimiento de inspección tributaria?”, *Civitas, REDF*, n.º 185.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E.; LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J. M., y DAMAS SERRANO, A. (2019): *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte General*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2003): “Editorial. Plazo máximo para la resolución de los procedimientos tributarios y efectos de su incumplimiento en el Anteproyecto de LGT”, *Quincena Fiscal*, n.º 11.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (2009): “Los procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Thomson Reuters, Cizur Menor.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (2016): “¿Tienen los contribuyentes un derecho a un procedimiento tributario sin dilaciones?”, *Quincena Fiscal*, n.º 19.

¹²⁰ MESTRE DELGADO (2014), pág. 9.

¹²¹ MESTRE DELGADO (2014), pág. 15.

- GALAPERO FLORES, R. (2019): “La seguridad jurídica del contribuyente en el ordenamiento tributario español”, en *Seguridad jurídica y Derecho tributario: presente y futuro*, Aranzadi Thomson Reuters, Madrid.
- GARCÍA NOVOA, C. (2000): *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- GARCIA-OVIES SARANDESES, I. (2017): “La duración del procedimiento de inspección tras la reforma de la Ley 34/2015”, en *Conflictos actuales de derecho tributario Homenaje a la profesora doctora Manuela Fernández Junquera*, Aranzadi Thomson Reuters, Madrid.
- GONZÁLEZ APARICIO, M. (2020): “Efectos sobre los plazos de prescripción tributaria de la suspensión adoptada a consecuencia de la declaración del estado de alarma”, *Quincena Fiscal*, n.º 9.
- HUESCA BOADILLA, R. (2004): “Artículo 103. Obligación de resolver”, en *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra.
- JUAN LOZANO, A. M. (2014): “La regulación del plazo de inspección prevista en el anteproyecto de modificación de la Ley General Tributaria. Sobre la búsqueda de la reducción de litigiosidad, seguridad jurídica y eficacia sin menoscabo de garantías”, *Crónica tributaria*, n.º 153.
- LITAGO LLEDÓ, R. (2021): “El «derecho» a la buena administración y la inactividad de la Administración tributaria”, en *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, La Ley, Madrid.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2020): “El principio de buena administración en materia tributaria”, *Civitas, REDF*, n.º 186.
- MARTÍN DÍAZ, E. (2003): “Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios”, en *La Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*, CEF, Madrid.
- MARTÍN QUERALT, J. (2013): “La discutida duración del plazo para continuar las “actuaciones inspectoras” tras haberse acordado la retroacción de actuaciones”, *Tribuna Fiscal*, n.º 267.
- MATA SIERRA, M. T. (2014): *Las garantías de los ciudadanos frente a la inactividad de la Administración tributaria*, Aranzadi, Navarra.
- MENÉNDEZ GARCÍA, G. (2005): “Obligación de resolver y duración de los procedimientos en la nueva Ley General Tributaria”, *Boletín de la Facultad de Derecho*, n.º 26.
- MENÉNDEZ MORENO, A. (2014): “La proyectada reforma del artículo 150 de la Ley General Tributaria, regulador del plazo de las actuaciones inspectoras”, en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- MENÉNDEZ MORENO, A. (2020): “Los Principios tributarios (implícitos) en el Convenio Europeo de Derechos Humanos y en la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE: una aproximación”, *Quincena Fiscal*, n.º 1.
- MESTRE DELGADO, J. F. (2014): “Prólogo”, en *Las garantías de los ciudadanos frente a la inactividad de la Administración tributaria*, Aranzadi, Navarra.
- MOCHÓN LÓPEZ, L. (2010): “Resolución y motivación en la LGT”, en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo II, Aranzadi, Madrid.
- OLIVER CUELLO, R. (2018a): *Derechos de los contribuyentes en la gestión tributaria*, Aranzadi, Madrid.
- OLIVER CUELLO, R. (2018b): “Análisis de los derechos de los contribuyentes en la Administración electrónica”, *Quincena fiscal*, n.º 18.
- ORENA DOMÍNGUEZ, A. (2020): “El Principio de buena administración en el ámbito tributario: un paso más allá en los derechos y garantías de los obligados tributarios”, *Quincena Fiscal*, n.º 22.

SANZ CLAVIJO, A. (2009): *La caducidad del procedimiento. Su aplicación al ámbito administrativo y tributario*, La Ley, Madrid.

SANZ GÓMEZ, R. (2021): “Buena Administración y procedimiento tributario justo”, en *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, La Ley, Madrid.

SESMA GONZÁLEZ, B. (2011): “Concepto y cómputo de las dilaciones en los procedimientos tributarios”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 4.

SUBERBIOLA GARBIZU, I. (2021): “Inteligencia artificial, opacidad y motivación de las decisiones administrativas automatizadas”, *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, La Ley, Madrid.

CAPÍTULO 11

EL DERECHO A LA MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS

ROSA GALAPERO FLORES
Universidad de Extremadura
galapero@unex.es

1. La motivación de los actos administrativos. 2. La motivación de los actos tributarios. 3. La motivación en los actos de liquidación de tributos. 3.1. Contenido mínimo de las liquidaciones tributarias. 4. La motivación de los actos de comprobación de valores: 4.1. Procedimiento de comprobación de valores tipificado en el artículo 134 de la Ley General Tributaria. 5. Necesidad de motivar las actuaciones plasmadas en actos tributarios de los órganos de inspección tributaria. 6. Motivación de los actos que resuelven recursos y reclamaciones administrativas. Bibliografía.

RESUMEN: Estudio del derecho a la motivación de los actos tributarios. Necesidad de motivación de los actos emanados de la Administración Tributaria.

PALABRAS CLAVE: Actos tributarios, motivación, procedimientos tributarios, comprobación de valores.

ABSTRACT: Study of the right to motivation in tax acts. Need for motivation in the acts issued by the Tax Administration.

KEY WORDS: Tax acts, motivation, tax procedures, securities verification.

1. LA MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

La motivación es la diferencia entre un acto arbitrario y un acto discrecional¹. El administrado tiene derecho a conocer las razones de un acto administrativo. Estamos ante un elemento esencial del acto administrativo².

Debido a la importancia que afecta a la materia, consideramos que analizar previamente la motivación de los actos emanados de la Administración Pública en general es interesante para luego centrarnos en los actos emanados de la Administración Tributaria.

La motivación de los actos administrativos es una herramienta indispensable para que los ciudadanos vean respetados sus derechos ante la actuación de la Administración Pública; es un deber de la Administración hacer efectivo el cumplimiento de la motivación de los actos administrativos, sean estos del tipo que sean.

¹ GIL CRUZ (2003).

² ÁLVAREZ MARTÍNEZ (2004).

Como bien ha indicado Varona Alabern³, “La motivación de un acto administrativo tiene mucho que ver con las reglas de la lógica que rigen el modo de razonar humano. Un acto estará suficientemente motivado si permite explicitar el *iter* lógico que ha seguido la Administración hasta llegar a la decisión plasmada en el mismo.

La motivación debe describir la secuencia de razonamientos más importantes en que se fundamenta la decisión adoptada por la Hacienda. Describir esta secuencia es posible sin responder definitivamente a todos los interrogantes que ella suscita, y sin indicar analíticamente todas las pruebas que el órgano administrativo podría utilizar en sede contenciosa. La motivación debe explicar, informar, describir, pero no tiene la obligación de demostrar definitivamente la efectiva existencia de cuanto el órgano administrativo afirma.”

La trascendencia del deber de motivación resulta algo fuera de toda duda, el Poder Público es «un Poder otorgado en consideración a intereses ajenos a los de su titular; es un poder, por tanto, obligado a justificarse en su ejercicio»⁴.

La exigencia constitucional y legal de la motivación se convierte en instrumento que facilita y permite llevar a cabo un control de la actividad de la Administración, pero no sólo por parte de los tribunales, sino también por parte de la colectividad en su conjunto.

Como ha indicado Calabuig Moro⁵: “Además de esto, la motivación nos permite vislumbrar la frontera entre lo discrecional y lo arbitrario. Y es que si bien la Administración es libre de elegir entre varias posibilidades, necesariamente debe razonar y justificar su elección. «Nunca es permitido confundir lo discrecional con lo arbitrario, pues aquello se halla o debe hallarse con motivaciones suficientes, discutibles, o no, pero considerables en todo caso, y no meramente de una calidad que las haga inatacables, mientras lo segundo o no tiene motivación respetable [...] o la que ofrece es tal que, escudriñando su entraña, denota, a poco esfuerzo de contrastación su carácter de realmente indefinible y su inautenticidad» STS de 13 julio 1984”.

La motivación se convierte, de este modo, en un requisito imprescindible del acto discrecional. Pero, el hecho de que falte tal motivación ¿supone que nos encontramos ante una actuación arbitraria y, por tanto, prohibida⁴?, tal vez sostener esto sea excesivo, sobre todo si tenemos en cuenta la presunción de legalidad de los actos administrativos.

Para la autora citada⁶, “la falta de motivación ha de ser considerada, por regla general, como un vicio de forma que sólo determina la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados (art. 63 Ley 30/1992).”

³ VARONA ALABERN (2011).

⁴ FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ (1997).

⁵ CALABUIG MORO (2000).

⁶ CALABUIG MORO (2000).

La exigencia constitucional y legal de la motivación se convierte en instrumento que facilita y permite llevar a cabo un control de la actividad de la Administración, pero no sólo por parte de los tribunales, sino también por parte de la colectividad en su conjunto. Así lo ha indicado de forma clara Rivero Isern⁷: «Debe exigirse, por tanto, la motivación de los actos administrativos, ya que los tribunales, por imperativo del artículo 106.1 de la Constitución, han de controlar la legalidad de la actuación administrativa. Por otra parte, cara a los administrados, la ausencia de motivación restringe o limita las posibilidades de tutela judicial que, no se olvide, se reclama constitucionalmente como efectiva».

Sigamos la reflexión realizada por Calabuig Moro⁸ quien escribe que “La motivación se convierte, de este modo, en un requisito imprescindible del acto discrecional. Pero, el hecho de que falte tal motivación ¿supone que nos encontramos ante una actuación arbitraria y, por tanto, prohibida?, tal vez sostener esto sea excesivo, sobre todo si tenemos en cuenta la presunción de legalidad de los actos administrativos.”

La normativa que se refiere a la motivación de los actos tributarios se contiene en el Título V de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común que alberga el régimen general de las disposiciones y los actos administrativos, con especial referencia a las condiciones precisas para que los mismos sean válidos y aparezcan revestidos de eficacia. Dentro del citado Título se encuentra el artículo 54:

- “1. Serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho:
 - a) Los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos.
 - b) Los que resuelvan procedimientos de revisión de oficio de disposiciones o actos administrativos, recursos administrativos, reclamaciones previas a la vía judicial y procedimientos de arbitraje.
 - c) Los que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes o del dictamen de órganos consultivos.
 - d) Los acuerdos de suspensión de actos, cualquiera que sea el motivo de ésta, así como la adopción de medidas provisionales previstas en los artículos 72 y 136 de esta Ley.
 - e) Los acuerdos de aplicación de la tramitación de urgencia o de ampliación de plazos.
 - f) Los que se dicten en el ejercicio de potestades discrecionales, así como los que deban serlo en virtud de disposición legal o reglamentaria expresa.
2. La motivación de los actos que pongan fin a los procedimientos selectivos y de concurrencia competitiva se realizará de conformidad con lo que dispongan las normas que regulen sus convocatorias, debiendo, en todo caso, quedar acreditados en el procedimiento los fundamentos de la resolución que se adopte.”

⁷ RIVERO ISERN (1993).

⁸ CALABUIG MORO (2000).

De modo que todo acto discrecional de la Administración Tributaria ha de estar doblemente motivado, a saber: primeramente en sentido material, sobre una argumentación razonable, así lo exige el principio de interdicción de la arbitrariedad; y, posteriormente, en sentido formal como exige el artículo 54.1 f) Ley 30/1992.

Una vez que hemos dejado constancia de la trascendencia de este requisito, hemos de determinar cómo se le da cumplimiento. Así, motivar un acto supone fijar los hechos de los que se parte, incluyendo tales hechos en el supuesto de una norma jurídica; en segundo lugar, es necesario razonar cómo tal norma jurídica impone la resolución que se adopta en la parte dispositiva del acto.

Por tanto, no basta el mero «porque sí», la motivación ha de contener el proceso lógico jurídico que ha determinado la decisión.

Pero la motivación sucinta no tiene siempre el mismo contenido respecto de todo tipo de actos, de ahí que el artículo 54.2 Ley 30/1992 prevea peculiaridades respecto a «la motivación de los actos que pongan fin a los procedimientos selectivos o de concurrencia competitiva».

Por tanto la motivación no puede ser entendida como un simple requisito formal: «El legislador parece considerar la motivación como un elemento intermedio entre los de forma y fondo, sin incluirlo expresamente entre los primeros y admitiendo, por tanto, [...] que en determinados casos la motivación se identificará como elemento de fondo del acto resolutorio, no de simple forma del mismo, y no sujeto al régimen invalidatorio de los vicios formales del artículo 63.2_LRJ-PAC»⁹.

Así las cosas, hemos de plantearnos por último cuál es la consecuencia derivada de la falta de motivación. Para resolver este interrogante acudiremos a la jurisprudencia: ésta considera inválida la resolución que omite toda referencia a los hechos determinantes de la misma (S. de 29 noviembre 1983); respecto a los fundamentos de derecho, la jurisprudencia es menos rigurosa si resulta evidente la causa jurídica tenida en cuenta en la medida adoptada por la Administración (S. de 14 febrero 1979), destacar igualmente que se entiende cumplido el requisito con la motivación «in alliunde», es decir, incorporando dictámenes o informes previos (STS de 25 y 27 abril 1983 y 14 octubre 1985).

En todo caso, la falta de motivación ha de ser considerada, por regla general, como un vicio de forma que sólo determina la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados (art. 63 Ley 30/1992)¹⁰.

⁹ FERNANDO PABLO (1993).

¹⁰ FERNANDO PABLO (1993).

2. LA MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS

Como ya indicara Álvarez Martínez¹¹, no es necesario realizar profundas reflexiones sobre la necesidad de motivar todo acto tributario, en su condición de acto administrativo; y para cumplir la aplicabilidad de los principios constitucionales; como son los principios de interdicción de la arbitrariedad, seguridad jurídica, igualdad, tutela judicial efectiva.

Basta con dar un repaso a la Ley General Tributaria para comprobar que la motivación está presente en todos los actos y resoluciones tributarias dictadas por las Haciendas Públicas, cuando limiten derechos subjetivos o intereses legítimos.

El deber general de motivar los actos administrativos, plasmado con carácter general en el artículo 54 de la ley 30/1992, encuentra su especialidad en materia tributaria en el párrafo tercero del artículo 103 de la Ley General Tributaria. Antes de exponer la regulación de esta materia, hemos de señalar que estamos antes una regulación no muy generosa en el ámbito tributario; lo que implica tener que aplicar la normativa vigente al respecto como indica el propio artículo 103 párrafo tercero de la LGT; por tanto, será aplicable en materia de motivación de actos tributarios, la regulación que sobre la motivación contiene la LRJAP y PAC.

Así siguiendo a Sánchez Pedroche¹² “No estaría de más recordar que la problemática del deber de motivación es más acuciante, quizás, en el ámbito tributario que en el administrativo en general. Ello se debe no sólo a la abundancia de normas que regulan los procedimientos tributarios que son incompletas y que han sido dictadas de un modo sincopado y asistemático sino también a una actuación de los Órganos de la Administración que en modo alguno ha contribuido a paliar los defectos de la normativa”.

En este sentido Coto del Valle¹³ indica que al igual que sucede en la regulación general del procedimiento administrativo, la normativa tributaria establece el deber de la Administración de resolver expresamente todas las cuestiones que hayan sido planteadas en los procedimientos de aplicación de los tributos. Esta resolución no será necesaria en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario, así como en aquellos otros en que la terminación se haya producido por alguna de las otras causas distintas de la resolución expresa: caducidad, pérdida sobrevenida del objeto, renuncia o desistimiento. Pero incluso en estos casos el interesado tiene el derecho de solicitar que se declare expresamente que se ha producido alguna de estas circunstancias, quedando la Administración obligada a contestar a la petición.

La resolución deberá ser motivada en determinados casos: los actos de liquidación, los de comprobación de valores, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos. Se trata en todos estos casos de especificaciones de actos limitativos de derecho, que es la primera de las categorías de actos necesitados de

¹¹ ÁLVAREZ MARTÍNEZ (2004).

¹² SÁNCHEZ PEDROCHE (1995).

¹³ COTO DEL VALLE (2008).

motivación (véase art. 54). El artículo 103.4 de la Ley General Tributaria cierra la enumeración con la referencia a cuantos otros establezcan la normativa vigente.

La obligación de resolver se complementa con el señalamiento de un plazo para cumplirla. De esta cuestión se ocupa el artículo 104. El plazo será el que se establezca en la normativa reguladora de cada procedimiento y no podrá exceder de seis meses, salvo previsión diversa en norma con rango de Ley o en la normativa comunitaria. En los casos en que no aparezca fijado plazo máximo de manera expresa, éste será de seis meses.

El plazo se contará desde el inicio del procedimiento. Es decir, en los casos en que la iniciación se produce de oficio, desde el momento en que el interesado recibe la notificación del acuerdo de inicio y en los casos de iniciación a instancia de parte, desde que el documento (autoliquidación, declaración, solicitud) tiene entrada en el registro. En cuanto al cómputo del plazo, hay que tener en cuenta las reglas que se contienen en el apartado 2 del artículo 104:

- La primera establece que a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.
- La segunda excluye del cómputo «los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente ni las dilaciones por causa no imputable a la Administración». Lo que hay que resaltar es que el precepto legal emplea dos conceptos diferentes: períodos de interrupción justificada, por un lado, y dilaciones no imputables a la Administración, por otro. Y solamente en relación al primero se pide la intervención del reglamento. Sin embargo, el Reglamento de Gestión e Inspección (RGI) no solamente enumera (art. 103) los supuestos de interrupción justificada, sino que también incluye (art. 104) una amplia lista de dilaciones no imputables a la Administración.

En todo caso, debemos resaltar que, a partir de la reforma de 2015 esta regla sobre las interrupciones justificadas y de las dilaciones no imputables a la Administración no será de aplicación en el procedimiento de inspección, que es precisamente el ámbito en el que tenía mayor relevancia y en el que su aplicación había dado lugar a mayores controversias.

Al respecto, Coto del Valle¹⁴ ha indicado que existe una contradicción del artículo 103 con el artículo 102.2 de la Ley General Tributaria por cuanto en el artículo 103, se obliga a motivar con sucinta referencia a hechos y fundamentos de derecho los « actos de liquidación» entendidos en términos generales y, en todo caso, es decir, sin condicionarlo como hace el artículo 102.2 de la misma Ley a que exista una falta de concordancia entre la liquidación y los datos consignados por el obligado tributario o la aplicación o interpretación de la normativa realizada por aquél. Para conciliar la redacción de uno y otro precepto no se puede por menos que señalar que habrá que entender como regla general la necesidad de motivar todo acto de liquidación, cualquiera que sea el procedimiento de aplicación de los tributos donde se dicte, y ello, con sucinta referencia a

¹⁴ COTO DEL VALLE (2008).

hechos y fundamentos de derecho, siendo esta exigencia aún mayor cuando el contenido de la liquidación no se ajuste a los datos declarados por el obligado tributario o no se acomode a la aplicación o interpretación de la normativa aplicable a la misma –que aquél haya hecho–, supuesto en el que, además de la obligación de motivar impuesta con carácter general, y no de forma sucinta, se ha de hacer constar los hechos, elementos esenciales que originen la liquidación y los fundamentos de derecho pudiendo considerarse que la exigencia de motivación se refuerza en estos casos, y ello, quizás pensando en la existencia de las liquidaciones conocidas como «paralelas».

3. LA MOTIVACIÓN EN LOS ACTOS DE LIQUIDACIÓN DE TRIBUTOS

Las liquidaciones tributarias son el prototipo de acto administrativo que pone fin al procedimiento de gestión tributaria, dando paso al nacimiento de la deuda tributaria.

En relación a estos actos de liquidación, vamos a seguir el trabajo de Calabuig Moro¹⁵ que pueden proceder tanto de los órganos de gestión como de los de inspección, los artículos 124.1 a) y 145.1 b) de la Ley General Tributaria recogen el deber de motivación de los mismos, igual sucede con los artículos 49.2 d) y 48 del Reglamento General de Inspección de los Tributos (RGIT) al establecer el deber de motivación general de las actas y, en ocasiones, el preceptivo informe ampliatorio del Inspector actuario.

La jurisprudencia, partiendo del artículo 124 LGT, ha obligado a que las liquidaciones contengan de forma específica todos los elementos integrantes de la base tributaria y de la cuota, con indicación de los distintos conceptos, incluidos los recargos, en los que ha de constar con claridad su porcentaje, la causa que los justifica y la cifra sobre la que opera, sin que sea posible globalizarlos ni incluirlos conjuntamente en la cuota. Si faltase alguno de los elementos esenciales, la liquidación estaría viciada por defectuosa motivación.

El requisito de la motivación se extiende a todos los elementos que integran la deuda tributaria y, por tanto, también a la liquidación de los intereses de demora. En relación a estos intereses, la motivación no se exige con tanto rigor, baste citar la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (de ahora en adelante, TEAR) de Valencia de 30 julio 1996 en la que se deja constancia de que la falta de especificación del tipo de interés aplicado y del período considerado en la liquidación de los intereses de demora no es ni una exigencia legal ni reglamentaria, bastando incluir en el acta el importe de los intereses de demora, la omisión no supone indefensión para el sujeto pasivo al estar los elementos para su cuantificación claramente recogidos en el ordenamiento jurídico.

Esta obligación de motivar también se aplica a las actas de inspección de los tributos (tanto de conformidad como de disconformidad). Y es que no es inusual encontrarnos con actas que sí contienen una descripción de los elementos del hecho imponible regularizados pero que carecen del razonamiento seguido por los Actuarios. Es más, existen Resoluciones que parecen seguir la

¹⁵ CALABUIG MORO (2000).

línea ahora indicada, así Resolución de 11 septiembre 1996 del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) donde se establece que el detalle de los cálculos a través de los que se determinan los rendimientos netos del conjunto de la actividad empresarial motiva suficientemente la liquidación posterior. Tal vez, la clave radique en la distinción hecha por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Valencia en la S. de 25 junio 1997 donde determina que «en un acto eminentemente discrecional, la motivación debe presentar cumplida cuenta del juicio de oportunidad seguido» mientras que en un acto eminentemente reglado [...] la motivación consiste en la expresión de la norma aplicada y de la concurrencia de las premisas fácticas –y de sus magnitudes– de la norma en cuestión».

En relación con la cuestión que estamos tratando surge el siguiente interrogante: ¿las deficiencias de motivación pueden ser subsanadas en el informe ampliatorio que todo Actuario ha de elaborar cuando el acta es firmada de disconformidad? La jurisprudencia (STS de 2 julio 1991, 20 mayo 1992 y 13 mayo 1994), a pesar de que nuestros tribunales se mostrasen reacios a admitir esta posibilidad (STS de 31 octubre 1996) y 20 diciembre 1996 del TSJ de Cataluña y 9 julio 1997 del TSJ de Valencia), permite que la falta de motivación quede suplida por la incorporación al acto de informes o dictámenes, es decir, con la motivación «in alliunde».

Ya, por último, destacaremos el fenómeno de las liquidaciones paralelas. El empleo generalizado de las autoliquidaciones y la dotación de medios materiales e informáticos a la Administración, ha traído como consecuencia que en el proceso liquidatorio tengan tanta relevancia las declaraciones de los sujetos pasivos como las comprobaciones «a posteriori» de los órganos de gestión. El artículo 121 LGT exige a la Administración de la obligación de ajustar sus liquidaciones a los datos consignados por los sujetos pasivos en sus declaraciones, pero añade «el aumento de las bases tributarias sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al sujeto pasivo con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que la motiven». Esta motivación a la que se está haciendo referencia no queda satisfecha con una justificación estandarizada en la que no se deja constancia de las divergencias encontradas en relación con la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo.

Tanto la doctrina como la jurisprudencia se ha hecho eco de esta problemática, así, la STS de 28 junio 1993 establece: «hay una evidente desproporción entre la complejidad de las declaraciones que el sujeto pasivo del IRPF está obligado a cumplimentar y la sencillez con que la Administración pretende practicar las que denomina “liquidaciones paralelas” que practica en caso de disconformidad con los actos declarados por los sujetos pasivos».

3.1. Contenido mínimo de las liquidaciones tributarias

El párrafo segundo del artículo 102 de la Ley General Tributaria, establece la necesidad de incluir en la notificación de la liquidación una serie de requisitos mínimos que abarcan desde la completa identificación del obligado tributario, los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, y la motivación de las mismas siempre que no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la interpretación o aplicación de la normativa realizada por el mismo, motivación, que deberá comprender los elementos esenciales que la originen y la expresión de los

hechos y fundamentos de derecho. Acaba el artículo indicando la necesidad de que la liquidación contemple el carácter de provisional o definitiva, los medios de impugnación que puedan ser ejercidos contra la misma con indicación del órgano y del plazo, y, no menos importante, la indicación del lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.

Como ha indicado Coto del Valle¹⁶, quizás la redacción actual del precepto viene motivada por la existencia de innumerables pronunciamientos judiciales que exigían como garantía del obligado tributario un contenido mínimo a respetar por todas ellas¹⁷.

Señala la autora¹⁸ citada: “Es obvio que, vistas las circunstancias del caso y todos los elementos de juicio de que se dispone, hemos de llegar a la conclusión de que procede declarar la nulidad de las liquidaciones cuestionadas, al no especificarse, con la debida precisión, en las notificaciones individualizadas y personales de las mismas -tal como se ha aducido- todos los elementos esenciales configurativos de la deuda tributaria, tales como los tipos de gravamen, las bases imponibles, los medios de cálculo y las consecuentes operaciones matemáticas efectuadas en aplicación de los coeficientes correctores y bonificadores, con la consecuente y evidente "indefensión" de la entidad afectada.

La doctrina jurisprudencial tiene sentado, al efecto, que las notificaciones personalizadas de las liquidaciones tributarias han de contener todos los elementos esenciales conformantes de la deuda exaccionada, sin que sea admisible globalizarlos, ni incluirlos conjuntamente en la cuota misma, ni sumarlos directamente a ninguna de las partidas integrantes de aquélla, ya que el interesado y, en su caso, después, la Sala de justicia, para concretarlos o sacar la conclusión de cuál es su alcance y especificidad, no puede ni debe entrar a practicar nuevamente las liquidaciones, supliendo las funciones de la Administración, ni menos aún a intentar desentrañar el contenido real de lo que por su propia oscuridad es contrario a Derecho (al violar una de las más elementales garantías del contribuyente)”.

De todos los requisitos exigidos por la normativa tributaria en este artículo 102.2 como contenido de las liquidaciones que se van a notificar, mención especial y aparte merece el requisito de la motivación por sus contrastados problemas prácticos, para lo cual, basta al efecto leer los innumerables pronunciamientos judiciales existentes en la materia.

4. LA MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE COMPROBACIÓN DE VALORES

La necesidad de motivación de la comprobación de valores la ha puesto de relieve Varona Alabern¹⁹, quien indica “En materia de comprobación de valores, la motivación deviene especialmente necesaria, ya que mediante aquel procedimiento se concreta un concepto jurídico indeterminado cuya materialización exige exteriorizar los criterios básicos que la Administración ha

¹⁶ COTO DEL VALLE (2008).

¹⁷ Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 1999.

¹⁸ COTO DEL VALLE (2008).

¹⁹ VARONA ALABERN (2011).

seguido para su cálculo; de no procederse de este modo, se privaría al contribuyente de una información crucial para poder ejercer su defensa, al tiempo que se estarían alterando las reglas de la lógica que deben informar todo procedimiento, ya que se obligaría al particular a probar, sin ofrecerle datos suficientes, que el valor de la Administración no era correcto, lo que supone una injustificada inversión de la carga de la prueba. Además, no se puede ignorar que este procedimiento normalmente acaba en un aumento de la deuda tributaria del sujeto pasivo, incidiendo directamente en su esfera patrimonial, lo cual refuerza la legitimidad de su interés.”

Como bien ha escrito García Fernández²⁰: “Los problemas asociados a la motivación se derivan, en buena medida, del hecho de que cada vez es más frecuente que la Administración motive mediante la utilización de fundamentos previamente impresos, acuñados o informatizados⁵⁴. Lo que comienza como una solución para los requerimientos y comprobaciones de carácter masivo puede llegar a colisionar con la obligación de motivar de forma individualizada y personal que recae sobre la Administración. Así, el Tribunal Supremo ha señalado en diferentes sentencias que no se puede entender suficientemente motivada una valoración cuando en la motivación se han empleado formularios”.

El cumplimiento del deber de motivación posee, sin dudas, una notable trascendencia en relación a estos actos de comprobación dada la existencia de numerosos casos de actuación discrecional de la Administración Tributaria, aunque «no en todos los supuestos que contempla el margen de maniobra de la Inspección puede calificarse como discrecionalidad en sentido técnico»²¹

Debido a esta relevancia la LGT exige este requisito en varios preceptos; como es, en el art. 102,2, c; al regular el contenido de las liquidaciones tributarias, y en el art. 134,3, al referirse específicamente al procedimiento de comprobación de valores («...comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados»). Con carácter general, siguiendo este último precepto, la motivación se incorporará a la *propuesta* de regularización que se notifique al particular, así como al posterior acto de regularización, lo cual resulta coherente con la naturaleza no autónoma que suele caracterizar al procedimiento de comprobación de valores, que, salvo excepciones, se debe notificar juntamente con la liquidación. Una clara excepción a esta regla general aparece cuando se notifica el valor comprobado a determinados interesados distintos del contribuyente, a los que resulta muy conveniente obtener información sobre aquel valor y, en principio, irrelevante el conocer la cuantía de una deuda tributaria a ellos ajena (p.e. el transmitente en el ITPAJD -cfr. art. 46, del TR de este impuesto y arts. 134,4 y 227,2, c, de la LGT-)²².

Conviene destacar que el cumplimiento de esta exigencia no implica que el valor comprobado sea correcto, ya que éste puede estar suficientemente motivado y deficientemente calculado. No deben confundirse los defectos en la motivación con el hecho de que existan fundados motivos

²⁰ GARCÍA FERNÁNDEZ, A. (2018), “Problemas actuales de la comprobación de valores. Elección por la administración y análisis práctico de los principales medios de comprobación”, *Revista Española de Derecho Financiero*, num.178.

²¹ GARCÍA AÑOVEROS (1992).

²² Cfr. VARONA ALABERN (2011).

para discrepar de los criterios empleados para valorar el inmueble. Una cosa es que la motivación sea insuficiente, lo cual genera indefensión, y otra distinta que no se esté de acuerdo con las razones expuestas por la Administración, lo cual es, por otra parte, una señal de que el acto está motivado, ya que tal discrepancia es posible porque previamente se han podido conocer los criterios utilizados por la Hacienda. En este caso no cabría impugnar aquel acto por falta de motivación, pero sí por otros vicios, ya formales (defectos en la notificación), ya sobre el fondo (superar el valor de mercado).

La falta de motivación de estos acuerdos, excesivamente frecuentes en la práctica diaria, ha dado lugar a una ingente jurisprudencia estimatoria de las pretensiones de anulación de los actos administrativos precisamente por la falta de este requisito

Como bien ha indicado Coto del Valle²³: “en esta abundante jurisprudencia se ha sentado la doctrina de que los informes periciales, que han de servir de base a la comprobación de valores, deben ser fundados, lo cual equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta; que la justificación de dicha comprobación es una garantía tributaria ineludible; que por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la elevación de la base, no puede entenderse cumplida dicha obligación».

En tercer lugar, se alude por el precepto comentado a la necesidad de motivación de los actos que impongan una obligación, por pequeña que sea, lo cual ha sido muy aplaudido en la medida que podría predicarse de cualquier acto de gravamen. Lo mismo que supone la obligación de motivar los actos que denieguen un beneficio fiscal, tal como detalla la Ley”.

4.1. Procedimiento de comprobación de valores tipificado en el artículo 134 de la Ley General Tributaria

Tal y como establece la LGT, la comprobación de valores se aplica cuando la Administración Tributaria no acepta los valores declarados por el contribuyente y para ello acude al procedimiento previsto en sus artículos 134 y 135. Dicho de otra forma, cuando en alguna operación llevada a cabo por el sujeto pasivo se declara un valor de rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria, y la Administración no asuma dicho valor, deberá acudir al procedimiento de comprobación de valor. El cual, concluirá con una liquidación que deberá ser motivada y contener todos los elementos de juicio y documentos en los que el órgano de Hacienda se ha basado para separarse de la valoración hecha por el obligado tributario. Los aspectos procedimentales de la comprobación de valores se encuentran regulados en los artículos 134 y 135, a los cuales se remite el 57.4, que precisa que estos preceptos serán de aplicación tanto en los casos en que la comprobación sea el único objeto del procedimiento como en aquellos otros (que serán los más) en que ésta se sustancie como una actuación concreta en el curso de otro procedimiento de aplicación de los tributos. Con una redacción ambigua, añade el propio precepto que las reglas de los artículos 134-135 serán aplicables en todo caso «salvo el apartado 1 del

²³ COTO DEL VALLE (2008)

artículo 134». De la lectura del precepto resulta clara su configuración como un método de comprobación del valor declarado que, comunicado oportunamente al obligado tributario, y previo trámite de audiencia, servirá de base para el cálculo de la liquidación que, en su caso, haya de realizarse.

Uno de los problemas más acuciantes que ha originado la comprobación de valores, ha sido -sin duda alguna- la necesidad de que ésta, resulte motivada. Un innumerable número de recursos han estimado y anulado las comprobaciones de valores realizadas por la Administración con el argumento de la falta de motivación que impide al obligado tributario conocer las razones que han llevado a la Administración a concretar un determinado valor. Conviene comenzar por recordar que los actos de valoración, además de haberse realizado por técnicos de la Administración, deben haberse realizado con la debida motivación y explicando el origen de los valores que soportan la misma. Entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de mayo de 2003.

En realidad, lo que se quiere decir es que en los casos en que la comprobación se desarrolla como un subprocedimiento en el seno de otro de gestión o inspección, no se aplica la regla sobre plazo máximo de duración de las actuaciones, que el citado artículo 134.1 (mediante remisión al 104) fija en seis meses. Esta regla será aplicable cuando la comprobación de valores sea, por decirlo así, autónoma, es decir, cuando sea el único objeto del procedimiento, pero no en los otros casos, en los cuales habrá que estar al plazo de duración establecido para cada uno de ellos (seis meses, para los de gestión, doce para el de inspección): dentro de ese plazo de duración del procedimiento principal deberán realizarse las actuaciones de comprobación, sin que se cuente un plazo separado para ellas. El RGI (art. 159.3) ha venido a aclarar este extremo.

Pero aparte de esta cuestión del plazo de duración, el artículo 134.1 regula otras cuestiones (por eso decimos que la norma es ambigua) que tienen aplicación en todos los casos. La primera es la relativa al modo de ejercicio de la facultad de comprobación y a los supuestos en que ésta es procedente. La primera cuestión se responde diciendo que la comprobación es justamente una competencia facultativa, que la Administración «podrá» ejercitar si lo estima necesario, aunque, en realidad, es más exacto decir que, aparte los casos en que la propia normativa de algunos impuestos impone la comprobación, se trata de un derecho-deber, que deberá ser ejercido cuando las circunstancias del caso lo impongan.

El mismo precepto señala los supuestos en que no procede la comprobación de los valores declarados por el interesado: cuando estos valores se correspondan con los publicados por la Administración en aplicación de alguno de los medios antes citados. Es lo que sucede cuando se ha declarado conforme a los valores recogidos en las tablas de que hemos hablado anteriormente. Esta misma regla se aplicará en los casos en que el obligado tributario haya solicitado información sobre el valor fiscal de un determinado inmueble conforme al procedimiento previsto en el artículo 90: el valor que le sea comunicado tendrá validez durante tres meses y no podrá ser objeto de ulterior comprobación, pues ésta deberá limitarse a la constatación de que los elementos de hecho y circunstancias manifestadas en la consulta son los reales.

Las fases del procedimiento contenido en el artículo 134 son las siguientes:

- a) **Iniciación.** Se producirá de oficio, mediante comunicación de la Administración. No obstante, en los casos en que la Administración cuente con datos suficientes para proceder a la comprobación, sin necesidad de actuaciones ulteriores con el obligado tributario, se pasará directamente a la notificación del valor comprobado conjuntamente con la propuesta de liquidación derivada del mismo (véase art. 134.1, segundo párrafo). Este trámite de la iniciación formal del procedimiento mediante acto separado será necesario sólo en los casos en que la comprobación de valores se presenta como procedimiento autónomo. Lo que, como sabemos, es excepcional. En los casos normales, en que la comprobación se enmarca dentro de otro procedimiento (de declaración, de comprobación limitada, de inspección), la comunicación se producirá dentro de dicho procedimiento principal, que podrá haberse iniciado con anterioridad.
- b) **Actuaciones de comprobación.** Si se necesita realizar actuaciones con el obligado tributario, así se le notificará. En estos supuestos, dice la Ley, se deberá facilitar la práctica de estas actuaciones. Según precisa el RGI (art. 160.1), se podrá hacer uso de los datos en poder de la Administración, de los consignados en la declaración del interesado o de los que se requieran a este mismo interesado o a un tercero. La norma reglamentaria precisa que se podrá efectuar el examen físico de los bienes y que, a estos efectos, se reconocen al órgano actuante las facultades de entrada y reconocimiento de fincas previstas en la regulación del procedimiento de inspección. Esto último será aplicable lógicamente cuando la comprobación se haga mediante dictamen de peritos y para este supuesto la norma precisa que, cuando se trate de bienes singulares o de aquellos cuyas circunstancias relevantes no puedan obtenerse de fuentes documentales contrastadas, será necesario el reconocimiento personal del bien por el perito, a no ser que el poseedor del bien se niegue a este reconocimiento, pues esta negativa eximirá a la Administración de cumplir el requisito.
- c) **Propuesta de valoración.** Las actividades de comprobación determinarán el valor comprobado. Si éste es superior al declarado, deberá ser notificado al obligado tributario. La propuesta de valoración deberá ser debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados. El RGI (art. 160.3) precisa los extremos que deben contener la motivación de la propuesta, con especial referencia a los supuestos en que se ha hecho uso de los valores procedentes de registros oficiales (Catastro), de precios medios de mercado o de dictamen de perito. Aparte de esto, reiteramos que la propuesta de valoración y su notificación no tiene carácter autónomo, sino que aparecerá incorporada a la propuesta de liquidación o de regularización. Solamente en los casos en que existiera un procedimiento de comprobación de valores autónomo y separado del de liquidación o regularización, el valor comprobado sería notificado como el único resultado del procedimiento.
- d) **Alegaciones.** Repetimos las mismas consideraciones. No existe un trámite separado de alegaciones respecto del valor comprobado: las objeciones del obligado tributario se sustanciarán en el mismo trámite de alegaciones contra la propuesta de liquidación o

regularización. Volvemos a hacer la salvedad de los casos en que la comprobación de valores se estructure como procedimiento autónomo.

- e) Terminación. Se confunde igualmente con la del procedimiento principal. Transcurrido el plazo de alegaciones, se dictará la liquidación o acto de regularización, que incluirá los valores en que este acto se basa. En los casos en que el procedimiento sea autónomo, el acto final será la determinación definitiva del valor comprobado. No hay lugar a hablar de terminación por caducidad más que en este último caso. Solamente para él tiene sentido el plazo de seis meses de duración, que se establece en el apartado 1 del artículo 134. En los casos, que serán lo más, en que la comprobación se inserte en un procedimiento de gestión o inspección, habrá que estar a las reglas propias de estos.

El 134 LGT también contiene la regulación de los siguientes aspectos: el régimen de impugnación del resultado de la comprobación y sus efectos respecto de otros obligados tributarios. En cuanto a lo primero, hay que decir que en el régimen de impugnación se refleja la condición del procedimiento de que estamos tratando: el resultado de la comprobación no es susceptible de impugnación autónoma, sino dentro del recurso que se plantee contra el acto de liquidación en el cual haya surtido efecto; será en ese momento, al oponerse a la regularización cuando podrá suscitarse la tasación pericial contradictoria, a la que nos referiremos en seguida, o plantear los defectos o vicios que quepa alegar en relación con la práctica de la comprobación de valores.

En relación con los efectos que puede tener el resultado de la comprobación en relación con otros interesados distintos del que ha sido parte en el procedimiento, la LGT contiene una regla que podemos descomponer en tres partes:

En los supuestos en que la Ley establezca que el valor comprobado debe producir efectos respecto de otros obligados tributarios, la Administración tributaria actuante quedará vinculada por dicho valor en relación con los demás interesados.

La Ley de cada tributo podrá establecer la obligación de notificar a dichos interesados el valor comprobado para que puedan promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria.

Cuando en un procedimiento posterior el valor comprobado se aplique a otros obligados tributarios, éstos podrán promover su impugnación o tasación pericial contradictoria.

Esta norma, al estilo de otras que aparecen en la LGT, es un precepto incompleto, que debe ser puesto en relación con otros, pertenecientes a la disciplina de determinados tributos. Pero el encaje con esos otros preceptos puede no ser tan sencillo. Un ejemplo claro de posible aplicación de la norma sería el de la comprobación, a efectos del ISD, del valor de un bien que ha sido objeto de donación. El valor comprobado surtirá efectos no sólo para el donatario, sujeto pasivo del ISD, sino también para el donante, en el IRPF, pues su importe se tomará como valor de transmisión para determinar la cuantía de la plusvalía o minusvalía lucrativa que debe lucir en ese impuesto. Lo que pasa es que en ese supuesto la «Administración tributaria actuante», que habrá sido la de la Comunidad Autónoma a la que el ISD está cedido, es diversa de la que deberá aplicar el valor en el IRPF, que será la Agencia Estatal que gestiona este otro tributo. En realidad, la norma

aplicable en estos supuestos será la que hemos incluido en el tercer guión: el donante de nuestro ejemplo podrá promover la impugnación o tasación pericial contradictoria en relación con el valor fijado en ISD. Pero la Ley de este impuesto no establece obligación de notificar el valor comprobado a los interesados distintos de aquellos con los que se haya seguido el procedimiento de comprobación. (Sí que se contiene esta previsión en la normativa del ITPAJD, en la que pueden plantearse situaciones análogas.) Lo lógico hubiera sido que la LGT estableciera directamente la obligación de comunicar el valor a todos los interesados, sin necesidad de previsión expresa en la Ley del correspondiente tributo. Pero, en todo caso, ésta es la regla que, digan lo que digan la LGT y las de los diferentes tributos, se impone por aplicación de los principios generales del procedimiento administrativo. Más aún: lo procedente es que al tercero se le considere parte en el procedimiento, en todas sus fases, incluida la de alegaciones, lo cual es bastante más que la simple notificación del valor comprobado.

Sobre la cuestión de la forma y motivación que han de tener las comprobaciones de valores, también se ha pronunciado la Sala del Tribunal Supremo, por todas, la Sentencia de 25 de marzo de 2004.

En esta abundante jurisprudencia se ha sentado la doctrina de que los informes periciales, que han de servir de base a la comprobación de valores, deben ser fundados, lo cual equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta; que la justificación de dicha comprobación es una garantía tributaria ineludible; que por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la elevación de la base, no puede entenderse cumplida dicha obligación, impuesta por el art. 121 de la Ley General Tributaria, si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o sólo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta, mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven, para cualquier bien.

La comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente, al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y fácticos y así aceptarlos, si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir, o rechazarlos porque los repute equivocados o discutibles y en tal caso, sólo entonces, proponer la tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho».

En este mismo sentido, y a raíz de las anulaciones reiteradas por falta de motivación y de las repeticiones de comprobaciones de valor sobre un mismo elemento, consideramos oportuno citar las Sentencias del Tribunal Supremo de 29 de diciembre de 1998 (RJ 1999, 559) y 7 de octubre de 2000 (RJ 2000, 7877), que establecen la capacidad de la Administración para reiterar la comprobación de valores y la liquidación, una vez anuladas, pero ambas establecen límites a tal capacidad, y así la última de las citadas señala: «... el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, no tiene carácter ilimitado, pues está sometido en primer lugar a la prescripción, es decir, puede volver a practicarse siempre que no se haya producido dicha extinción de derechos, y en segundo lugar a la santidad de la cosa juzgada, es

decir, si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida -entonces sí- del derecho a la comprobación de valores y en ambos casos -prescripción o reincidencia- la Administración había de pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente ».

La doctrina indicada, es recogida en las posteriores Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2002 y 9 de mayo de 2003, la primera de las antes citadas señala con claridad, recogiendo la doctrina de las del año 1998 y 2000, que:

«Ciertamente, no puede sostenerse la posibilidad de que la Administración, indefinidamente, pueda reproducir una valoración después de haber sido anulada por causa a ella sola imputable, como ocurre en los casos de ausencia o deficiencia de motivación. Tanto en los casos en que esa anulación se haya decretado en la vía económico-administrativa como en la jurisdiccional, la retroacción de actuaciones que pueda haberse pronunciado por el órgano revisor correspondiente no puede multiplicarse poco menos que hasta que la Administración "acierte" o actúe correctamente. Si, producido el indicado pronunciamiento, la Administración volviera a adoptar una valoración inmotivada, quedaría impedida para reproducirla o rectificarla. Así lo tiene declarado esta Sala, entre otras, en las antes citadas Sentencias de 29 de diciembre de 1998 y 7 de octubre de 2000. Sin embargo, también ha reconocido en ellas la procedencia de esa misma retroacción, como pronunciamiento complementario del de nulidad de la comprobación, ex arts. 52 y 53 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 - actuales arts. 64 y 66 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común- con la limitación acabada de constatar más la que pudiera derivar del transcurso del lapso de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación -art. 64.a) LGT-...».

El Tribunal Económico Administrativo Central, en su Resolución de 6 de noviembre de 2002 (JT 2003, 669), que asumiendo la doctrina del Tribunal Supremo, establece límites a la capacidad de comprobación de la administración, una vez que ha sido anulada por causa a ella imputable, señalando:

«... los actos administrativos de valoración, faltos de motivación, "son anulables, pero la Administración no sólo está facultada para dictar unos nuevos en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda" todo ello sin perjuicio de limitar esta potestad que no podrá ejercerse de forma reiterada, como también ha matizado el alto Tribunal en su sentencia de 7 de octubre de 2000. (RJ 2000, 7877)...».

Tras una jurisprudencia cambiante y contradictoria, la controversia se salda con la victoria jurídica de la imposibilidad de recurrir la valoración hasta que no se notificara la liquidación o acto de regularización en el que aquella se aplique, tal como ahora recoge expresamente el artículo 134.3 último párrafo. Y ello, en el bien entendido caso de que, el valor comprobado, si es distinto al declarado, debe ser notificado de forma motivada con la propuesta de regularización a modo de propuesta de valoración (artículo 134.3 de la Ley 58/2003). El artículo 160.3 y 160.4 ahondando en esta cuestión dicen:

«3. La propuesta de valoración resultante de la comprobación de valores realizada mediante cualquiera de los medios a que se refiere el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre,

General Tributaria, deberá ser motivada. A los efectos de lo previsto en el artículo 103.3 de dicha Ley, la propuesta de valoración recogerá expresamente la normativa aplicada y el detalle de su aplicación. En particular, deberá contener los siguientes extremos:

a) En la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal deberá especificarse el valor tomado como referencia y los parámetros, coeficientes y demás elementos de cuantificación utilizados para determinar el valor.

b) En la utilización de precios medios de mercado deberá especificarse la adaptación de los estudios de precios medios de mercado y del sistema de cálculo al caso concreto.

c) En los dictámenes de peritos se deberán expresar de forma concreta los elementos de hecho que justifican la modificación del valor declarado, así como la valoración asignada. Cuando se trate de bienes inmuebles se hará constar expresamente el módulo unitario básico aplicado, con expresión de su procedencia y modo de determinación, y todas las circunstancias relevantes, tales como superficie, antigüedad u otras, que hayan sido tomadas en consideración para la determinación del valor comprobado, con expresión concreta de su incidencia en el valor final y la fuente de su procedencia.

4. La valoración administrativa servirá de base a la liquidación provisional que se practique, sin perjuicio de que se pueda iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección respecto de otros elementos de la obligación tributaria».

5. NECESIDAD DE MOTIVAR LAS ACTUACIONES PLASMADAS EN ACTOS TRIBUTARIOS DE LOS ÓRGANOS DE INSPECCION TRIBUTARIA

Como bien ha indicado Álvarez Martínez²⁴, “en el ámbito de las actas de la Inspección el deber de motivar no puede entenderse cumplido a través de una fundamentación sucinta (en el sentido de prevé o concisa), siendo necesario por el contrario, en la generalidad de los casos, una motivación detallada y minuciosa”.

El artículo 153 de la LGT detalla el contenido de las actas en los siguientes términos:

Las actas que documenten el resultado de las actuaciones inspectoras deberán contener, al menos, las siguientes menciones:

- a) El lugar y fecha de su formalización.
- b) El nombre y apellidos o razón social completa, el número de identificación fiscal y el domicilio fiscal del obligado tributario, así como el nombre, apellidos y número de identificación fiscal de la persona con la que se entienden las actuaciones y el carácter o representación con que interviene en las mismas.
- c) Los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización.

²⁴ ÁLVAREZ MARTÍNEZ (2004), pág. 151.

- d) En su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda.
- e) La conformidad o disconformidad del obligado tributario con la regularización y con la propuesta de liquidación.
- f) Los trámites del procedimiento posteriores al acta y, cuando ésta sea con acuerdo o de conformidad, los recursos que procedan contra el acto de liquidación derivado del acta, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.
- g) La existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias.
- h) Las demás que se establezcan reglamentariamente.

También en ámbito de la Inspección Tributaria tenemos que referirnos a los Planes de la Inspección, así el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, dispone que cuando el procedimiento de inspección sea iniciado de oficio «se requerirá acuerdo del órgano competente para su inicio, por propia iniciativa, como consecuencia de orden superior o a petición razonada de otros órganos» - art. 87.1 -, o bien habrá que tener en cuenta los planes de inspección - art. 170 -. Dicha norma no recoge de forma tan precisa como su antecesora cuáles son los modos de inicio del procedimiento de inspección, si bien una *interpretación teleológica* de la misma nos debe llevar a la conclusión de que, en todo caso, es necesario respetar los criterios de selección establecidos en la planificación o habrá que contar con una orden motivada para dar comienzo a las actuaciones inspectoras.

Sobre este aspecto Carreras Manero²⁵ ha indicado que en relación con esta cuestión, el TSJ admite que " ... la explícita motivación de la sujeción del contribuyente a una actuación inspectora es un mecanismo que persigue la finalidad de evitar la desviación de poder en el ejercicio de una potestad pública como es la de inspección tributaria; de forma que se evite la arbitraria y discriminatoria selección de los contribuyentes sujetos a dichas actuaciones...".

No obstante, acto seguido, el Tribunal señala que cuando concurren determinadas circunstancias o se hayan producido ciertas actuaciones de *gran trascendencia económica* queda justificado el inicio de un procedimiento inspector frente a un sujeto concreto sin necesidad de fundamentar y razonar cuál es el motivo del comienzo de esas actuaciones inspectoras. A tal efecto, el TSJ afirma que "... sucede sin embargo que, siendo cierto todo lo anterior, existen determinados casos en que, aun sin hallarse incluido el contribuyente en un plan de inspección ni constar la orden motivada del Inspector-Jefe para la incoación de las actuaciones inspectoras, existen determinadas peculiaridades en los actos del contribuyente con trascendencia tributaria que son suficientes para justificar, sin necesidad de explicaciones adicionales, el porqué de la procedencia de la actuación de la Inspección...".

²⁵ CARRERAS MANERO (2007).

Para la autora citada²⁶, con quien coincidimos, es incuestionable la necesidad de motivar el acto por el cual se inicia el procedimiento de inspección, más aun cuando la selección de los sujetos que serán inspeccionados es una potestad discrecional y sólo a través de la motivación podrá controlarse que la Administración ha realizado un adecuado ejercicio de la misma y que dicha selección no es objeto de una actuación arbitraria. Así, esta exigencia de motivación será una «garantía para el particular, y para la propia acción pública, de que el procedimiento se inicia en los casos y por las causas para los que el ordenamiento lo ha previsto, evitando un eventual uso espurio o desviado del mismo»²⁷.

Por tanto motivar consiste, a grandes rasgos, en dar un razonamiento o explicación, esto es, en enunciar la razón por la que se hace algo; por ello, la motivación no puede consistir, simplemente, en una «*elemental cortesía*» del órgano que ha dictado el acto, sino que se trata de hacer públicas las razones de hecho y de derecho que apoyan una decisión.

Entendemos, por tanto, con Carreras Manero²⁸, que la motivación debe alejarse de los meros requisitos formales de los actos administrativos -y, por ende, de los tributarios- y tiene que incluirse entre los *aspectos sustanciales* de los mismos; yendo más allá, debería considerarse la necesidad de motivación como un elemento indispensable de este tipo de actos²⁹.

De aceptar tal criterio, puede llegarse a la conclusión de que la motivación debe ser incluida, sin duda alguna, entre los elementos sustantivos de los actos administrativos. Así, y partiendo de que aquélla va a reflejar el proceso lógico y jurídico que ha conducido a la toma de la decisión adoptada, en tanto que constituye la expresión inequívoca del razonamiento del órgano de la Administración que emite el acto, va a erigirse en la garantía máxima de la serenidad en la formación de la voluntad de la Administración. Por ello, la motivación representa una garantía para el administrado, en el sentido de que, a través de ella, este último conoce los motivos internos que llevaron a la adopción de ese acto, facilitando, por otra parte, un posterior control jurisdiccional del mismo como puede leerse en la STS de 12 de enero de 2006, 14 de marzo de 2000 (FJ 4º) y 21 de junio de 1999 (FJ 1º).

En último lugar, en cuanto a las consecuencias de la ausencia de motivación, debemos indicar que cuando en alguno de los actos dictados a lo largo del procedimiento de inspección tributaria no conste la oportuna motivación, la reacción apropiada del ordenamiento será declararlos nulos de pleno derecho o anulables, dependiendo de la entidad del acto emitido; ahora bien, tanto en uno como en otro caso, el fundamento de dicha nulidad –como bien ha señalado Álvarez Martínez³⁰–

²⁶ CARRERAS MANERO (2007).

²⁷ DÍAZ DELGADO, J. (2006), pág. 234.

²⁸ CARRERAS MANERO, (2007).

²⁹ Esta tesis ha sido seguida por numerosas resoluciones judiciales, entre las que podemos destacar las Sentencias del TS de 30 de enero de 2001 (FJ 3º), 20 de enero de 1998 (FJ 4º) y 18 de mayo 1991 (FJ 4º), de la AN de 9 de diciembre de 1999 (FJ 2º) y de los TSJ de Canarias de 5 de febrero de 2001 (FJ 2º), Madrid de 3 de febrero de 2004 (FJ 2º) y 14 de febrero de 2006 (FJ 2º) donde se afirma que la motivación es un *requisito de fondo e indispensable* por medio del cual el órgano que ha dictado el acto exterioriza las razones que fundamentan esa decisión.

³⁰ ÁLVAREZ MARTÍNEZ (2004), pág. 176.

lo encontraremos en *razones de derecho sustantivo* a las que alude el artículo 239.3 de la LGT y no en meros defectos formales. Por este motivo, en nuestra opinión, cuando el acto de inicio del procedimiento inspector se haya dictado sin la oportuna motivación deberá ser, en todo caso, anulado, en tanto que se produce una infracción del ordenamiento jurídico - art. 63.1 LRJ-PAC - y no por tratarse de un mero defecto de forma, tesis acogida por la sentencia comentada.

Numerosos³¹ han sido los pronunciamientos del Tribunal Supremo en relación con la motivación de los actos de la Inspección de Tributos, en especial de las Actas de conformidad, así por todas, [sentencia del Tribunal Supremo de 5 de julio de 2006 \(RJ 2006, 10063\)](#) que dice:

«El criterio de la Sala sobre esta cuestión y la problemática que plantea, se resume en la [Sentencia de 10 de mayo de 2000 \(RJ 2000, 4491\)](#), dictada en unificación de doctrina y donde se señaló: La doctrina del Tribunal Supremo sobre esta cuestión se ha basado en los siguientes preceptos: el artículo 145, apartado 1, letra b), de la Ley General Tributaria, que dispone: "1. En las Actas de la Inspección que documenten el resultado de sus actuaciones se consignarán: (...) b). Los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo (...)", y el artículo 49, apartado 2, letra d), del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, que dispone: "2. En las actas de la Inspección que documenten el resultado de sus actuaciones se consignarán: (...) d) Los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo, retenedor, u obligado a efectuar ingresos a cuenta con expresión de los hechos y circunstancias con transcendencia tributaria que hayan resultado de las actuaciones inspectoras o referencia a las diligencias donde se hayan hecho constar (...)", y dicha doctrina consiste en sostener que tanto en las actas de conformidad, como en las de disconformidad, e incluso en las diligencias extendidas para hacer constar hechos o circunstancias, es obligado exponer de modo pormenorizado y concreto los elementos del hecho imponible, debidamente circunstanciado, que determinan los aumentos de la base imponible, o las modificaciones de las deducciones, reducciones, bonificaciones, etc., de modo que el contribuyente conozca debidamente los hechos que acepta en las actas de conformidad o que niega en las de disconformidad, debiendo rechazarse la tesis mantenida por la sentencia impugnada de que precisamente por tratarse de un acta de conformidad, la aceptación prestada por el contribuyente subsana los defectos formales de omisión del detalle obligado en el relato de los aumentos o modificaciones de la base imponible, propuestos por los Inspectores actuarios».

6. MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS QUE RESUELVEN RECURSOS Y RECLAMACIONES ADMINISTRATIVAS

Respecto a la motivación de los actos que resuelven recursos y reclamaciones administrativas, el Capítulo VIII del Título III de la LGT regula «La revisión de actos en vía administrativa», en el artículo 215 con el epígrafe Motivación de las resoluciones, donde indica que:

1. Las resoluciones de los procedimientos especiales de revisión, recursos y reclamaciones regulados en este título deberán ser motivadas, con sucinta referencia a hechos y fundamentos de derecho.

³¹ CARRERAS MANERO (2007).

2. También deberán motivarse los actos dictados en estos procedimientos relativos a las siguientes cuestiones:
 - a) La inadmisión de escritos de cualquier clase presentados por los interesados.
 - b) La suspensión de la ejecución de los actos impugnados, la denegación de la suspensión y la inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión.
 - c) La abstención de oficio para conocer o seguir conociendo del asunto por razón de la materia.
 - d) La procedencia o improcedencia de la recusación, la denegación del recibimiento a prueba o de cualquier diligencia de ella y la caducidad de la instancia.
 - e) Las que limiten derechos subjetivos de los interesados en el procedimiento.
 - f) La suspensión del procedimiento o las causas que impidan la continuación del mismo.

El precepto se limita a distinguir entre la motivación de las resoluciones y de otros acuerdos que no son resoluciones.

La exigencia de motivación de las resoluciones que se dicten en todos los procedimientos de revisión se recoge de forma expresa. De esta forma se viene corroborar lo establecido en el artículo 54 de la Ley 30/1992, en cuya letra b) apartado 1 recoge la exigencia de motivación de las resoluciones que “resuelvan procedimientos de revisión de oficio de disposiciones o actos administrativos, recursos administrativos, reclamaciones previas a la vía judicial y procedimientos de arbitraje”.

La exigencia de motivación no se limita en materia de revisión únicamente a las resoluciones que se dicten, sino también a otros actos, que sin ser resolutorios, pueden provocar indefensión, limiten los derechos subjetivos de los obligados o determinen el fin del procedimiento, su suspensión o la imposibilidad de continuarlo. Se menciona expresamente la inadmisión de escritos de cualquier clase presentados por los interesados, la suspensión de ejecución de los actos impugnados, la denegación de suspensión y la admisión a trámite de la solicitud de suspensión, la abstención de oficio para conocer o seguir conociendo del asunto por razón de la materia, la procedencia o improcedencia de la recusación, la denegación del recibimiento a prueba o de cualquier diligencia de ella y la caducidad de la instancia, los que limiten derecho subjetivos de los interesados en el procedimiento y la suspensión del procedimiento por causas que impidan la continuación del mismo. Se trata de un precepto contundente en la necesidad de motivación de los actos referidos a reclamaciones y recursos.

Bibliografía

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2004): *La motivación de los actos tributarios*, Marcial Pons, Madrid.

CALABUIG MORO (2000): “El deber de motivación de los actos administrativos en el ámbito tributario”, *Revista Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm.9/2000.

- CARRERAS MANERO O. (2007): “La motivación del inicio de las actuaciones inspectoras en el ámbito tributario ¿elemento formal o sustancial? .Sentencia comentada: STSJ de la Comunidad Valenciana de 7 de febrero de 2007”, *Jurisprudencia Tributaria*, núm.30/2007.
- COTO DEL VALLE, C. (2008a): “Análisis del precepto: ART 103”. *Grandes Tratados. Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II)*. BIB 2008\943, Aranzadi, Pamplona.
- COTO DEL VALLE, C (2008b): “Práctica de la comprobación de valores”, *Grandes Tratados. Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II)*. BIB 2008\943, Aranzadi, Pamplona.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ (1997): *De la arbitrariedad de la Administración*, Civitas, Madrid.
- GARCÍA AÑOVEROS, J. (1992): «Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la administración financiera», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 76.
- GIL CRUZ, E. M^a. (2003): *La motivación de los actos tributarios*, Aranzadi, Pamplona.
- RIVERO ISERN, E. (1993): “Prólogo” a la obra de Fernando Pablo, M.: *La motivación del acto administrativo*, Tecnos, Madrid.
- SÁNCHEZ PEDROCHE (1995): “El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria (I y II)”, *Revista Quincena Fiscal*, n°4/1995.
- VARONA ALABERN, J. E., (2011): “Motivación y valor comprobado de los bienes inmuebles”, *Revista Española de Derecho Financiero*, num.149.

CAPÍTULO 12

EL DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A RECURRIR CONTRA LOS ACTOS Y ACTUACIONES DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

JOSÉ MIGUEL MARTÍN RODRÍGUEZ

Universidad Pablo de Olavide

jmmarrod@gmail.com

1. Introducción. 2. El recurso de reposición. 2.1. Una primera puerta opcional pero ¿casi siempre cerrada? 2.2. El incumplimiento reiterado de su plazo de resolución: ¿perder tiempo o ganarlo? 2.3. El recurso de reposición en el ámbito local, cuestiones propias. 3. La reclamación económico-administrativa. 3.1. Un “paso fronterizo” obligatorio para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa. 3.2. ¿Obstaculiza la posible condena en costas por temeridad o mala fe el ejercicio del derecho a recurrir? 3.2.1. La cuantificación de las costas, un problema pendiente tras la anulación del art. 51.2 RRVA. 3.2.2. El concepto de temeridad o mala fe. 4. Elementos comunes al procedimiento económico-administrativo y al procedimiento contencioso-administrativo. 4.1. Los diferentes grados y motivos de estimación. Particular atención a la estimación por motivos de forma con retroacción de actuaciones. 4.2. ¿El “doble tiro” menoscaba el derecho a recurrir contra los actos de la administración tributaria? 4.2.1. El plazo para la reiteración del acto. 4.2.2. El límite del propio alcance de la revisión. 4.2.3. Un punto de equilibrio: el “doble tiro” también permite segundas oportunidades a los obligados. Bibliografía.

RESUMEN: En este estudio se aborda de manera transversal la efectividad del derecho a recurrir contra los actos y actuaciones de aplicación de los tributos a la vista del desarrollo y funcionamiento de los tres principales mecanismos para su ejercicio: el recurso de reposición, la reclamación económico-administrativa y el recurso contencioso-administrativo. Un análisis crítico de estas figuras nos permite constatar la existencia de lagunas en la efectividad de este derecho, especialmente por lo que respecta a los largos plazos de resolución. En los aspectos materiales, sin embargo, su efectividad mejora merced a la concepción garantista de este derecho por nuestro Tribunal Supremo.

PALABRAS CLAVE: Derecho a recurrir, recurso de reposición, reclamación económico-administrativa, retroacción de actuaciones, doctrina del “doble tiro”.

ABSTRACT: This study addresses in a transversal way the effectiveness of the right to appeal against Tax administration acts in view of the development and functioning of the three main mechanisms for its exercise in Spanish Tax law: recurso de reposición, reclamación económico-administrativa and recurso contencioso-administrativo. A critical analysis of these figures allows us to verify the existence of gaps in the effectiveness of this right, especially with regard to the long resolution periods. In the material aspects, however, its effectiveness improves thanks to the guarantee conception of this right by Spanish Supreme Court.

KEY WORDS: Right to appeal, recurso de reposición, reclamación económico-administrativa, retroaction of actions, doctrine of the "double shot".

1. INTRODUCCIÓN

Tal vez lo primero que llame la atención si atendemos estrictamente al elenco de derechos enumerados en el art. 34 LGT es que no se haga mención expresa a este derecho, el derecho a recurrir contra los actos y actuaciones de aplicación de los tributos. Esta omisión tiene a nuestro modo de ver dos justificaciones, cada una de ellas suficiente de manera independiente.

En primer lugar, la relación de derechos enumerada en el art. 34, incluso a pesar de avisarlo (“1. Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes...”) es manifiestamente insuficiente, caótica e incoherente. No debe preocupar por tanto en absoluto la omisión de algún derecho para hacer valer su reconocimiento.

Conviene reconocer en todo caso que, desde un punto de vista sistemático, la relación desordenada e incompleta de derechos y garantías de los obligados tributarios¹ es un incómodo punto negro en la reconocida y admirada sistemática de la LGT². Se ha encajado con calzador en la última sección (4ª) del Capítulo I (Disposiciones generales) dentro del Título II (Los tributos) de la LGT³, tal vez con el propósito de que la asimétrica relación jurídico-tributaria lo parezca menos.

Es cierto que la relación jurídico-tributaria no deja de ser una especialidad de la relación Administración-administrado tal y como se configura en la actual Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), y ello no es diferente en lo que respecta a los derechos y garantías de los obligados. De hecho, el art. 34 LGT representa una combinación de los actuales arts. 13 (Derechos de las personas en sus relaciones con las Administraciones Públicas) y 53 (Derechos del interesado en el procedimiento administrativo) LPACAP⁴. No obstante, en el art. 34 LGT la enumeración *numerus apertus* se realiza empleando una redacción técnicamente mejorable por genérica: “Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes...”. En cambio, en ambos artículos de la LPACAP se añade una última letra (i) que opera como cierre: “Cualesquiera otros que les reconozcan la Constitución y las leyes”. Aunque el resultado pueda parecer el mismo, incorporar una cláusula específica de cierre constituye una mejor técnica legislativa⁵.

¹ Mejor este apelativo, eso sí, que el de “derechos y garantías de los contribuyentes” de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, expresamente derogada por la LGT.

² La exposición de motivos de la LGT se jactaba de ello en repetidas ocasiones con expresiones como “la nueva ley supone también una notable mejora técnica en la sistematización del derecho tributario general, así como un importante esfuerzo codificador” o “la nueva estructura de la ley, más detallada y didáctica”. El tiempo y la doctrina le han dado la razón.

³ Sin que sea un elemento determinante de su carácter asistemático, pues existen más ejemplos en otras partes de la LGT, llama la atención que sea la única Sección de todo el Título II de un solo artículo (muy largo, eso sí).

⁴ En la anterior versión de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común se incorporaban la mayoría de estos derechos dentro del art. 35 como “Derechos de los ciudadanos”.

⁵ Llama particularmente la atención que la mencionada Ley 30/1992, anterior a la LGT, ya incorporaba en el art. 35 una letra k) final con esta misma redacción.

Lo cierto es que el elenco de derechos del art. 34 LGT tomó más como referencia el art. 3 de la Ley 1/1998, que hablaba en términos amplios de “Derechos generales de los contribuyentes”, sin el afán codificador que se le presume ahora a la LGT. Sin embargo, la Ley 1/1998 sí incluía (con una sistemática también confusa, eso sí) en el artículo 36 de manera específica el “Derecho a recurrir” en estos términos:

“Artículo 36. Derecho a recurrir.

Los contribuyentes tienen derecho, en los términos legalmente previstos, a interponer en vía administrativa los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos dictados por la Administración tributaria, así como a que en la notificación de dichos actos se indique el recurso procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse.”

La omisión en el art. 34 LGT, tanto del específico “derecho a recurrir”, como de una cláusula que remita a “otros derechos y garantías reconocidos en la Constitución y las leyes”, no constituye, sin embargo, ningún obstáculo para reconocer que el actual Título V LGT sobre “Revisión en vía administrativa” reconoce de manera clara el derecho de los obligados tributarios a instar la revisión (recurrir) los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias.

Extraemos esta afirmación directamente del propio art. 213.1 LGT:

“Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse, conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, mediante:

- a) Los procedimientos especiales de revisión.
- b) El recurso de reposición.
- c) Las reclamaciones económico-administrativas.”

Por tanto, como es sabido, este derecho a recurrir se canaliza a través de tres vías, dos ordinarias (recurso de reposición y reclamación económico-administrativa) y otra extraordinaria y heterogénea, los procedimientos especiales de revisión. No dejaremos de hacer mención, por supuesto, al ejercicio de este derecho también en la vía contencioso-administrativa. A lo largo de este trabajo vamos a analizar si la configuración normativa y la aplicación práctica de estos recursos garantiza o no convenientemente este derecho a recurrir los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y, en su caso, qué cambios podrían mejorar su ejercicio. Todo ello, lógicamente, sobre la base de que no cuestionamos la existencia del derecho en nuestro ordenamiento, dedicándonos más propiamente a delimitar su alcance.

Uno de los inevitables puntos de partida de un estudio que verse sobre el derecho a recurrir contra los actos y actuaciones de aplicación de los tributos es el éxito de dichos recursos para el administrado. A este respecto, teniendo en cuenta las diferentes instancias e instrumentos (recurso de reposición, reclamación económico-administrativa y recurso contencioso-administrativo) realmente podemos hablar de un alto nivel de estimación. Por supuesto, los niveles

de éxito varían sensiblemente entre un tipo de recurso y otro⁶, siendo las estadísticas de algunos de ellos difíciles de obtener. No obstante, varios autores apuntan a un panorama general con un nivel de estimación global nada desdeñable de entre el 50% y el 60%⁷.

Esta elevada cifra deja una inevitable pregunta en el aire, ya planteada en el Informe *Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado*: ¿tanto se equivoca la Administración Tributaria?⁸. Pregunta a la que añadimos nosotros otra: ¿tanto tiempo tiene que pasar para que rectifique?

Ciertamente son cuestiones que abren inevitablemente la puerta a plantearnos las propuestas continuas para introducir métodos alternativos de resolución de conflictos similares a los de otros Estados y que permitirían, quizás, reducir la litigiosidad y sobre todo anticipar las soluciones⁹.

Centrándonos en el objeto de este estudio debemos advertir que, dadas las dimensiones del mismo y su propósito concreto, no vamos lógicamente a ahondar con detalle en la regulación de cada uno de los recursos. Consideramos más acorde, en cambio, analizar algunas de las cuestiones particularmente problemáticas que pueden poner en cuestión la efectividad del derecho a recurrir dentro de la operatividad de cada uno de ellos.

2. EL RECURSO DE REPOSICIÓN

El recurso de reposición, dentro de los lógicos cambios y diferentes vaivenes normativos, remonta su origen a 1907¹⁰, estando su regulación contenida en los arts. 222-225 LGT y los arts. 21-27 del Reglamento general de revisión¹¹. No obstante, como destaca entre otros Carbajo Vasco, esta regulación presenta mínimos cambios respecto a su anterior versión, contenida en el Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al

⁶ En el ámbito del recurso de reposición algunos autores cifran el grado de estimación en apenas un 5%. Vid. GALÁN RUIZ (2016), pág. 45. En cambio, en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales las cifras oscilan entre el 40-45% y en el Tribunal Económico-Administrativo Central algo menos, alrededor del 20-25% (Vid. *Memorias Anuales*, Tribunales Económico-Administrativos, Ministerio de Hacienda. Disponibles en: <https://www.hacienda.gob.es/es-es/gobiernoabierto/transparencia/paginas/impuestos%20teac.aspx> (última consulta 20 de septiembre de 2021). A nivel contencioso, si bien las estadísticas son más difíciles de configurar, se apuntan cifras en torno a un tercio de estimaciones. Vid. CASANELLAS CHUECOS y otros (2014), pág. 15.

⁷ *Ibidem* y ROZAS VALDÉS (2020), nota al pie 35.

⁸ CASANELLAS CHUECOS y otros (2014), pág. 15.

⁹ Nos remitimos al respecto a la omnicomprensiva de LAGO MONTERO y otros (2018).

¹⁰ Al respecto véase CHECA GONZÁLEZ (2009) págs. 15-16.

¹¹ Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. Vaya por adelantado que las afirmaciones realizadas en este apartado no tienen en principio en cuenta las especialidades del recurso de reposición en la esfera local (solo potestativo en los municipios de gran población, por ejemplo). Las cuestiones propias que suscita su uso en la esfera local las analizaremos en un punto independiente al final de este mismo apartado.

económico-administrativo¹². Como novedades más importantes, apenas se incrementó su plazo de presentación de quince días a un mes y su plazo de resolución de ocho días a un mes¹³.

Ya García-Moncó realizó una excelente síntesis de los problemas de efectividad e identidad que asolan al recurso de reposición cuando sostuvo que “la virtualidad del Recurso de reposición en materia tributaria se apoya en tres elementos: celeridad en la sustanciación, auténtica actitud revisora que no confunda la presunción de legalidad con «una presunción de acierto» y aligeramiento de la carga de la suspensión en comparación con la exigida en vía económico-administrativa”¹⁴.

Veremos, por desgracia, como tanto la regulación normativa, como el paso del tiempo, no han hecho sino debilitar la consecución de estos objetivos.

Dado que precisamente el derecho a la suspensión de los actos tributarios es tratado de forma autónoma en otro capítulo de esta obra nos remitimos al mismo. Únicamente nos gustaría llamar la atención, para respaldar los problemas de operatividad y efectividad que observaremos en el recurso de reposición, cómo la rigidez de los medios de garantía para obtener la suspensión supone una evidente barrera de entrada al ejercicio del derecho a recurrir¹⁵.

2.1. Una primera puerta opcional pero ¿casi siempre cerrada?

Hace ya más de veinte años, el *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria* de julio de 2001 dibujó un escenario un tanto oscuro de la utilidad del recurso de reposición, afirmando de inicio que “como premisa básica, la mayoría de la Comisión entiende que debe potenciarse y prestigiarse el recurso de reposición” pues se observaba que su utilización por parte de los administrados era muy reducida, principalmente por “el alto grado de desestimaciones –casi automáticas”¹⁶.

Sorprendentemente, si atendemos a las estadísticas de aquellos años publicadas por Pastor Prieto y Marín-Barnuevo Fabo este “alto grado de desestimación” no parecía tan preocupante, pues entre los años 2001 y 2003 se manejaba un nivel de estimación a nivel estatal, entre estimación total y

¹² CARBAJO VASCO (2006), pág. 192.

¹³ Para un análisis más detallado de otras novedades introducidas por la reforma de la LGT de 2003 nos remitimos a SÁNCHEZ PEDROCHE (2004), págs. 617-623.

¹⁴ GARCÍA-MONCÓ (2004), pág. 889.

¹⁵ En este sentido GARCÍA MONCÓ considera paradójico cómo la suspensión en el curso del mismo, lejos de flexibilizarse y simplificarse respecto a la vía económico-administrativa, se configura de forma más rígida. *Vid.* GARCÍA-MONCÓ (2004), pág. 894. Si bien comparte esta posición, CASAS AGUDO entiende los motivos que han llevado al legislador a reservar la concesión automática de la suspensión a una serie de garantías que por su “especial solvencia, liquidez y sencillez de ejecución, ofrecen al ente público recaudador la confianza legítima suficiente en la no frustración final del cobro”. *Vid.* CASAS AGUDO (2008).

¹⁶ COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (2001), págs. 212-213. El hecho de que la mayoría de la Comisión apostara por su potenciación tenía su contrapartida en que algunos miembros de la misma, a la vista de su inutilidad, consideraban oportuno, incluso, su supresión como vía revisora.

parcial, de un nada desdeñable 39%¹⁷. Autores más recientes, cifran el grado de estimación en apenas un 5%, lo que nos parece más próximo a la realidad actual¹⁸.

Siendo sintéticos, las ventajas e inconvenientes del recurso de reposición pueden resumirse en una sola frase: se presenta ante el mismo órgano que dictó el acto. Para bien, ofrece una nueva ocasión para que ese mismo órgano gestor vuelva a revisar la legalidad de sus propios actos y depurarlos, sin necesidad de colapsar los órganos económico-administrativos (ofreciendo también una respuesta teóricamente rápida al ciudadano)¹⁹.

Para mal, lógicamente, entra dentro de la naturaleza humana (y la Administración tributaria está constituida principalmente por seres humanos, por mucho ordenador que los asista) la dificultad, no ya para reconocer nuestros propios errores, sino incluso para cambiar simplemente de criterio²⁰. Máxime cuando los incentivos económicos pueden depender del volumen de deuda descubierta o recaudada²¹ y la responsabilidad por mantener el error se degrada, tanto con el paso del tiempo, como con la movilidad funcional dentro de la Administración tributaria²².

Todo ello contribuye a que con el paso del tiempo se reafirme la impresión, ya apuntada por García-Moncó, de que la identidad de este recurso de reposición dentro del derecho a recurrir se ha diluido, dado que la Administración solo estima por esta vía los errores puramente materiales (que ya cuentan además con su propia vía especial de revisión)²³.

2.2. El incumplimiento reiterado de su plazo de resolución: ¿perder tiempo o ganarlo?

Ya en el año 2001 el *Informe para la Reforma de la Ley General de Tributaria* sugería que un empleo intenso del recurso de reposición contribuiría «a la mejora general del sistema revisor, en la medida en que descarga a estos órganos de los asuntos “menores” y fácilmente solucionables»²⁴. Es decir, mejoraría la efectividad del derecho a recurrir que abordamos en este trabajo. Sin embargo, ya entonces atisbaban que era necesario un cambio de mentalidad frente a la desestimación casi automática (algo compartido por la doctrina y los profesionales, aunque las estadísticas, sorprendentemente, parecían negarlo).

¹⁷ PASTOR PRIETO y MARÍN-BARNUEVO FABO (2005), pág. 82.

¹⁸ GALÁN RUIZ (2016), pág. 45.

¹⁹ No obstante, como destaca acertadamente GALÁN RUIZ, esta ventaja desaparece, haciendo redundante el recurso de reposición, cuando ha existido un trámite de alegaciones previo a dictar el acto en el cual las alegaciones del contribuyente fueron desestimadas. *Vid.* GALÁN RUIZ (2016), pág. 34.

²⁰ DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO y PÉREZ TORRES (2000), págs. 60-61.

²¹ FAR JIMÉNEZ, J. (2000).

²² Reflexión que compartimos con DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO y PÉREZ TORRES (2000), pág. 83, para quienes “la dilación de los procedimientos tributarios aleja enormemente en el tiempo el resultado final de la causa que lo originó. De esta forma, la adopción de un acuerdo (...) que es posteriormente anulado muchos años después no tiene consecuencias negativas para quien lo adopta, entre otras cosas porque es muy probable que no ostente las mismas responsabilidades...”.

²³ GARCÍA-MONCÓ (2004), pág. 894.

²⁴ COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (2001), pág. 213.

Para contribuir a su celeridad, de hecho, el Informe era partidario originalmente de mantener los plazos cortos para su interposición (quince días) y resolución (ocho días), ambos extendidos finalmente a un mes²⁵. No obstante, reconocieron ya entonces la necesidad de ampliar este segundo plazo a un mes dado que el plazo de ocho días “no deja de referirse más que a un término utópico, de difícil o imposible cumplimiento”²⁶.

El tiempo, sin embargo, ha demostrado que lejos de contribuir a una mayor tasa de resolución, la ampliación del plazo para notificar la resolución únicamente ha provocado que se amplíe a un mes el plazo para que surtan los efectos del silencio administrativo que recoge el art. 225.5 LGT: “Transcurrido el plazo de un mes desde la interposición, el interesado podrá considerar desestimado el recurso al objeto de interponer la reclamación procedente”²⁷.

Este último precepto fue largamente debatido en el mencionado *Informe para la Reforma de la Ley General de Tributaria*, que se planteó si no sería mejor sustituir el silencio negativo por una desestimación presunta²⁸. De este modo, el mero transcurso de un mes sin resolución tendría por sí mismo el efecto de una resolución desestimatoria, comenzando entonces el plazo para la interposición de la reclamación económico-administrativa (en lugar de permitir esperar, como ahora, a la resolución expresa del recurso de reposición para el inicio de dicho plazo). Ya entonces el Informe mismo admitió que ello resultaba una quimera con una frase lapidaria que, por desgracia, veinte años después, sigue teniendo plena vigencia: “la Administración tributaria no tiene medios para resolver los recursos de reposición dentro de plazo”.

Ello nos obliga a considerar seriamente la efectividad de este medio de revisión. Pensemos que su objetivo primigenio era constituir un recurso potestativo para acelerar la solución de determinados conflictos tributarios y así aliviar a los sobrecargados tribunales económico-administrativos. Sin embargo, a simple vista parece solo un medio para perder tiempo (porque la Administración tardará varios meses, incluso años, en resolver expresamente) o, por el contrario, ganarlo.

²⁵ Sí respaldamos la utilidad de ampliar a un mes el plazo de interposición, pues como destacaba el *Informe sobre el Borrador de Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria* “un plazo tan breve, en el que el recurrente no sólo debe interponer el recurso, sino, también, formular alegaciones y aportar la prueba, constituye una medida disuasoria para su utilización. Sobre todo si se tiene en cuenta que el procedimiento económico-administrativo ofrece mayor margen al interesado para la defensa de sus intereses, pudiendo limitarse a la interposición, primero, y a la formulación de alegaciones, después”. *Vid.* COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DEL BORRADOR DEL ANTEPROYECTO DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA (2003), págs. 89-90.

²⁶ *Ibidem*. No obstante, al hilo de la ampliación final de los plazos de interposición y resolución a un mes GARCÍA-MONCÓ (2004) ya advertía que “La cuestión esencial es sí la Administración como generadora de los actos que se recurren y que ella misma ha de resolver está decidida a desplegar los medios y manifestar la voluntad necesaria para resolver en los plazos indicados. Si no es así, cualquiera que sea el plazo fijado se incumplirá y lo que es más importante, el recurso de Reposición perderá su virtualidad (...) el alargamiento de los plazos sin garantías legales adicionales, puede únicamente suponer una dilación más en el procedimiento (pág. 890).

²⁷ Además, como afirmaba ya CARBAJO VASCO (2006), pág. 191, “esta ampliación es más teórica que real, pues la inmensa mayoría de los recursos de reposición se resuelven mediante silencio administrativo al mes de su presentación”.

²⁸ COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (2001), pág. 214.

Así es, ¿qué lleva a un contribuyente a plantear un recurso de reposición a sabiendas de que su estimación resultará poco probable y que realmente puede acudir directamente a la reclamación económico-administrativa?

En muchas ocasiones el afán por ganar tiempo o, mejor dicho, “perderlo” a cambio de algo. Perder tiempo, por ejemplo, a cambio de un mejor conocimiento de la postura de la Administración, aunque a veces la argumentación jurídica de la resolución del recurso de reposición, por sucinta o por limitarse a reproducir preceptos normativos redundantes, aporta poco o muy poco. Por supuesto, perder tiempo también con el objetivo de analizar el caso y elaborar una mejor estrategia de defensa, tanto a título personal como cuando se contrata asesoramiento legal²⁹.

Perder tiempo, también, a cambio de unos succulentos intereses de demora. Efectivamente, cuando la cuestión objeto de la controversia es relativamente clara, el tiempo puede jugar a favor de los obligados, pues si la Administración posterga el reconocimiento de su error (y es más proclive a hacerlo en la reclamación económico-administrativa que en reposición) se pueden devengar intereses de demora a favor del obligado en determinadas situaciones, por ejemplo, en casos de devolución de ingresos indebidos.

Finalmente, puede interesarnos perder tiempo porque la cuestión objeto de la controversia esté aún pendiente de una solución general por instancias superiores que nos conviene esperar. Pensemos en el caso habitual de un Tribunal Superior de Justicia que comienza a cuestionarse la interpretación de un precepto tributario que realiza la Administración. Es posible que si acudimos directamente a la vía económico-administrativa esta nos envíe directamente (tras un par de años de espera, seguramente) al contencioso, por no haber asumido aún esta jurisprudencia. En cambio, si iniciamos la revisión con el recurso de reposición interrumpimos la prescripción de igual modo, pero ganamos tiempo para que la nueva jurisprudencia, de consolidarse, pueda “calar” en los tribunales económico-administrativos y ahorrarnos el nunca apetecible paso por los tribunales.

Al final llegamos a la conclusión que el recurso de reposición no se usa para lo que se creó; más bien al contrario: en lugar de ahorrar tiempo, lo empleamos para perderlo (potestativamente, claro).

2.3. El recurso de reposición en el ámbito local, cuestiones propias

El recurso de reposición en materia tributaria local tiene una regulación autónoma, recogida actualmente en el art. 108 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local (LBRL) y en art. 14.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales (TRLHL).

La primera gran diferencia de esta regulación, respecto a la recogida en la LGT, es que el recurso de reposición tiene carácter preceptivo, con carácter previo a la vía contencioso-administrativa, al

²⁹ No es infrecuente, de hecho, que los obligados recurran por sí mismos en reposición y, ante el silencio de la Administración o su respuesta negativa, acudan posteriormente en busca de un mejor asesoramiento de cara a la reclamación económico-administrativa.

eliminarse la vía económico-administrativa de forma clara a partir del 1 de enero de 1999³⁰. Esta eliminación, teóricamente basada en la preservación de la autonomía local frente a la posible injerencia de los tribunales económico-administrativos estatales, ha sido severamente criticada por la doctrina de forma reiterada. Ya entonces Barquero Estevan advirtió que esta protección de la autonomía local tenía graves consecuencias sobre los derechos fundamentales de los particulares y sobre la protección de la legalidad³¹.

Problema advertido también por el *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria* de 2001, que alertaba del nulo ejercicio del derecho a recurrir en la vía contenciosa contra actos que, generalmente, son de pequeña cuantía. Por ello solicitaban la reintroducción de la vía económico-administrativa en el ámbito local mediante órganos económico-administrativos locales³².

Como sabemos, esta propuesta solo se aceptó en el caso de los municipios de gran población, en los cuales la creación de órganos para resolver reclamaciones económico-administrativas mantiene la doble vía de recurso en sede administrativa y el carácter potestativo del recurso de reposición³³. Son diferentes las voces doctrinales que han ofrecido solución a este problema. Clemente Checa, por ejemplo, propuso en su momento la creación de un órgano provincial que resolviera las reclamaciones económico-administrativas a semejanza de los creados en los municipios de gran población³⁴. Solución por la que también abogó el *Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación local de 2017*³⁵.

Conviene advertir en todo caso que este carácter preceptivo del recurso de reposición en la esfera tributaria local (en los municipios de “menor población”) ha sido matizado recientemente por la STS de 21 de mayo de 2019 (rec. Cas. 113/2017) al entender que, cuando lo único que se discute es la inconstitucionalidad de las disposiciones legales que dan cobertura a los actos de aplicación de los tributos³⁶, dado que las entidades locales no tienen competencia por sí mismas para pronunciarse o para proponerla, “no resulta obligatorio interponer, como presupuesto de procedibilidad del ulterior recurso contencioso-administrativo, el correspondiente recurso administrativo previsto como preceptivo” (FD 5º, *in fine*).

³⁰ Hasta la entrada en vigor del art. 14.4 de la LHL, introducido por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, la cuestión había sido controvertida por la ambigüedad del art. 108 LRBRL, que eliminaba la vía económico-administrativa en la esfera local, hasta el punto de que el carácter preceptivo del recurso de reposición hubo de ser confirmado por el Tribunal Supremo. *Vid.* GALÁN RUIZ (2016), págs. 47-49.

³¹ BARQUERO ESTEVAN (1999), pág. 229. En un sentido similar, hablaban de “indefensión” DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO y PÉREZ TORRES (2000), pág. 60.

³² COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (2001), pág. 221.

³³ A pesar de que se suprimió también con ocasión de la LRBRL de 1985, se reinstauró la doble vía en los para los municipios de gran población a raíz de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local. Igualmente, se mantiene la reclamación económico-administrativa, ante el Estado, para los actos de gestión de tributos locales que dicte la Administración estatal como los catastrales en materia de IBI o los censales en el IAE.

³⁴ CHECA GONZÁLEZ (2004), pág. 63.

³⁵ COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REVISIÓN DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN LOCAL (2017), pág. 79.

³⁶ En el caso, la inconstitucionalidad del artículo 107 LHL en materia de IIVTNU en los casos de pérdida patrimonial, reconocida posteriormente.

Por lo que respecta a la suspensión del acto impugnado mediante el recurso de reposición, el art. 14.2.i) LHL sigue remitiendo a la normativa previa a la actual LGT en materia de recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas³⁷, a pesar de las múltiples reformas posteriores en las que se podría haberse adaptado esta remisión en aras de la seguridad jurídica³⁸. En todo caso, parece que en aquellos municipios en los que el recurso de reposición es preceptivo los administrados se enfrentan a la rigidez mencionada anteriormente, en lo que constituye un obstáculo poco deseable para el ejercicio del derecho a recurrir.

Finalmente, otro aspecto problemático en la operativa del recurso de reposición en el ámbito local que afecta directamente al derecho a recurrir, ha sido la dualidad existente en el IBI o en el IAE, entre la gestión puramente catastral o censal, que corresponde al Estado, y la estrictamente tributaria, en manos municipales.

En el caso del IBI, por ejemplo, los contribuyentes que estuvieran en desacuerdo con la valoración catastral, conocidos con ocasión de la liquidación ya no podían impugnar la misma, por haber ganado firmeza el acto de gestión catastral³⁹. El TS ha suavizado esta rigidez en sus recientes SSTs de 19 de febrero de 2019 (rec.cas. 128/2016) y de 4 de marzo de 2019 (rec.cas. 11/2017) al aceptar que el contribuyente puede alegar, bajo determinadas circunstancias, motivos relacionados con la valoración catastral al hilo del recurso o reclamación contra la liquidación. En concreto, cuando en la fase de gestión catastral no haya tenido lugar la notificación individual del valor catastral o cuando, por circunstancias sobrevenidas, la valoración catastral determinante de la liquidación bajo litigio sea inválida, aunque en este segundo caso se exigen unas concretas circunstancias⁴⁰.

³⁷ En concreto, los ya derogados Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo y el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas.

³⁸ CORDERO GONZÁLEZ (2020), pág. 119.

³⁹ Esta dualidad “perjudica notablemente al administrado” en palabras de ESEVERRI MARTÍNEZ, llevándolo en no pocas ocasiones a ejercer su derecho a recurrir los actos de aplicación ante un órgano incompetente. Como solución, el autor propone que de manera ambivalente los órganos del Estado o los municipales puedan en vía económico-administrativa proceder a la revisión de ambos tipos de actos. *Vid.* ESEVERRI MARTÍNEZ (2014), pág. 13.

⁴⁰ “(i) que las razones de esa invalidez hayan sido reconocidas por resoluciones de los órganos catastrales o económicos-administrativos, o por resoluciones judiciales, para casos de sustancial similitud; (ii) que el interesado las haya hecho valer para su situación individual ante los órganos catastrales o económicos-administrativos y no haya recibido respuesta dentro del plazo que legal o reglamentariamente resulten de aplicación, colocándolo en una situación de tener que soportar una dilación que resulte grave para sus intereses económicos; y (iii) que en la impugnación jurisdiccional de esos valores catastrales, que sea planteada dirigiéndola directamente contra el acto principal de la liquidación, el Ayuntamiento no haya rebatido eficazmente las concretas razones de invalidez que hayan sido aducidas contra el Valor catastral aplicado en la liquidación”. (STS de 4 de marzo de 2019, rec.cas. 11/2017, FD. 8º.3).

3. LA RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA

Dentro aún de la vía administrativa, nuestro ordenamiento tributario prevé un segundo instrumento para el ejercicio del derecho a recurrir contra los actos de aplicación de los tributos por parte de los obligados tributarios. La reclamación económico-administrativa, cuyo origen se remonta nada menos a 1881 con la aprobación de la conocida como “Ley Camacho”, tiene su fundamento, consolidado con el paso de los años, en la separación entre los órganos de aplicación de los tributos y los llamados a conocer de estas reclamaciones⁴¹. En la actualidad, al margen de los preceptos comunes a todos los procedimientos de revisión, se encuentra regulada en los arts. 226-249 LGT y los arts. 28-65 del Reglamento de revisión.

Al igual que el recurso de reposición, cuyas severas críticas y deficiencias hemos reproducido en parte en el apartado anterior, la reclamación económico-administrativa está permanentemente bajo el escrutinio doctrinal, que valora de forma crítica tanto su regulación como su eficacia. Sirvan como punto de partida los tres puntos de tensión que Calvo Ortega y Calvo Vérguez aprecian en torno a la admisión de los recursos administrativos, en términos generales, en el sistema tributario⁴². El primero, su propia existencia, el segundo la conveniencia de uno o varios recursos administrativos y, por último, la generalidad o especialización del órgano encargado de la resolución.

Nos parecen particularmente acertadas las palabras de Rozas Valdés cuando advierte que el orden económico-administrativo, lejos de emplearse como herramienta “para detectar fallas, completar carencias o afinar en el juicio”, ha transmutado en una “jurisdicción especializada, de perfil extravagante” con las siguientes características⁴³:

- a) tiene atribuida funciones relativas a la formación de doctrina administrativa, incluso con aparentes funciones nomofilácticas para armonizarla;
- b) está compuesta por funcionarios cuyo nombramiento no reviste garantías particulares en términos de inamovilidad;
- c) en cambio, sus procedimientos son claramente de corte judicial (demanda, alegaciones, prueba, salas, etc.) – estando desde siempre arraigada una eventual fase de apelación (alzada).

Vaya por delante que en nuestro caso somos firmes defensores de la existencia de esta vía económico-administrativa, por su carácter especializado, por su cierta independencia (*sin pedir peras al olmo*, por supuesto⁴⁴) y por servir de filtro previo a la siempre compleja, atascada y

⁴¹ Separación funcional que se recoge expresamente en el art. 83.2 LGT: “. Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria”.

⁴² CALVO ORTEGA y CALVO VÉRGEZ (2017).

⁴³ ROZAS VALDÉS (2020), pág. 43.

⁴⁴ Nos parece en este sentido razonable y coherente la posición del TJUE en su Sentencia de 21 de enero de 2020, *Banco de Santander*, asunto C-274/14, en la que cierra el debate en torno a la posibilidad de interponer cuestiones

costosa⁴⁵, jurisdicción contencioso-administrativa, que además, en no pocas ocasiones, tiene un menor conocimiento técnico sobre los asuntos tributarios. Al margen de ser partidarios de una jurisdicción tributaria propia que permitiera una verdadera especialización de nuestros tribunales de justicia y rompiera su dependencia del informe de la Administración⁴⁶, la solución que ofrece nuestro ordenamiento (a priori...) puede funcionar bien para Administración, obligados y tribunales.

Un claro ejemplo de esta perspectiva fue la introducción de órganos unipersonales para resolver determinadas cuestiones de menor entidad (solución más rápida al ciudadano, que ahorra recursos a la Administración y contribuye a un menor colapso de la justicia), propuesta que ya formuló el Informe de 2001 para aquellos asuntos “sencillos y de rápida resolución”⁴⁷. Hasta la fecha, sin embargo, se han ignorado las sugerencias que ese mismo Informe ofrecía para dar cabida a técnicas convencionales y arbitrales en la resolución de conflictos tributarios para el contribuyente de a pie.

3.1. Un “paso fronterizo” obligatorio para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa

La característica principal de las reclamaciones económico-administrativas en nuestro sistema tributario es su carácter preceptivo con carácter previo a la vía contenciosa. Esta situación nos lleva a una pregunta inevitable: ¿constituye esta obligatoriedad un obstáculo en el ejercicio del derecho a recurrir contra los actos y actuaciones de aplicación de los tributos?

Lo primero que llama la atención es que este elemento capital de su régimen, a pesar de encontrarse muy enraizado en nuestra tradición tributaria, no fuera siquiera cuestionado, ni por el *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria* de 2001, ni por el posterior *Informe sobre el Borrador de Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria* de 2003, cuando no era un debate en absoluto pacífico⁴⁸.

Las ventajas e inconvenientes de su carácter obligatorio son evidentes. De la Nuez Sánchez-Cascado y Pérez Torres, cuando el debate estaba en plena ebullición, ya advirtieron que transformar la vía económico-administrativa en facultativa no solo iría en contra de la práctica

prejudiciales por los Tribunales Económico-Administrativos (concretamente, el TEAC) al considerar que no es un “órgano jurisdiccional”, particularmente por no cumplir con la exigencia de independencia, en su aspecto interno, que debe caracterizar a los órganos jurisdiccionales a que hace mención el art. 267 TFUE relativo a las cuestiones prejudiciales.

⁴⁵ La vía económica-administrativa supone un ahorro tanto para el Estado, por su relativa eficiencia, como para los administrados. No en vano, la obligación (y garantía) de contar con asistencia letrada en la vía contencioso-administrativa supone un coste directo para los administrados que no se compensa generalmente ni siquiera cuando se condena en costas a la Administración, pues se fijan cuantías irrisorias respecto al verdadero coste de esta asistencia. Advierte sobre estos costes IGLESIAS CARIDAD, (2018), págs. 72 y ss.

⁴⁶ En este sentido, entre otros, ROZAS VALDÉS (2020), pág. 55.

⁴⁷ COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (2001), págs. 216-217.

⁴⁸ Sirva de ejemplo la sostenida y fundamentada crítica realizada por CLEMENTE CHECA (partidario de transformarla en potestativa) a la omisión en ambos informes del debate sobre su pervivencia o su carácter preceptivo, así como el cambio de postura del Partido Popular, que años antes había promovido su naturaleza opcional. Vid. CLEMENTE CHECA (2004b), págs. 22-23. Del mismo modo, la propia Asociación Española de Asesores Fiscales, también se posicionó firmemente al hilo de la reforma de la LGT a favor de su carácter potestativo. Vid. AEDAF (2003), pág. 126.

administrativa general, sino que podría suponer, tanto un desperdicio de medios materiales y humanos, como un peligroso aluvión de recursos, sin filtro previo, ante los los Tribunales de Justicia⁴⁹.

Sus detractores, en cambio, consideran que la obligatoriedad de este paso previo puede retrasar el acceso a la tutela judicial efectiva⁵⁰. Sin embargo, no creemos que el plazo de un año previsto en el art. 240.1 LGT para entender desestimada la reclamación y poder acceder a la vía judicial sea ni mucho menos un obstáculo al derecho a recurrir. Al contrario, sería un plazo asumible a cambio de que un órgano con cierta independencia y con gran especialización técnica conociera de la controversia. De hecho, recordamos lo dicho al inicio de este estudio: los índices de estimación de las reclamaciones económico-administrativas, conforme a la propia memoria publicada anualmente por el Ministerio de Hacienda, alcanzan cifras de entre un 40 y un 45% en los TEAR y un 20-25% en el TEAC⁵¹.

El problema fundamental, sin embargo, tal y como denuncian de manera reiterada los profesionales del ámbito tributario⁵², es que los plazos reales de resolución expresa⁵³ se duplican o incluso triplican, acumulándose en caso de acceso al TEAC⁵⁴ y provocando un perjuicio terrible a los administrados.

Es decir, tenemos un recurso obligatorio con un nivel significativo de estimaciones pero que impone un peaje temporal excesivo a los obligados para conocer su resolución expresa. No solo eso, es frecuente además que si el contribuyente se “impacienta” e interpone el recurso contencioso-administrativo sin esperar a la resolución expresa, los Tribunales Superiores de Justicia “retengan” la solución al litigio hasta contar con la, siempre valiosa técnicamente, resolución expresa de la reclamación⁵⁵.

⁴⁹ DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO y PÉREZ TORRES (2000), pág. 65.

⁵⁰ Tomamos de nuevo palabras de CLEMENTE CHECA para entender esta posición: “El hecho de otorgar a la administración la posibilidad de revisar su decisión antes de acudir a los Tribunales, posibilidad que en teoría podría reputarse acertada, en la práctica, sin embargo, es negativa, porque implica, en definitiva, un alejamiento temporal del acceso a la verdadera justicia, a la justicia independiente e imparcial que sólo pueden dispensar (...) los Tribunales de lo contencioso (...) generando un atentado al principio de tutela judicial efectiva (...) una de cuyas vertientes es, indudablemente, la consistente en el derecho a obtener una resolución sin dilaciones indebidas”. *Vid.* CLEMENTE CHECA (2015), pág. 43.

⁵¹ En concreto, los porcentajes de estimación en los últimos años son: 42% (2015); 44,8% (2016); 45,3% (2017); 40,7% (2018); 45,4% (2019). *Vid. Memorias Anuales*, Tribunales Económico-Administrativos, Ministerio de Hacienda. Disponibles en: <https://www.hacienda.gob.es/es-es/gobiernoabierto/transparencia/paginas/impuestos%20teac.aspx> (última consulta 20 de febrero de 2021).

⁵² Sirva de ejemplo la ferviente crítica realizada por COELLO DE PORTUGAL y MARTÍNEZ DEL PERAL (2017), págs. 52-53.

⁵³ Al margen de las cuestiones menores sujetas al procedimiento abreviado, que representan en torno al 60% de las reclamaciones conforme a la propia Memoria, que sí se han agilizado.

⁵⁴ Con el fin de reducir estos plazos, MARTÍNEZ MICÓ propone, por ejemplo, suprimir la doble instancia en las reclamaciones económico-administrativas de modo que se delimitara qué reclamaciones conocen los TEAR y cuáles el TEAC, bien por razón de la materia, bien por la cuantía del asunto. *Vid.* MARTÍNEZ MICÓ (2012), pág. 112.

⁵⁵ COELLO DE PORTUGAL y MARTÍNEZ DEL PERAL (2017), nota 11.

Mientras que no se actúe de manera decidida para reducir este tiempo de espera (sobre el que las Memorias anuales del Ministerio guardan silencio), no solo no se pondrán en valor las ventajas de contar con esta vía económico-administrativa, sino que su carácter obligatorio supondrá una losa para la efectividad del derecho a recurrir de los administrados.

Ciertamente las propuestas mayoritarias desde la doctrina no giran ni en torno a su supresión ni a su conversión en potestativo, sino que apuntan a su reconfiguración como una instancia más ágil de apelación en la que preponderar la conciliación, cuando sea viable⁵⁶.

Si bien las ventajas vinculadas al carácter obligatorio de usar este “paso fronterizo” pueden verse diluidas a medida que se dilatan los plazos (aunque siempre cabe, por supuesto, acceder al contencioso transcurrido el plazo máximo para notificar la resolución) lo cierto es que siguen existiendo. Una de las más relevante a nuestro juicio, destacada también por Lago Montero y García Frías⁵⁷, es la obligación del Tribunal Económico-Administrativo de conocer de “todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante” (art. 237.1 LGT). En una instancia como esta, en la que los obligados no siempre cuentan con asistencia técnica, resulta fundamental para la efectividad del derecho a recurrir que el órgano no esté sometido al principio de congruencia.

De nuevo la suspensión del acto adquiere una relevancia fundamental, máxime debido a lo dilatado de los plazos para resolver las reclamaciones económico-administrativas, los oficiales (seis meses en procedimiento abreviado y un año en el general) y los reales (años, en plural). Nos remitimos de nuevo al capítulo de esta obra en la que se trata esta cuestión de forma monográfica.

Pasamos a analizar de manera particular una cuestión que afecta (o más bien podría afectar, como veremos) al ejercicio del derecho a recurrir en el seno de las reclamaciones económico-administrativas.

⁵⁶ ROZAS VALDÉS (2020), pág. 66.

⁵⁷ LAGO MONTERO y GARCÍA FRÍAS (2018), Pág. 380.

3.2. ¿Obstaculiza la posible condena en costas por temeridad o mala fe el ejercicio del derecho a recurrir?

La reforma de la LGT operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre⁵⁸, aprovechó para aclarar un poco el régimen de la condena en costas en el procedimiento económico-administrativo con una nueva redacción del art. 234.5 LGT⁵⁹ que amplía el anterior 234.4 LGT⁶⁰ y del art. 51 del Reglamento General de Revisión en vía administrativa (RRVA en adelante⁶¹).

Vaya por delante que esta reforma trataba de poner algo de luz en la aplicación de un régimen que por sus lagunas devenía en prácticamente inaplicable y que, por tanto, estaba inaplicado. No obstante, lo cierto es que un uso coherente de esta herramienta creemos que no tiene por qué perjudicar *per se* el ejercicio del derecho a recurrir contra los actos y actuaciones de aplicación de los tributos. Eso sí, para ello debemos repasar los aspectos principales de su régimen, pues en caso de aplicarse con excesiva severidad y frecuencia sí que puede “asustar” a los potenciales reclamantes y menoscabar el ejercicio de este derecho.

Pasamos a analizarlo desde una doble perspectiva. La primera, su cuantificación, el motivo principal por el que su operatividad hasta ahora ha sido prácticamente nula. La segunda, la propia concepción de temeridad o mala fe en el procedimiento económico-administrativo.

3.2.1. La cuantificación de las costas, un problema pendiente tras la anulación del art. 51.2 RRVA

En relación a la cuantificación de las costas, el desarrollo reglamentario del régimen realizado originalmente en el art. 51 RRVA la hacía depender de los importes fijados por una hipotética Orden ministerial “atendiendo al coste medio del procedimiento y la complejidad de la reclamación”, una Orden que jamás llegó a publicarse. Sin reglas de cuantificación, la condena en costas fue durante años prácticamente una entelequia.

⁵⁸ Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁵⁹ La nueva redacción del art. 234.5 añade en su primer párrafo dos matices que no estaban presentes en la redacción legal anterior: puede condenarse en costas en caso de simple inadmisión y que dicha condena puede recaer, no solo sobre el reclamante, sino sobre aquel al que resulte imputable la temeridad o mala fe. Este último extremo está pensado para casos de reclamaciones contra actuaciones de particulares, de modo que la persona contra la que se dirige la reclamación también pueda ser condenada en costas de apreciar en su actuación temeridad o mala fe.

Adicionalmente se aclara en su segundo párrafo que la resolución de la reclamación debe contener una mención expresa a los motivos que avalan la concurrencia de mala fe o temeridad y la cuantificación de las costas. Una motivación que ya exigía anteriormente, pero en el plano reglamentario (anterior versión del 51.2 RRVA).

⁶⁰ “Artículo 234

(...)

4. El procedimiento económico-administrativo será gratuito. No obstante, si la reclamación o el recurso resulta desestimado y el órgano económico-administrativo aprecia temeridad o mala fe, podrá exigirse al reclamante que sufrague las costas del procedimiento, según los criterios que se fijen reglamentariamente”.

⁶¹ Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo

Con el fin de suplir esta laguna el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el RRVA⁶², introdujo un baremo mucho más concreto en el art. 51.2 RRVA, que a la vez que parecía ofrecer una mayor certeza y seguridad jurídica perseguía “fomentar la aplicación efectiva de la condena en costas”.

“2. Cuando se imponga el pago de las costas, estas se cuantificarán en un porcentaje del 2 por ciento de la cuantía de la reclamación, con un mínimo de 150 euros para las reclamaciones o recursos resueltos por órgano unipersonal, y de 500 euros para los que se resuelvan por órgano colegiado. En caso de reclamaciones de cuantía indeterminada, las costas se cuantificarán en las cuantías mínimas referidas. Estas cuantías podrán actualizarse por orden ministerial.”

Pues bien, tras un recurso de la AEDAF contra varios aspectos de Real Decreto, la Sala Tercera del TS acordó específicamente la anulación de este apartado 51.2 RRVA en su Sentencia de 3 de junio de 2019 (rec. 84/2018).

Mientras que las partes (AEDAF y Abogacía del Estado) discutían en torno a la naturaleza jurídica de estas costas del procedimiento (tasa, medida sancionadora o cuasi sancionadora disuasoria, prestación patrimonial de carácter público no tributario o, incluso, de un recargo), lo que podría condicionar el carácter *ultra vires* del art. 51.2 RRVA, el TS las califica única y llanamente como “costas del procedimiento”.

El problema del desarrollo reglamentario del art. 51.2 RRVA radica, sin embargo, en que “cuantifica el importe de forma general y abstracta desvinculándolo del concreto procedimiento en el que se produce los gastos a sufragar y prescindiendo de estos”. Por tanto, dado que “se desconecta de los costes del concreto procedimiento, le hace perder su verdadera naturaleza, pues ya no podemos estar hablando de costas del procedimiento” (FD 4º). Esta afirmación lleva a nuestro Alto Tribunal ha estimar el recurso interpuesto por la AEDAF en este extremo, declarando la nulidad del art. 51.2 RRVA al entender que cualquier cuantificación en abstracto de las costas del procedimiento provoca que dicho importe deje de poder considerarse como tales.

La nulidad parcial del art. 51.2 RRVA entendemos que no reactiva la vigencia de su redacción anterior (que hacía mención a la Orden Ministerial nonata) por lo que nos encontramos ante un evidente vacío normativo que dificulta de nuevo la aplicación real de la condena en costas en el orden económico-administrativo.

A pesar de esta realidad, no queremos dejar de hacer mención a los criterios específicos para la imposición de costas que modifica también el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el RRVA.

⁶² Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

3.2.2. El concepto de temeridad o mala fe

Modificando su concepción respecto a la versión anterior⁶³, el apartado 51.1 RRVA dispone que se podrá apreciar la temeridad “cuando la reclamación o el recurso carezca manifiestamente de fundamento”; entendiéndose, en cambio, que existirá mala fe “cuando se produzcan peticiones o se promuevan incidentes con manifiesto abuso de derecho o que entrañen fraude procedimental.”

Llama la atención, en primer lugar, la amplitud con la que se define la temeridad respecto a la tradicional concepción restrictiva que ha tenido el TS de la misma⁶⁴, en la cual se introduce además un elemento capital adicional a la mera inexistencia de fundamento prevista en la nueva redacción del art. 51.1 RRVA. En concreto, el TS viene entendiéndose por temeridad “la conducta de la persona que, sabiendo o debiendo saber su falta de razón o de fundamentos jurídicos para litigar, promueve un procedimiento, una oposición o un recurso abusando de la jurisdicción”⁶⁵. Es decir, considera necesario que exista un conocimiento previo de la falta de razón o fundamentos jurídicos o, al menos, que el desconocimiento de este extremo (“debiendo saber”) le sea imputable. Las llamadas por Calleja Pueyo “temeridad dolosa” y “temeridad culposa o negligente”, respectivamente⁶⁶.

Pensemos, por ejemplo, en una persona de avanzada edad sin conocimientos jurídicos ni fiscales que inicia una reclamación manifiestamente sin fundamento. Con el art. 51.1 RRVA en la mano desde luego que se le puede condenar en costas. Por el contrario, conforme a la concepción del TS parece que sería excesiva apreciar, a la luz de sus circunstancias, siquiera una temeridad culposa o negligente por el hecho de que dicha reclamación carezca manifiestamente de fundamento. Aunque queremos pensar que los TEA no aplican este precepto hasta llegar a este extremo, no estaría de más que, puestos a definir la temeridad, se añadiera este elemento subjetivo para excluir la condena en costas. Máxime, cuando en la vía económico-administrativa no es preceptiva la intervención de abogado que preste asesoramiento jurídico para filtrar estas posibles situaciones.

La mala fe, en cambio, tiene una delimitación más concreta en la que sí parece presumirse un cierto grado de conocimiento del procedimiento, hasta el punto de pretender abusar de él.

La principal conclusión que podemos extraer de este apartado es que la nula operatividad de la condena en costas por temeridad o mala fe en el procedimiento económico-administrativo ha impedido hasta ahora, lógicamente, que pueda suponer un obstáculo al ejercicio del derecho a

⁶³ En la anterior versión del art. 51.1 RRVA se empleaban ambos términos como uno solo, entendiéndose en su primer párrafo que se podía apreciar “temeridad o mala fe” en el caso que ahora se define específicamente solo como mala fe: “cuando se produzcan peticiones o se promuevan incidentes con manifiesto abuso de derecho o que entrañen fraude de ley o procedimental”. En su segundo párrafo se mostraba como ejemplo de temeridad o mala fe el planteamiento de “recursos o reclamaciones económico-administrativos con una finalidad exclusivamente dilatoria”.

⁶⁴ “ante la ausencia de una definición auténtica de lo que haya de entenderse por temeridad o mala fe, ha de reconocerse un margen de valoración subjetiva al Tribunal sentenciador, según las circunstancias concurrentes en cada caso (...) teniendo en cuenta, por un lado, la procedencia de mantener una interpretación restrictiva de estos términos legales”. STS 842/2009 de 7 de julio, rec. 2287/2008, FD 4.

⁶⁵ ATS de 17 de junio de 2015, rec. 10/2005, FD 2.

⁶⁶ CALLEJA PUEYO (2018).

recurrir contra los actos y actuaciones de aplicación de los tributos. No obstante, a la vista de la clara voluntad del legislador de activar esta institución, frenada tras la STS de 3 de junio de 2019 que anula el art. 51.2 RRVA en su intento por fijar baremos objetivos, debemos estar atentos a los pasos que se den en este sentido.

Es evidente que no va a ser fácil trasladar al procedimiento económico-administrativo, en el cual no existe obligación de intervenir mediante letrado, los elementos que han consolidado la institución de la condena en costas en el proceso contencioso. Sirva de ejemplo el difícil encuadre dentro del procedimiento económico-administrativo de los elementos que el art. 241 de la Ley de Enjuiciamiento Civil considera como costas del procedimiento, la mayoría de los cuales no tienen cabida en el mismo:⁶⁷

- 1.º Honorarios de la defensa y de la representación técnica cuando sean preceptivas.
- 2.º Inserción de anuncios o edictos que de forma obligada deban publicarse en el curso del proceso.
- 3.º Depósitos necesarios para la presentación de recursos.
- 4.º Derechos de peritos y demás abonos que tengan que realizarse a personas que hayan intervenido en el proceso.
- 5.º Copias, certificaciones, notas, testimonios y documentos análogos que hayan de solicitarse conforme a la Ley, salvo los que se reclamen por el Tribunal a registros y protocolos públicos, que serán gratuitos.
- 6.º Derechos arancelarios que deban abonarse como consecuencia de actuaciones necesarias para el desarrollo del proceso.
- 7.º La tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional, cuando sea preceptiva.

4. ELEMENTOS COMUNES AL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO Y AL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

En este último apartado queremos dar espacio a determinadas cuestiones que, por su carácter transversal, inciden en la efectividad del derecho a recurrir tanto en vía económico-administrativa como en vía contenciosa.

4.1. Los diferentes grados y motivos de estimación. Particular atención a la estimación por motivos de forma con retroacción de actuaciones

La primera cuestión que vamos a tratar brevemente es la delimitación de los motivos y efectos de la estimación del recurso o reclamación.

⁶⁷ Nos remitimos a este precepto dado que nada se dice al respecto en el art. 139 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa.

Tal y como se incide en el excelente repaso al estado de la cuestión realizado en la STS de 22 de diciembre de 2020 (rec. núm. 2931/2018), lo fundamental es determinar el grado de invalidez del acto, la anulabilidad y la nulidad de pleno derecho. Esta anulación, a su vez, puede traer causa de razones de forma o de fondo, pudiendo ser en este último caso anulada total o parcialmente. En los dos primeros casos, anulación por motivos formales y anulación total por razones de fondo, “la liquidación en su conjunto” se “expulsa en cuanto a tal del universo jurídico, para que, en su caso, si procede, se dicte otra nueva”⁶⁸.

En la anulación total por motivos de fondo se deberá iniciar un nuevo procedimiento para dictar una nueva liquidación, aunque deberán exponerse conceptos diferentes a los anulados y siempre y cuando no haya prescrito el derecho de la Administración, por supuesto. Como veremos posteriormente, este es el campo de acción primordial de la doctrina del “doble tiro” que abordamos en el próximo apartado.

Cuando se produce la anulación solo parcial por cuestiones de fondo la Administración podrá dictar una nueva liquidación, aunque ya exista una parte legítimamente liquidada, que devengará en su caso los correspondientes intereses de demora conforme al art. 26.5 LGT⁶⁹.

En este apartado vamos a centrarnos en uno de los supuestos más comunes, la anulación por motivos formales, situación regulada en vía económico-administrativa en el art. 239.3LGT:

“Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal”.

Es decir, se “ordenará” la retroacción de actuaciones y se podrá dictar, si procede, otra liquidación cumpliendo las garantías ignoradas o reparando el error procedimental que originó su anulación. Como veremos en el próximo apartado, dado que se entiende que seguimos estando dentro del mismo procedimiento, el plazo para dictar esa nueva liquidación será el que restara desde su inicio, no reiniciándose sus plazos.

¿Qué sucede si la resolución administrativa o la sentencia judicial que anulan el acto por motivos formales no “ordenan” expresamente esta retroacción? Según expresa el TS “no consideramos que exista una gran diferencia entre una retroacción tácita y una retroacción expresa”, puesto que esta potestad de retrotraer corresponde a la propia Administración, “tanto en un caso como en el otro”⁷⁰. Conviene advertir que la frecuente anulación por falta de motivación del acto se enmarcaría en esta categoría, lo que supondría la retroacción de actuaciones.

⁶⁸ STS de 9 de diciembre de 2013, rec. cas. 4494/2012.

⁶⁹ Es esta situación, como recuerda el TS en la citada STS de 22 de diciembre de 2020 (rec. núm. 2931/2018), cuando la anulación traiga causa de una sentencia judicial esta nueva liquidación “se hace en ejecución de lo resuelto y ordenado por el Tribunal sentenciador, debiendo la nueva liquidación ajustarse a la misma, y resolviéndose las discrepancias en el mismo incidente de ejecución”.

⁷⁰ STS de 22 de diciembre de 2020 (rec. núm. 2931/2018). En sentido opuesto se manifiesta el voto particular a esta misma sentencia formulado por el Magistrado Don José Díaz Delgado, para quien debería haberse aceptado que existan sentencias o resoluciones que anulen una liquidación por aspectos formales (falta de motivación en el caso) sin que ello

El TS se ha ocupado precisamente de subrayar en su STS de 9 de mayo de 2020, (rec. 6242/2017) que en los casos de estimación parcial de una reclamación económico-administrativa que ordene la retroacción de actuaciones (generalmente por dicha falta de motivación) cabe igualmente interponer recurso contencioso-administrativo contra dicha resolución, que deberá responder también a las cuestiones de fondo planteadas y rechazadas por el tribunal económico-administrativo, lo contrario “vulnera frontalmente el derecho a la tutela judicial efectiva en su vertiente de derecho de acceso a la jurisdicción” (FD 6.1).

Todo ello trae causa de que la sentencia casada⁷¹ en dicho asunto consideraba, en sentido contrario, que tras anularse una liquidación por resolución del TEAR por cuestiones de forma, el órgano jurisdiccional no debía entrar en las cuestiones de fondo planteadas porque las liquidaciones anuladas “no existen”, debiendo esperar a suscitar dichas cuestiones a las futuras liquidaciones que, en su caso, pudieran girarse, reiniciándose todo el periplo de recursos (reposición, reclamación económico-administrativa o recurso contencioso-administrativo).

Particularmente, el TS recuerda específicamente en esta STS de 9 de mayo de 2020 que contra estas nuevas liquidaciones o sanciones que se practiquen en ejecución de la resolución del tribunal económico-administrativo parcialmente estimatoria “no cabe interponer recurso de reposición, ni reclamación económico-administrativa, sino únicamente el recurso contra la referida ejecución de la resolución”. (FD 5.2).

4.2. ¿El “doble tiro” menoscaba el derecho a recurrir contra los actos de la Administración Tributaria?

Como sabrá el lector se conoce como “doble tiro” o “tiro único” la posibilidad (o no) de que la Administración reitere un acto tributario, generalmente una liquidación, tras haber sido el anterior anulado por sentencia judicial o resolución administrativa.

Los argumentos a favor y en contra de esta posibilidad son evidentes. En primer lugar, permitir a la Administración reintentar una liquidación tras su anulación, especialmente cuando fuera por sentencia judicial, podría poner en cuestión principios como los de seguridad jurídica y tutela judicial efectiva, entendiéndose que la propia sentencia debe ejecutarse en sus propios términos y que no cabe contradecir la situación declarada o reconocida una vez adquiera firmeza. Todo ello teniendo en cuenta, como advierte Orta Villar⁷², que “una vuelta a la casilla de salida” supone que dada “la conjugación de los plazos de prescripción, comprobación y revisión (...) no resultará extraño que la obtención de un pronunciamiento firme por parte del recurrente se demore más allá de los diez años”. Insistimos, todo ello después de haber conseguido la estimación del recurso anulando la liquidación.

suponga, sin más, la retroacción de actuaciones. El efecto de que la retroacción no pueda ser implícita sería precisamente que los actos que del cumplimiento al fallo sean parte de otro procedimiento y queden sujetos, por tanto, a un nuevo plazo de caducidad.

⁷¹ STSJ de Murcia de 26 de septiembre de 2016, rec. 8/2015.

⁷² ORTA VILLAR (2017).

Por el contrario, es cierto que condicionar la efectividad del deber de contribuir al acierto o no de la Administración en su “primer tiro” puede poner en cuestión el principio de justicia material.

La realidad fue que a finales de la década del 2000 se consolidó en la doctrina y algunos TSJ el derecho del contribuyente al tiro único, es decir, a que la Administración únicamente tuviera una oportunidad para dictar la liquidación si esta era anulada. Esta cuestión era pacífica respecto a la estimación por motivos materiales o sustantivos (tanto en vía administrativa como judicial), mientras que en caso de defectos formales existían divergencias. Si bien se admitía que en vía administrativa la Administración podía subsanar un acto que adoleciera de un defecto formal, esta doctrina no reconocía la operatividad de esta posibilidad en vía judicial salvo que el propio recurrente hubiera solicitado expresamente la retroacción de actuaciones⁷³.

La STS de 19 de noviembre de 2012 (rec. cas. 1215/2011), sin embargo, parecía poner fin a este debate a la par que abría una autopista para el ejercicio de este “doble tiro” al afirmar, de modo bastante categórico, casando una sentencia del TSJ de Valencia, que:

“La estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia”.

Entonces se esbozaban como únicos límites los propios de institutos como la prescripción y el principio de *non reformatio in peius*⁷⁴. Sin embargo, quedaba pendiente cómo se iba a realizar este segundo acto de la Administración y cómo se articularía su control judicial. Por suerte, la evolución de esta cuestión desde entonces ha ido estableciendo determinados límites a esta reiteración de la acción administrativa que matizan en gran medida su impacto, garantizando en cierto sentido la seguridad jurídica para los obligados y la efectividad de su derecho a recurrir.

⁷³ En palabras de la STSJ de la Comunidad Valenciana de 27 de octubre de 2010 (rec. 2031/2008), que fue posteriormente casada por el TS: “nuestra legislación apuesta por la viabilidad de subsanación de los vicios del acto administrativo (especialmente en los casos de defecto de forma o de procedimiento), tanto en el curso del procedimiento administrativo, como en fase de recursos administrativos; esto es, en vía administrativa. Ahora bien, extrapolar tal posibilidad al procedimiento jurisdiccional que concluye con una sentencia judicial es algo que no aparece precisamente claro (...) nada se dice sobre la posibilidad de remediar los vicios que hayan dado lugar a la estimación del recurso con anulación del acto administrativo impugnado. Contrariamente a todo ello, las sentencias judiciales de lo que están dotadas es del más que conocido principio de cosa juzgada” (FD 3).

⁷⁴ La imposibilidad de que la segunda liquidación, tras la anulación de la primera, empeore la situación del obligado tributario que ejerció su derecho a recurrir se encuentra ampliamente consolidada. Por un lado el TC en su jurisprudencia asume que “la prohibición de la reforma peyorativa ostenta dimensión constitucional, aunque no se encuentre expresamente enunciada en el art. 24 CE”. De hecho, afirmaba que “de admitirse que los órganos judiciales pueden modificar de oficio en perjuicio del recurrente la resolución por él impugnada, se introduciría un elemento disuasorio para el ejercicio del derecho a los recursos legalmente establecidos en la ley incompatible con la tutela judicial efectiva”. Argumento reiterado, por ejemplo, en la reciente STC 132/2021, de 21 de junio (FJ 2).

4.2.1. El plazo para la reiteración del acto

A priori, según la STS de 19 de noviembre de 2012, el único límite temporal al que debía someterse la Administración de cara a reiterar su acción una vez anulado el acto primigenio era el de prescripción. Si tenemos en cuenta que en nuestra jurisprudencia se reconoce la posibilidad de que los actos tributarios anulados por causa de anulabilidad (no así aquellos anulados por nulidad de pleno derecho, que son los menos) interrumpen la prescripción⁷⁵, los plazos para el ejercicio del doble tiro se ampliarían, a priori, nada menos que cuatro años desde la notificación de la anulación del acto⁷⁶.

El TS, sin embargo, particularmente a raíz de la STS de 30 de enero de 2015 (rec. cas. 1198/2013) amplió por analogía el campo de acción del entonces art. 150.5 LGT (actual 150.7 LGT)⁷⁷, a priori solo aplicable en caso de retroacción de actuaciones inspectoras por razones de forma, al ámbito del doble tiro tras una anulación por razones sustantivas o de fondo⁷⁸. El efecto no fue otro que exigir que la liquidación dictada en segundo término se realice en el plazo de seis meses desde la notificación de la sentencia que anula el primer acto. De excederse este plazo se eliminaría el efecto interruptivo de las actuaciones anteriores, con la posibilidad lógica de que, dados los plazos de resolución, se alcance la prescripción. Aunque a priori esta jurisprudencia afectaba solo al campo del procedimiento inspector se planteaba si cabría aplicarla a los procedimientos de gestión⁷⁹, donde en principio el art. 104 LGT nada dice sobre la duración del procedimiento de gestión tras anularse el acto de liquidación.

⁷⁵ El origen de esta doctrina legal podemos situarlo en la STS de 19 de abril de 2006 (rec. 58/2004), donde se afirma que “la anulación de una liquidación tributaria por causa de anulabilidad no deja sin efecto la interrupción de la prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económico Administrativos”. Posición reiterada posteriormente, entre otras en la STS de 9 de abril de 2015 (rec.cas. 1886/2013) donde se reconoce que “lo importante de la actuación administrativa, más que su exacta validez, es su toma de conocimiento por parte del sujeto pasivo con el objeto de evitar la indefensión”.

⁷⁶ SESMA SÁNCHEZ (2017) se muestra frontalmente en contra de este efecto interruptivo de los actos anulados por causa de anulabilidad, lanzando una interesante pregunta: “¿Qué sentido tiene, desde la perspectiva de la demanda de tutela judicial efectiva y control jurisdiccional de la actividad administrativa recurrir una liquidación tributaria por vicios de anulabilidad –la regla general de invalidez de los actos administrativos– si tras un largo proceso para conseguir la invalidez de la liquidación queda incólume la potestad administrativa de liquidar?”.

⁷⁷ “Artículo 150

(...)

7. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.”

⁷⁸ Concretamente, advertía que “Resultaría ilógico que, cuando se produce una estimación por razones de fondo (...) se entienda que está habilitada para hacerlo en el plazo de prescripción, mientras que cuando el éxito de la impugnación lo es por razones de forma generadoras de indefensión, caso en el que debe practicar nuevas actuaciones, está legalmente obligada a completarlas y aprobar la nueva liquidación en un plazo netamente inferior”. (FD 4).

⁷⁹ La STS de 25 de enero de 2017, rec. núm. 2253/2015 parecía extender directamente por analogía este plazo de seis meses a una situación en la que la regularización inicial cuya liquidación fue anulada traía causa de un procedimiento de gestión. Sin embargo, como hizo ver ORTA VILLAR (2017) esta respuesta parecía estar basada en una

Pues bien, el TS ha ofrecido una respuesta diferente en función de si la anulación es por cuestiones de forma⁸⁰ o, por el contrario, por motivos sustantivos o de fondo.

Respecto a la anulación por motivo de forma, en su STS de 31 de octubre de 2017, (rec.cas. 572/2017), ya dispuso que el art. 150.5 LGT (actual 150.7 LGT) tiene carácter de “precepto específico para los procedimientos de inspección” que actúa precisamente como excepción respecto a la normativa común del resto de procedimientos. Por tanto, señala el TS, “anulada una resolución por defectos formales, el tiempo en el que debe ser dictada la nueva resolución, una vez retrotraídas las actuaciones, se rige por el artículo 104.1 LGT”.

La principal consecuencia de obviar la aplicación analógica del entonces art. 150.5 LGT es que, “dado que la retroacción de actuaciones no pone en marcha un procedimiento nuevo (...) sería anómalo que la Administración recupere en toda su extensión todo el tiempo del que disponía inicialmente para decidir” (FD 3º B). Es decir, el plazo del que dispondrá la Administración para adoptar el nuevo acto será únicamente el que le restaba en el procedimiento originario para dictar la correspondiente resolución desde el momento determinante de la indefensión que provoca la anulación.

En la posterior STS de 18 de enero de 2018 (rec. cas. 1094/2017) el objeto de interés casacional era el mismo⁸¹, si bien en este caso existía un matiz importante: el acto originario había sido anulado por un tribunal económico-administrativo por sus defectos sustantivos, no formales. Si bien era evidente que el entonces 150.5 LGT no resultaba de aplicación, surgían preguntas en torno a la ejecución de la resolución administrativa anulatoria⁸² con repercusión directa en los plazos para la reiteración de la acción administrativa.

La principal es que la sustitución del acto tras su anulación por motivos sustantivos, materiales o de fondo (no existe retroacción de actuaciones, sino simplemente la obligación de dictar un nuevo acto) tiene carácter de acto de ejecución de la resolución administrativa anulatoria, con arreglo a lo dispuesto respecto a plazo y forma en el art. 66 RRVA. Es decir, su contenido debe ajustarse simplemente a lo indicado en la resolución anulatoria (art. 66.1 RRVA), sin tramitar diligencias adicionales, acto que debe ser notificado en el plazo de un mes desde que la resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para adoptarlo (art. 66.2 RRVA). Todo ello quedaba

posible confusión respecto a la naturaleza del primer procedimiento, pasándose por alto que era de gestión (y no de inspección). De hecho, como veremos a continuación la jurisprudencia posterior en materia de gestión ha ido en otro sentido.

⁸⁰ STS de 31 de octubre de 2017, rec. 572/2017

⁸¹ De hecho, el auto de admisión de 31 de mayo de 2017 fijaba como cuestión de interés casacional el mismo: “determinar si el artículo 150.5 LGT, en la redacción anterior a la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre (tras esta Ley, artículo 150.7), se aplica a los procedimientos de gestión con el alcance con el que ha sido interpretado por el Tribunal Supremo para los de inspección”. Dado que la anterior STS de 31 de octubre de 2017 ya resolvió esta cuestión el TS se centró en aclarar las particularidades de que la anulación lo sea por defectos sustantivos, materiales o de fondo.

⁸² En concreto las que planteaba el propio TS eran: “¿qué ha de entenderse por ejecución de resoluciones económico-administrativas? y ¿qué norma se aplica para la ejecución de resoluciones económico-administrativas que anulan actos que ponen fin a procedimientos de gestión tributaria?”

ya reflejado en el momento de la sentencia en la propia LGT tras la nueva redacción dada al art. 239.3 LGT por la Ley 34/2015⁸³.

Adicionalmente, el TS ha resaltado recientemente (STS de 19 de noviembre de 2020, Rec. 4911/2018) que el incumplimiento de este plazo de un mes constituye “una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos”, que no determinaría la nulidad del acto administrativo y a la que cabe anudar únicamente los efectos previstos en la normativa, como la no exigencia de intereses de demora desde que se incumpliera dicho plazo (FD 5, *in fine*).

Un problema similar se suscita cuando es una sentencia judicial la que anula la liquidación y ordena la retroacción de actuaciones. ¿De qué plazo dispondría la Administración en este caso para dar cumplimiento a la ejecución de esa sentencia? ¿Rigen en este caso los plazos administrativos contenidos en la LGT y sus normas de desarrollo o las normas procesales? Estas son precisamente las cuestiones que vino a resolver la STS de 25 de marzo de 2021 (rec. 3607/2019).

En primer lugar el TS recuerda que corresponde al Tribunal que dicta la sentencia establecer si la Administración ha cumplido el mandato de ejecución en los términos ordenados. En caso de haberse ordenado la retroacción este cumplimiento no se produce con la mera iniciación del nuevo procedimiento, sino con la efectiva respuesta a las pretensiones, es decir, con la finalización del mismo. No obstante, estas actuaciones de ejecución no constituyen en sí mismas un procedimiento administrativo, sino el cumplimiento del mandato judicial de ejecución, que debe ceñirse por tanto a los plazos procesales de dos meses del art. 104 LJCA. En ningún caso procedería, por tanto, añadir a dicho plazo los previstos para el procedimiento administrativo (generalmente seis meses conforme al art. 104 LGT).

4.2.2. El límite del propio alcance de la revisión

Un segundo elemento que reducía la operatividad del doble tiro fue el límite que la propia jurisprudencia del propio TS esbozó al alcance la facultad revisora en este segundo tiro.

Empezamos por hacer mención a dos sentencias casi consecutivas: SSTS de 15 de septiembre de 2014, rec.cas. 3948/2012 y de 29 de septiembre de 2014, rec.cas. 1014/2013. En la primera de ellas nuestro Alto Tribunal aclaró que: “La retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico (...) si no ha habido ninguna quiebra formal y la

⁸³ Art. 239.3, párrafos tercero y cuarto:

“Con excepción del supuesto al que se refiere el párrafo anterior (retroacción de actuaciones por defectos formales que disminuyen las posibilidades de defensa del reclamante), los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

Salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes.”

instrucción está completa (o no lo está por causas imputables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión...” (FD 4). Se impediría de este modo, por ejemplo, que se practicaran pruebas que se omitieron en su momento por causa imputable a la Administración⁸⁴.

En la segunda, se recordaba que si bien no cabe retrotraer actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo, correspondiendo en su caso la anulación o declaración de nulidad de pleno derecho en función de los vicios, la Administración sí podrá ejercer su “doble tiro”, dictando un nuevo acto ajustado a derecho, siempre y cuando lo haga “sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente” (FD 4).

Las consecuencias de esta línea jurisprudencial se confirmaron poco después en la STS de 5 de mayo de 2015 (rec.cas. 2233/2014) donde se anuló la segunda liquidación de la tasa general de operadores realizada por el Consejo de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones a Telefónica SA tras anularse ya la primera liquidación mediante SAN de 18 de marzo de 2013 (rec. 405/2011). Esta segunda anulación está fundamentada en que el TS aprecia cómo la nueva liquidación se basa en datos que no figuraban en el expediente administrativo primigenio, una reconstrucción vetada en los casos en que la anulación estuvo motivada, precisamente, en la falta de justificación de alguno de los elementos que soportan la obligación.

4.2.3. *Un punto de equilibrio: el “doble tiro” también permite segundas oportunidades a los obligados*

Ya hemos observado cómo la doctrina del “doble tiro” cuenta con varios elementos mitigadores de la nueva acción administrativa, que garantizan su ejercicio en unos plazos y con un contenido que se ajustan más a la seguridad jurídica y que garantizan una mínima efectividad al derecho a recurrir. Pues bien, el TS ha reafirmado también recientemente (STS de 4 de febrero de 2021, rec. 3816/2019) el carácter bidireccional de esta doctrina, facultando también a los obligados a reiterar en el ejercicio de sus derechos tras una desestimación inicial cuando están fundados en hechos sobrevenidos o en motivos diferentes de los invocados en la primera solicitud.

Concretamente, este caso versaba sobre una autoliquidación de IIVTNU cuya solicitud de rectificación había sido desestimada en primer término y que el obligado volvió a instar tras constatar que se había elevado con posterioridad (y dentro del plazo de prescripción) cuestión de inconstitucionalidad al TC⁸⁵. Una cuestión que, como sabemos, contribuyó a la invalidación definitiva de varios preceptos en las correspondientes Leyes forales y en la Ley de Haciendas Locales⁸⁶.

⁸⁴ En opinión de FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA (2021) el TS mantiene actualmente la teoría del doble tiro con matizaciones porque es consciente de la posibilidad de que la Administración use esta segunda oportunidad “en forma desviada”, impidiéndole así reiterar errores o subsanar actuaciones que obvió en la primera ocasión.

⁸⁵ Concretamente el Auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de San Sebastián de 5 de febrero de 2015 (rec. núm. 245/2014).

⁸⁶ De hecho GARCÍA FRÍAS (2021) observa cómo esta jurisprudencia abre la puerta a reiterar multitud de solicitudes de rectificación, tanto la de aquellos que las instaron en su momento basándose en motivos diferentes a los finalmente

Es importante destacar antes que nada que en el caso el TS no aprecia la existencia de una primera liquidación “firme” (lo que hubiera obligado a emplear los mecanismos especiales de revisión), pues la Administración, a pesar de incorporar en la desestimación una supuesta “liquidación definitiva” se limitó simplemente a desestimar la solicitud de rectificación, sin cambiar materialmente su contenido⁸⁷.

Esta realidad (no había liquidación firme) faculta en opinión del TS la reiteración de la rectificación, dentro del plazo de cuatro años de prescripción extintiva, “si se funda en causa, hechos o circunstancias sobrevenidas distintas de las que fueron motivadoras de la primera solicitud (...) que no pudieron ser conocidas y, por ello, esgrimidas en ese momento” De hecho, subraya que esta segunda oportunidad o “doble tiro” para los obligados “no deja de ser un reverso o correlato que equilibra, en alguna medida, la que se reconoce a la Administración” (FD 5).

Bibliografía

- AEDAF (2004): “Informe de la AEDAF al Anteproyecto de Ley General Tributaria”, *Revista técnica tributaria*, núm. 60, págs. 89-130.
- BARQUERO ESTEVAN, J. M. (1999): *Gestión tributaria y relaciones interadministrativas en los tributos locales*, Montecorvo, Universidad Autónoma de Madrid.
- CALLEJA PUEYO, P. (2018): “El uso indebido de los tribunales: costas por temeridad”, *Legaltoday*, 11 de junio. Disponible en: <https://www.legaltoday.com/opinion/articulos-de-opinion/el-uso-indebido-de-los-tribunales-costas-por-temeridad-2018-06-11/> (última consulta 10 de septiembre de 2021).
- CALVO ORTEGA, R., y CALVO VÉRGEZ, J. (2017): *Curso de Derecho Financiero*, 21ª Edición, Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra).
- CARBAJO VASCO, D. (2006): “El recurso de reposición”, en P. M. Herrera Molina y A. Longás Lafuente (coordinadores): *Revisión de actos tributarios. Homenaje a Mª de los Ángeles Cascajero Sánchez*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, págs. 185-205.
- CASANELLAS CHUECOS, M., y otros (2014), *Informe: propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado*, L. M. Alonso González (coord.), Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya.
- CASAS AGUDO, D. (2008): “Notas sobre el carácter tasado de las garantías para obtener la suspensión automática en vía económico-administrativa”, *Revista española de Derecho Financiero*, num.139, págs. 561-594.
- CHECA GONZÁLEZ, C. (2004a): “Ley de Modernización del Gobierno Local: órganos de gestión tributaria y de resolución de reclamaciones económico-administrativas”, *Tributos Locales*, núm. 41, págs. 51-65.

recogidos en su declaración de inconstitucionalidad como, sobre todo, a los que se denegó por considerar que existía ya la “la controvertida sedicente liquidación”, vacía de contenido nuevo, a que se refiere el TS.

⁸⁷ Con cierta rotundidad el TS afirma que “la mera respuesta negativa a una solicitud de esta naturaleza no equivale a una liquidación tributaria a efectos de lo establecido en los artículos 101 y concordantes de la misma LGT, cuanto tal sedicente liquidación no se ha dictado en el ejercicio de una actividad de aplicación de los tributos, de comprobación o investigación y en el curso de un procedimiento debido previsto legalmente a tal efecto” (FD 6).

- CHECA GONZÁLEZ, C. (2004b): “La injustificable obligatoriedad de la vía económico-administrativa previa a la contenciosa en la nueva Ley General Tributaria”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, Vol. XXII, págs. 15-28.
- CHECA GONZÁLEZ, C. (2009): *Revisión en vía administrativa: recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
- CHECA GONZÁLEZ, C. (2015): “Actividad tributaria impugnada en vía contencioso-administrativa. Los actos de naturaleza tributaria”, en I. Merino Jara, M. Lucas Durán y F. Alonso Murillo (coordinadores) *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, 2015, Bosch, págs. 31-77.
- COELLO DE PORTUGAL Y MARTÍNEZ DEL PERAL, I. (2017): «Contra los "tribunales" económico-administrativos», *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad*, núm. 11, págs. 50-58
- COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DEL BORRADOR DEL ANTEPROYECTO DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA (2003): *Informe sobre el Borrador de Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, Ministerio de Hacienda.
- COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (2001): *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., y PÉREZ TORRES, E. (2000): *Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*, Aranzadi.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (2014): “Aspectos litigiosos del sistema tributario local”, *Tributos Locales*, núm. 117, págs. 11-30.
- FAR JIMÉNEZ, J. (2000): “Reflexiones sobre la vía económico-administrativa. Una vía útil y necesaria (II)”, *Carta tributaria. Monografías*, núm. 346, 2000, págs. 1-16.
- FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA, M. (2021): “Falta de motivación: un supuesto de retroacción de actuaciones”, *Actualidad Administrativa*, núm. 4.
- GALÁN RUIZ, J. (2016): “El recurso de reposición en materia tributaria” en P. Chico de la Cámara y J. Galán Ruiz (directores): *La revisión de actos en materia tributaria*, Lex Nova, Valladolid, págs. 33-54.
- GARCÍA FRÍAS, M. A. (2021), “Doble tiro favorable al contribuyente y sedicentes liquidaciones. A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021”, *Taxlandia*, 24 de junio. Disponible en: <https://www.politicafiscal.es/equipo/maria-angeles-garcia-frias/doble-tiro-favorable-al-contribuyente-y-sedicentes-liquidaciones> (última consulta 10 de septiembre de 2021).
- GARCÍA-MONCÓ, A. M. (2004): “Recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas” en R. Calvo Ortega (director): *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson Civitas, Madrid, págs. 887-942.
- GARCÍA MORENO, V. A. (2018): “La suspensión cautelar sin garantías por sufrir perjuicios de difícil o imposible reparación: tras entrar en el fondo no procede la inadmisión sino la desestimación”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 36.
- IGLESIAS CARIDAD, M. (2018): “Los costes de la conflictividad para los litigantes tributario”, en J. M. Lago Montero (dir.) *Litigiosidad tributaria: Estado, causas y remedios*, Thomson Reuters/Aranzadi, págs. 63-141.
- LAGO MONTERO, J. M. (2018), “Remedios que sería deseable implementar de inmediato”, en J. M. Lago Montero (dir.) *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, Aranzadi, págs. 141-161.
- LAGO MONTERO, J. M., y otros (2018): *Litigiosidad tributaria estado, causas y remedios*, José María Lago Montero (dir.), Aranzadi.

- LAGO MONTERO, J. M., y GARCÍA FRÍAS, M. A. (2018): “La litigiosidad en los tributos locales”, en J. M. Lago Montero (dir.) *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, Aranzadi, págs. 339-380.
- LUQUE MATEO, M. A. (2004): “Cuestiones relativas a la suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios locales”, *Impuestos, Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, núm. 5, págs. 423-450.
- MARTÍNEZ MICÓ, J. G. (2012): “La reclamación económico-administrativa y el previo recurso de reposición: vías específicas de impugnación de los actos tributarios: su configuración actual como presupuesto procesal”, *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 28, págs. 107-118.
- ORTA VILLAR, B. (2017): “Sobre los límites al «segundo tiro» en materia tributaria”, *Estrategia financiera*, núm. 352, págs. 64-73.
- PASTOR PRIETO, S., y MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2005): *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- ROZAS VALDÉS, J. A. (2020): “La administración de la justicia tributaria en España”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 452 págs. 35-74.
- RUIZ TOLEDANO, J. I., y RUIZ GONZÁLEZ, L. J. (2016): “Las reclamaciones económico-administrativas en la esfera estatal y autonómica” en P. Chico de la Cámara y J. Galán Ruiz (directores): *La revisión de actos en materia tributaria*, Lex Nova, Valladolid, págs. 57-287.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. (2004): “Recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas” en C. Palao Taboada (coordinador): *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, págs. 611-684.
- SESMA SÁNCHEZ, B. (2017): “La interrupción de la prescripción tributaria por liquidaciones nulas o anulables: una jurisprudencia contradictoria”, *Quincena Fiscal*, núm. 5.

CAPÍTULO 13

EL DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A OBTENER LA SUSPENSIÓN DE LOS ACTOS Y ACTUACIONES DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS DICTADOS EN CUMPLIMIENTO DE UNA RESOLUCIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA

JUAN CALVO VÉRGEZ
Universidad de Extremadura
jucaver@unex.es

1. Consideraciones generales. 1.1. Vías de recurso existentes y alcance de las facultades de revisión de los órganos económico-administrativos. 1.2. ¿Resulta trasladable a la vía contencioso-administrativa la suspensión automática aplicable en vía económico-administrativa? 1.3. Alcance de las garantías para la suspensión en vía revisora del acto impugnado. 2. Solicitud y concesión de la suspensión. Especial referencia a la aportación de garantías. Alcance de la reforma introducida por la nueva Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. 3. La suspensión de una ejecución sin garantías en caso de que dicha ejecución cause daños de imposible o difícil reparación. 3.1. A vueltas con la necesaria delimitación de aquellos perjuicios que revistan el carácter de irreparabilidad o de difícil reparación. 3.2. La presencia del llamado *periculum in mora* como elemento esencial para la adopción de la medida cautelar. 3.3. Recapitulación. 4. Percepción de intereses de demora derivados de la suspensión de la reclamación económico-administrativa. La determinación del *dies ad quem* en la exigencia de los intereses de demora suspensivos. 5. Principales consecuencias susceptibles de derivarse de la suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa. 6. La posibilidad de suspender la ejecución de los actos dictados en cumplimiento de una resolución económico-administrativa habiéndose presentado incidente de ejecución contra los mismos. Bibliografía.

RESUMEN: El presente trabajo tiene por objeto analizar, tomando como punto de partida la reciente doctrina administrativa y jurisprudencial, las principales cuestiones conflictivas que plantea la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado en vía económico-administrativa. Son objeto de estudio, entre otras cuestiones, las relativas a la suspensión de una ejecución sin garantías en caso de daños de imposible o difícil reparación, la percepción de intereses de demora derivados de la suspensión de la reclamación económico-administrativa, la interrupción del plazo de prescripción de la acción administrativa de cobro hasta la resolución de la reclamación o la eventual suspensión de la ejecución de actos dictados en cumplimiento de una resolución habiéndose presentado contra los mismos incidente de ejecución.

PALABRAS CLAVE: Acto administrativo, resolución económico-administrativa, ejecución, suspensión, garantías, intereses de demora, interrupción de la prescripción.

ABSTRACT: This paper aims to analyze, taking as its starting point the recent administrative doctrine and jurisprudence, the main contentious issues raised by the stay of execution of the administrative act challenged in economic and administrative proceedings. They are studied, among others questions, those relating to the stay of execution without warranties for damages

impossible or difficult to repair, the perception of default interest arising from the suspension of the economic-administrative claim, the interruption of the limitation period for administrative collection action pending resolution of the complaint or any suspension of the execution of acts issued in pursuance of a resolution having been filed against them incident execution.

KEY WORDS: Administrative act, economic-administrative decision, execution, suspension, guarantees, default interest, interrupt the limitation.

1. CONSIDERACIONES GENERALES

Con carácter general los trámites de ejecución de una resolución económico-administrativa no se encuentran, a diferencia de lo que sucede con el procedimiento de apremio, expresamente excluidos de la previsión contenida en el art. 104.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), de conformidad con el cual

“1. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

El plazo se contará:

- a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.
- b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación.

Queda excluido de lo dispuesto en este apartado el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro”.

En consecuencia, y a la hora de ejecutar el contenido de la resolución que pueda dictar un tribunal económico-administrativo (por ejemplo, aquella resolución a través de la cual se disponga la revisión de una resolución sancionadora) la Inspección de los Tributos deberá de observar el plazo general de seis meses establecido en dicho precepto, que ostenta rango legal. En otro caso el procedimiento a través del cual se dictase dicha resolución habría caducado¹.

Como es sabido la competencia para ejecutar la resolución del Tribunal Económico-Administrativo corresponde al mismo órgano que hubiese dictado la liquidación o acto objeto de la reclamación económico-administrativa. Tratándose de actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa surge obligación de notificación en el plazo de un mes a contar desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. En efecto, en aplicación de aquello que dispone el art. 66.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía

¹ Así se encargó de precisarlo el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana mediante Sentencia de 29 de septiembre de 2009.

Administrativa (RGRVA²), procede la aplicación de lo dispuesto en el citado precepto en aquellos casos en los que el único acto de ejecución a realizar sea dictar una nueva liquidación tributaria, pero no en cambio en aquellos otros supuestos en los que se ordene la retroacción de las actuaciones con la finalidad de que se realicen los trámites procedimentales pertinentes, iniciándose entonces el cómputo del citado plazo al finalizar la retroacción de actuaciones ordenada. Y, en caso de incumplimiento, estaremos en presencia de una irregularidad no invalidante que tampoco producirá la caducidad (piénsese que el citado precepto reglamentario no señala efectos por el incumplimiento, de manera que no existe caducidad en el procedimiento afectado), no siendo de aplicación el art. 104 de la LGT y produciendo consecuencias únicamente

² Dice concretamente este precepto que “Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación. En la ejecución de las resoluciones serán de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo”. Con carácter previo el apartado primero del citado precepto reglamentario establece que “Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias. La interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión”.

Adviértase por tanto que el art. 66 del RGRVA, después de disponer que las resoluciones de los procedimientos de revisión serán ejecutadas en sus propios términos, salvo que se hubiere acordado su suspensión (apartado 1), ordena que los actos de ejecución se notifiquen en el plazo de un mes desde que la resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para llevarla a efecto (apartado 2, primer párrafo) y precisa que esos actos no forman parte del procedimiento en el que tuvo su origen el que fue objeto de impugnación (apartado 2, segundo párrafo), aplicándose las disposiciones generales administrativas sobre conservación, conversión y convalidación de actos y trámites. A tal efecto dicho precepto diferencia entre las anulaciones por razones de fondo y las determinadas por defectos formales. A las primeras se refiere su apartado 3, cuyo primer párrafo indica que se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, manteniendo íntegramente su contenido. Por su parte las segundas se contemplan en el apartado 4, en el que se indica que, no obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando por existir un vicio de forma no se resuelve sobre el fondo, la resolución estimatoria del procedimiento de revisión ordenará la retroacción de las actuaciones, debiendo anularse todos los actos posteriores que tengan su causa en el anulado por la concurrencia de aquellos vicios de forma. El plazo que tiene la Administración tributaria para ejecutar, por ejemplo, una Resolución de un Tribunal Económico-Administrativo Regional es el del mes que recoge el art. 66.2 apartado 1º del Real Decreto 520/2005 y no el del art. 150.5 Ley 58/2003. Y ello es así porque en otro caso aquel precepto no tendría operatividad ninguna salvo que se pretenda restringir su aplicación a las liquidaciones que practiquen los órganos de gestión y no los de inspección. Sin embargo el precepto no distingue y, por tanto, tampoco la Sala debe distinguir. Además el principio de seguridad jurídica así lo exige, de manera que el acto material de la ejecución consiste simplemente en aplicar un nuevo tipo impositivo sin ninguna operación jurídica o material adicional, actuación esta que no exige mayor plazo que el del mes, no hallándose el de seis meses justificado y no siendo necesaria la retroacción de las actuaciones ni el trámite de alegaciones u otra adicional, sino la pura y simple operación de que se trate. En este sentido se pronuncia la Sentencia del TSJ. de Asturias de 19 de junio de 2017, de acuerdo con la cual la consecuencia derivada del transcurso del plazo del mes sin que se hubiese dictado la nueva liquidación no puede ser otra que la caducidad. Por su parte el Tribunal Supremo (TS) tiene declarado en su Sentencia de 23 de mayo de 2018 que, produciéndose la anulación por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de una liquidación por falta de motivación de la valoración y disponiéndose la retroacción de actuaciones, las nuevas actuaciones y la resolución que se dicte no son actos de ejecución en el sentido del art. 66 RGRVA, no siendo de aplicación el vigente art. 150.7 de la LGT (antiguo art. 150.5 de la Ley 58/2003) a los procedimientos de gestión. Y, en relación con la aplicación e interpretación del art. 104 de la LGT, subraya el TS que a resultados del incumplimiento del plazo establecido tendrá lugar la caducidad del procedimiento.

en lo que respecta al cómputo de los intereses de demora. Por tanto en caso de incumplimiento del plazo no creemos que pueda estimarse su consideración como interrupción injustificada que conlleve que no se considere interrumpida la prescripción en relación con las actuaciones anteriores.

Al amparo de la anterior regulación aplicable aquellos eventuales retrasos que pudieran llegar a producirse en la ejecución de las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas no quedaban sometidos a lo dispuesto por el antiguo Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobaba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT). Con carácter adicional, y tal como subrayó el TS en su Sentencia de 3 de mayo de 2011, el plazo de tiempo que mediase entre el instante en el que la Inspección tuviera conocimiento de la resolución económico-administrativa que ordenara retrotraer el procedimiento y aquel en el que ello se produjese, con independencia de las actuaciones que pudieran desarrollarse a continuación (ya consistiesen en completar las diligencias o en dictar directamente una nueva liquidación) no tenían el carácter de “tiempo inspector” a los efectos de lo dispuesto en el art. 31 del citado Real Decreto 939/1986.

Con carácter adicional aquellas actuaciones de la Inspección de los tributos que pudieran realizarse en ejecución de una resolución económico-administrativa a través de la cual se ordenase la retroacción de actuaciones por motivación insuficiente (caso por ejemplo de la existencia de una insuficiente motivación respecto de la exclusión de determinados gastos o bonificaciones) no cabría hablar de la existencia de actuaciones de la inspección propiamente dichas de cara a la interposición de la reclamación económico-administrativa frente a actos de ejecución sino, más bien, de una prolongación de la parte dispositiva de la resolución económico-administrativa, no pudiendo por ejemplo extenderse las actuaciones a ejercicios o conceptos distintos de los discutidos en la resolución de que se tratase.³

Si bien se ha de reconocer que la extensión de la facultad de revisión resulta amplísima, dicha revisión sin restricciones ha de entenderse enmarcada dentro de las funciones y potestades que le vienen asignadas a los tribunales económico-administrativos. Y entre ellas no se encuentra en ningún caso la relativa al desarrollo de la actividad inspectora. No cabe por tanto, cuando no exista vicio formal del procedimiento, una retroacción de actuaciones a los efectos de la realización de nuevas actuaciones hasta lograr el acierto en la determinación de los elementos relevantes. Y menos aún resulta factible que el Tribunal Económico-Administrativo, excediéndose del ejercicio de sus funciones, indique siquiera a la Inspección cómo llevar a cabo el desarrollo de la comprobación a los efectos de la realización de las actuaciones de que se trate.⁴

³ Señala a este respecto la Audiencia Nacional (AN) mediante Sentencia de 12 de mayo de 2011 que no procede la retroacción cuando se anula la liquidación por haber aplicado un método inadecuado de valoración de operaciones vinculadas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades que ha producido indefensión.

⁴ Véase en este sentido lo declarado por la Sentencia del TS de 7 de abril de 2011, en la que se concluyó que, en el concreto supuesto de autos planteado, el Tribunal Económico-Administrativo debió limitarse a declarar la nulidad de la liquidación (y de la sanción), especificando las medidas a adoptar, en su caso, para ajustar a derecho la práctica de las liquidaciones. Por su parte la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 26 de marzo de 2009 se encargó de precisar que no cabe ordenar la retroacción y dictar una nueva liquidación cuando el Tribunal Económico-Administrativo Regional ha anulado la liquidación por razones que afectan al fondo del asunto, no siendo posible ordenar

Por otra parte no suele ser infrecuente que los obligados tributarios, con motivo de los actos de ejecución de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, vuelvan a plantear cuestiones ajenas al acto de ejecución que ya han sido resueltas en sentido desfavorable para sus intereses en la resolución estimatoria parcial de la reclamación que, sobre esos extremos concretos, haya adquirido firmeza, lo cual imposibilita la obtención de un segundo pronunciamiento sobre las mismas.

De acuerdo con lo dispuesto por el art. 239.4.f) de la LGT los órganos de revisión económico-administrativa han de soslayar, declarándolas inadmisibles, aquellas cuestiones que tengan que ver con pretensiones ya zanjadas en la vía administrativa, ya sea por afectar a actos consentidos y firmes o que reproduzcan otros anteriores que tengan tal condición, o bien por mediar "cosa juzgada", expresión que, dada la materia objeto del precepto (el procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, regulado en el Capítulo IV del Título V de la Ley 58/2003), no alude a la "cosa juzgada judicial", esto es, a la que se produce cuando ha mediado ya una decisión jurisdiccional firme, sino a la meramente administrativa, por haber sido resuelta con ese carácter en dicha vía.

A este respecto el TS tiene declarado en su Sentencia de 20 de septiembre de 2013 que en la nueva reclamación no pueden plantearse cuestiones ya analizadas anteriormente y que adquirieron firmeza⁵. Recuerda además el Alto Tribunal que el art. 68.2 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa de 2005, a diferencia de lo que sucedía con el art. 111 del antiguo Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprobó el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA) impide que, en ejecución de una resolución anterior, se vuelvan a plantear aquellas cuestiones decididas por la resolución ejecutada, debiendo ajustarse esta última exactamente a los términos de la resolución. De este modo el TS parece admitir el concepto de "cosa juzgada meramente administrativa", el cual podría quedar amparado por el art. 239.4 f) de la LGT. Y ello con la finalidad de evitar que, frente a un acto dictado en ejecución de una resolución económico-administrativa estimatoria en parte de una reclamación, se vuelvan a plantear cuestiones ya resueltas y zanjadas con un pronunciamiento firme en vía administrativa.

la retroacción de las actuaciones y la práctica de una nueva liquidación cuando se estima la reclamación y se anula la liquidación inicial practicada por razones que afectan al fondo del asunto.

⁵ En el concreto supuesto de autos analizado por el Tribunal se dictó una resolución estimatoria en parte por un TEAR anulándose una liquidación de un canon de vertidos para que se recalculara la misma teniendo en cuenta los periodos de parada e inactividad. Dicha Resolución fue confirmada en alzada y posteriormente en vía contenciosa, procediendo a dictarse, en ejecución de la misma, una nueva liquidación tras emitirse un informe técnico sobre los periodos de inactividad, lo que motivó la interposición de una nueva reclamación económico-administrativa en la que se formularon alegaciones, no ya sólo en relación al concreto aspecto resuelto (periodos de parada e inactividad) sino respecto a las demás cuestiones que fueron objeto de la primera reclamación reproduciendo los argumentos esgrimidos en su momento. El TEAR desestimó la reclamación en cuanto al volumen de vertidos a tener en cuenta y declaró inadmisibile la misma respecto a las demás alegaciones efectuadas. Dicha Resolución del TEAR sería posteriormente confirmada en alzada por el TEAC y luego, en vía contencioso-administrativa, por la Audiencia Nacional.

Por nuestra parte estimamos que no cabe la posibilidad de que puedan volver a plantearse aquellas cuestiones que ya fueron tratadas en sentido desestimatorio en la resolución que se trata de ejecutar. Los órganos de revisión económico-administrativa han de inadmitir aquellas cuestiones que tengan que ver con pretensiones ya zanjadas en la vía administrativa, bien por afectar a actos consentidos y firmes o que reproduzcan otros anteriores que tengan tal condición. El citado art. 68.2 del RGRVA impide que en ejecución de una resolución anterior se vuelvan a plantear aquellas cuestiones ya decididas por la resolución ejecutada.

1.1. Vías de recurso existentes y alcance de las facultades de revisión de los órganos económico-administrativos

¿Qué vías de recurso existen en relación con los actos de ejecución? En caso de que la ejecución de una concreta resolución o sentencia plantee cuestiones nuevas habrá que interponer reclamación económico-administrativa si se trata de la ejecución de una sentencia judicial e incidente de ejecución si se trata de la ejecución de una resolución administrativa, dado que en la actualidad el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa únicamente prevé esta vía. Lo cierto es, sin embargo, que la Ley 58/2003 no excluye la reclamación en aquellos supuestos en los que se suscitan cuestiones nuevas con ocasión de la ejecución.

¿Y cuál ha de ser el alcance de las facultades de revisión de los órganos económico-administrativos habiéndose producido la estimación de un recurso contencioso frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal o incluso de carácter material? Con carácter general ello no impedirá que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo.

A pesar de que, tradicionalmente, si bien con ciertos límites (los derivados de la prescripción y de la santidad de la cosa juzgada, que impide reconocer una tercera oportunidad a la Administración) se ha venido admitiendo la retroacción de actuaciones en los casos de estimación de un recuso por defectos formales, con posterioridad se ha llegado a admitir dicha posibilidad cuando el acto administrativo tributario se anule por defectos sustantivos con carácter general, ya que de lo que se trata es de adecuar en todo momento la actuación administrativa al ordenamiento jurídico con los únicos límites de la subsistencia de los presupuestos de hecho determinantes de la obligación tributaria tras la anulación.

Una vez dictado el pronunciamiento de que se trate otros posibles límites al ejercicio de dicha facultad por parte de la Administración tributaria serían los relativos a la prescripción, interrumpida por la interposición de la reclamación y el recurso, pero mediatizada en sus efectos en función de la consolidada doctrina legal acerca de la distinción entre los vicios de anulabilidad y de nulidad de pleno derecho del acto, no gozando del efecto interruptivo cuando se trate de estos últimos, así como la imposibilidad de la repetición del mismo error por la misma. De cualquier manera, el hecho de que un Tribunal Económico-Administrativo no resuelva todos los temas suscitados no determina la retroacción de actuaciones, no pudiendo estimarse que se haya producido indefensión y pudiendo plantearse el recurso contencioso-administrativo.⁶

⁶ Así se pronunció el TS, entre otras, en sus Sentencias de 26 de marzo y 20 de diciembre de 2012, esta última dictada en interés de ley y contando con varios votos particulares. En la parte dispositiva o fallo de la Sentencia que resolvía el

Por tanto resulta procedente la retroacción de actuaciones en un supuesto de anulación por defectos o vicios formales en orden a la subsanación, si bien ello no constituirá un medio apto para corregir defectos sustantivos en que haya incurrido el acto anulado. Ahora bien dicha retroacción sería improcedente en el supuesto de anulación por motivos de fondo, al margen de la posibilidad de la Administración de girar nueva liquidación en sustitución de la anulada si no se ha producido la prescripción.

Ciertamente la retroacción de actuaciones constituye un expediente idóneo para corregir los defectos formales del acto impugnado, propiciando que se dicte un nuevo acto en el que se subsanen esos defectos, pero no para corregir los defectos sustantivos de la decisión anulada por el Tribunal Económico-Administrativo, dando así a la Administración oportunidad de ajustar su actuación al ordenamiento jurídico, lo cual es totalmente correcto. Ahora bien el hecho de que no sea posible que el citado Tribunal, por un defecto sustantivo, pueda acordar la retroacción de actuaciones permitiendo a la Administración dictar un nuevo acto (debiendo limitarse a anular la liquidación impugnada) no significa que la Administración tributaria, sin necesidad de tramitar un nuevo procedimiento, no pueda dictar una nueva liquidación tributaria si no ha decaído su derecho por el transcurso del tiempo, teniendo presente que la reclamación económico administrativa que anuló no declaró nulo de pleno derecho el acto recurrido, produciendo efectos interruptivos de la prescripción.

De acuerdo con lo dispuesto por el art. 239.3 de la LGT la resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales. Y, cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.⁷

En relación con aquello que interesa al objeto de nuestro análisis en este trabajo, la suspensión de la ejecución del acto o disposición de que se trate, ésta resultará procedente cuando la ejecución del acto pudiera hacer perder al recurso su finalidad legítima, no determinando la suspensión acordada en vía administrativa automáticamente que también haya de adoptarse

recurso en interés de ley se hablaba de que la estimación no descansase en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada. Piénsese, por ejemplo, en aquellos casos de anulación del acto por prescripción o en aquellos otros supuestos en los que se discute sobre la realización o no del hecho imponible o de una exención y se concluye que no han existido tales, determinando ello la inexistencia de la obligación tributaria. También la Sentencia del TS de 26 de marzo de 2012 contó con Votos Particulares discordantes con el fallo, al estimarse que cualquier resolución anulatoria de un acto administrativo, ya sea por estar incurrido en un vicio de nulidad de pleno derecho o en un vicio de anulabilidad, no produce ese efecto interruptivo, efecto que solo producen los actos válidos.

⁷ Afirma a tal efecto la STS de 19 de noviembre de 2012 que "La estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia". No obstante también esta Sentencia cuenta con tres Votos Particulares que discrepan del efecto interruptivo de la prescripción del acto anulable, así como de la posibilidad de dictar un nuevo acto en sustitución del anulado.

dicha medida en vía jurisdiccional, si bien el órgano jurisdiccional podrá tomar en consideración el juicio o valoración del que se hubiese partido en la vía económico-administrativa. Y, habiéndose producido la constitución en la vía administrativa de una garantía suficiente con extensión de efectos a la vía jurisdiccional sin que la Administración haya aportado prueba alguna de que la demora en el ingreso de la deuda garantizada pueda llegar a comportar una vulneración de los intereses generales, en el supuesto de que la deuda tributaria en cuestión presentase un elevado montante cuya ejecución pudiera afectar a la finalidad legítima del recurso la práctica de la suspensión resultaría procedente.⁸

1.2. ¿Resulta trasladable a la vía contencioso-administrativa la suspensión automática aplicable en vía económico-administrativa?

Con carácter general no resulta trasladable a la vía contencioso-administrativa la suspensión automática aplicable en vía económico-administrativa, debiendo el órgano judicial entrar a resolver sobre la procedencia o no de la suspensión, con o sin garantía, y no constituyendo la justicia cautelar un medio para hacer efectivo el derecho a la presunción de inocencia.

A este respecto ya en sus Sentencias de 5 de octubre de 2004 y de 7 de marzo de 2005⁹ había precisado el TS que no resulta trasladable a la vía contencioso-administrativa la suspensión

⁸ En este sentido se pronunció el TSJ. de Cataluña a través, entre otras, de sus Sentencias de 29 de enero, 30 de septiembre y 8 de octubre de 2010 y de 15 de octubre de 2009.

⁹ En efecto esta Sentencia de 7 de marzo de 2005 resolvió que la suspensión automática sin garantía sólo alcanza hasta la decisión judicial sobre la suspensión, afirmando lo siguiente: "En la propia sentencia de 5 de octubre de 2004 se analizaba el carácter de inejecutable per se o de suspendible sin caución de las sanciones tributarias y, al efecto se indicaba que: c) En consecuencia, no hay razones técnico-jurídicas para poder mantener el criterio de que la suspensión de la ejecución de la sanción tributaria sin necesidad de garantía acordada en la vía administrativa o económico-administrativa prolongaba, sin más su efectividad en la vía contencioso-administrativa, hasta la finalización de la misma (mediante sentencia desestimatoria sobre el fondo cuestionado), pues la frase "sin que puedan ejecutarse —las sanciones suspendidas sin garantía, se entiende— hasta que sean firmes en vía administrativa" contenida en el artículo 35 de la Ley 1/1998 (y en los demás preceptos posteriores semejantes que hemos venido comentando), sólo puede interpretarse, o bien como "hasta que hayan causado estado en dicha vía" (y no queda ya otro recurso administrativo o Económico-Administrativo), o bien, como máximo "hasta que se adopte, en la vía contencioso-administrativa, la pertinente resolución sobre la virtualidad de la suspensión que, concedida anteriormente, es instada, "ex novo", o reiterada, en la vía jurisdiccional (en la oportuna pieza separada), al amparo del artículo 122 y siguientes de la LJCA de 1956 ó 129 y siguientes de los artículos 212.3 y 233.1 y 8 de la LGT 58/2003.. Ese potencial mantenimiento de la suspensión acordada en la vía administrativa o económico-administrativa en la posterior vía contencioso-administrativa incoada (si se dan los dos condicionantes del artículo 233.8 de la citada LGT 58/2003 conservará su vigencia y eficacia, solamente, hasta que el órgano judicial adopte, en el ejercicio de su propia potestad cautelar, la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada (en el mismo recurso Contencioso-Administrativo), sin que pueda determinar e influir directamente en la decisión que, conforme a los criterios establecidos en la LJCA, tanto en 1956 como en la 29/1998, adopte, dentro de su competencia, el Tribunal Jurisdiccional". De este modo considera el Tribunal que la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias decretadas en la vía administrativa se prorroga en el proceso contencioso-administrativo, pero sólo hasta el momento en que el Juez o Tribunal resuelve el incidente de medidas cautelares. No obstante, frente a la decisión mayoritaria del Tribunal se pronunciaron tres Votos Particulares discrepantes que consideraron que la suspensión de las sanciones debería mantenerse en la vía judicial, sin necesidad de prestar garantía. Véase a este respecto MARTÍNEZ LAFUENTE, A., "La suspensión del acto impugnado en las vías económico-administrativa y jurisdiccional", *Impuestos*, núm. 10, 2014 (consultado en www.laleydigital.com), quien

automática de las sanciones aplicable en la vía económico-administrativa, teniendo por tanto el órgano judicial total libertad para decidir acerca de la suspensión ponderando los diversos intereses en conflicto.

Recuérdese además la improcedencia de la exigencia de intereses de demora en los casos de suspensión de la sanción y posterior ingreso de la misma a causa de su confirmación judicial ya que, al no resultar ejecutable la sanción, tampoco resulta posible el devengo de dichos intereses¹⁰. El art. 212.3.b) de la LGT¹¹ procedió a consagrar a nivel de derecho positivo esa no exigencia de

afirma que “Se enfrentaban dos posturas: de un lado, aquellos que sostenían que el juez debería ser libre para decidir si suspende o no las sanciones tributarias, y en su caso si la suspensión habría de ser con garantía o sin ella; de otro lado, quienes opinaban que, sin en la vía administrativa las sanciones tributarias quedaban automáticamente suspendidas, esa misma regla habría de aplicarse también al proceso contencioso-administrativo”.

¹⁰ Por otra parte, y en relación con la cuestión relativa a la exigibilidad de las deudas confirmadas por sentencia cuando la ejecución ha estado suspendida señala la Sentencia de la AN de 26 de junio de 2014 que resulta improcedente la exigencia de un recargo derivado de la ejecución de una liquidación tributaria hallándose suspendida la ejecución de la liquidación, sin que pueda estimarse subsanado o salvado el requerimiento efectuado por la Hacienda Pública por la confirmación judicial de la procedencia de dicha liquidación, ya que lo procedente en el presente caso sería ejecutar la resolución del TEAC, que desestimó la reclamación económico-administrativa contra la liquidación de dicho ejercicio, la cual había sido confirmada mediante Sentencia de la propia AN y del TS, no pudiendo sin embargo ejecutarse por hallarse suspendida la ejecución de dicha liquidación. En el presente caso la situación planteada tenía su origen de una liquidación del Impuesto sobre Sociedades (IS) correspondiente al ejercicio 1998, la cual resultaba conforme a Derecho, llegando a reconocerse la firmeza de dicha liquidación mediante Sentencia del TS de 14 de octubre de 2011. Pues bien, en tanto en cuanto la ejecución de dicha liquidación se hallaba suspendida en vía judicial (manteniéndose dicha suspensión hasta el fallo del Alto Tribunal) la citada liquidación resultaría exigible a partir de la notificación de la Sentencia a la Administración, no procediendo exigir la deuda tributaria resultante de la liquidación en vía de ejecución, no por apremio ni con la exigencia de recargo alguno el cual, además, en el presente caso, no fue objeto de pronunciamiento expreso ni por parte de la Administración ni por el órgano judicial. De este modo concluyó la AN que procedía la estimación del recurso, siendo improcedente la exigencia del recargo, ya que la Administración no podía ejecutar la liquidación por el IS correspondiente al ejercicio 1998, al hallarse suspendida la ejecución de la liquidación, sin que pueda entenderse subsanado o salvado el requerimiento efectuado por la Administración por la confirmación judicial de la procedencia de dicha liquidación. Resultaba en consecuencia procedente ejecutar la Resolución del TEAC, que desestimó la reclamación económico-administrativa presentada contra la liquidación de dicho ejercicio la cual, como se ha señalado, no podía ejecutarse por estar suspendida la ejecución de dicha liquidación.

¹¹ Como es sabido el citado art. 212.3 de la LGT fue objeto de nueva redacción por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Dice dicho artículo en su vigente redacción que “La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.

b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

Lo dispuesto en los párrafos a) y b) de este apartado se aplicará a los efectos de suspender las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como cuando en ejercicio de lo dispuesto en el artículo 174.5 de esta Ley dicha sanción sea recurrida por el responsable.

En ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación.

intereses de demora en los casos de suspensión de la sanción recurrida por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto para la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. Esta no exigencia de intereses de demora se mantiene únicamente hasta que finalice el plazo de pago abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa (por ejemplo, la resolución del Tribunal) si bien, en el supuesto de que se acuda a la vía contenciosa y se solicite la suspensión, se abrirá un período de devengo de intereses de demora sobre la sanción desde que se acuerde la suspensión de la misma en la correspondiente pieza separada.

Ahora bien en aquellos supuestos en los que el Tribunal, valorando las circunstancias concurrentes, considera procedente la suspensión de la sanción, ¿se requeriría la prestación de una garantía de cara a la correcta protección de los intereses públicos? Inicialmente podría estimarse a este respecto que ello no sería necesario en atención al carácter no recaudatorio de la sanción y especialmente al hecho de que, de exigirse la misma antes de resolver sobre la conformidad o no a derecho de la infracción que se sanciona, ello sería tanto como presumir la culpabilidad del sancionado con infracción del artículo 24.2 de la CE.

Sin embargo el TS, mediante Sentencia de 27 de septiembre de 2013, rechazó la admisión del citado criterio, concluyendo a tal efecto que el carácter no recaudatorio de la sanción no niega la existencia de otros intereses públicos presentes en su imposición. Añade asimismo el Tribunal que la justicia cautelar no constituye un medio para hacer efectivo el derecho a la presunción de inocencia. Para el Alto Tribunal la exigencia de caución se imponía en este caso para responder de los perjuicios derivados de la medida cautelar, al no aportarse por la entidad dato alguno para que el citado órgano judicial pudiera apreciar que concurrían motivos por los que no debía garantizarse el interés público.

La suspensión prevista tanto en la LGT 2003 como en el RGRVA se refiere única y exclusivamente a la de la ejecución de los actos inicialmente impugnados en vía económico-administrativa, no contemplándose la posibilidad de suspensión de la ejecución de las resoluciones económico-administrativas, cuya ejecución viene obligada por lo dispuesto en el art. 66.1 del Real Decreto 520/2005, de conformidad con el cual *“Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias”*. De lo dispuesto por el citado precepto reglamentario se infiere por tanto que toda actuación de ejecución llevada a cabo por los órganos de aplicación de los tributos que no se corresponda de

Tampoco se suspenderán con arreglo a este precepto las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley”. Tal y como se afirmó en la Exposición de Motivos de la citada Ley 7/2012, de 29 de octubre, en relación con el alcance de la modificación “La reforma pretende aclarar las implicaciones derivadas de la naturaleza jurídica del responsable tributario, que no debe ser identificado con un sujeto infractor sino como obligado tributario en sentido estricto, aun cuando responda también de las sanciones tributarias impuestas a dicho sujeto infractor”. En consecuencia a resultas de la citada modificación quedó clarificado que la suspensión automática se refiere exclusivamente a las sanciones tributarias y no a los supuestos de responsabilidad tributaria asociados a la comisión de infracciones tributarias.

forma razonablemente coherente con el contenido de la resolución que se ejecute podrá implicar una vulneración del art. 24.1 de la CE¹².

No cabe pues la posibilidad de proyectar la suspensión de resoluciones de los procedimientos de revisión sobre la ejecución de los actos inicialmente impugnados en vía económico-administrativa. Y es que dentro de nuestro ordenamiento no se contempla la posibilidad de suspensión de la ejecución de las resoluciones económico-administrativas, las cuales deben ser ejecutadas en sus propios términos, salvo que se hubiese acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviese en otras instancias.

La suspensión acordada en vía administrativa no determina por tanto de manera automática que igualmente haya de adoptarse dicha medida en vía jurisdiccional. Ahora bien el órgano judicial podrá tomar en consideración el juicio o valoración del que se ha partido en la vía económico-administrativa. Y, habiéndose producido la constitución en vía administrativa de una garantía suficiente con extensión de efectos a la vía jurisdiccional sin que por parte de la Administración se haya aportado prueba alguna de que la demora en el ingreso de la deuda garantizada pueda llegar a comportar una vulneración de los intereses generales, dado el elevado montante de la deuda tributaria cuya ejecución podría afectar a la finalidad legítima del recurso la suspensión resultaría procedente.

Se mantiene además la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha solicitado aquélla, es decir, la suspensión del mismo. Dicha suspensión continuará siempre y cuando la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada. Existe pues el derecho a la persistencia de la suspensión acordada en vía económico-administrativa hasta que el órgano jurisdiccional adopte una resolución sobre la misma, resultando la eventual apertura del procedimiento de apremio improcedente. La suspensión se prolongará hasta que resuelva el órgano jurisdiccional, pudiendo procederse a ejecutar si no se comunica la interposición del recurso contencioso, pero no cuando la suspensión ya haya sido acordada habiendo podido ser conocida por la Administración.

Así lo reconoció el TS, por ejemplo, en su Sentencia de 29 de abril de 2009, estimando la existencia de incongruencia y procediendo a anular la sentencia dictada en la instancia con estimación del recurso dirigido frente a determinadas providencias de apremio dictadas seis días antes de que la Administración se pronunciara sobre la suspensión solicitada, ya que no cabía iniciar el apremio cuando se encuentra pendiente una decisión sobre la suspensión. Tal y como precisó el TS la suspensión en vía económico-administrativa permanece hasta que resuelva el órgano

¹² Véase a este respecto lo declarado por el TEAC en su Resolución de 24 de julio de 2007, a cuyo tenor “La expresión ‘en sus propios términos’ prohíbe a la Oficina Gestora eludir el cumplimiento de las resoluciones recaídas mediante el empleo de una vía solapada que comprenda una interpretación desviada del contenido de aquellas. La mención en sus propios términos ha de interpretarse como la plena aceptación del propio sentido del fallo y, aún más, de los razonamientos incluidos en la Resolución, en su caso, llevada a ejecución, de manera que no se subvierta en vía ejecutiva y por medio de una negligente interpretación el parecer expresado por la instancia resolutoria correspondiente”.

jurisdiccional, resultando en consecuencia el apremio improcedente. Por su parte la AN señaló en su Sentencia de 7 de marzo de 2011, al hilo de la cuestión relativa al mantenimiento de la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración la interposición de recurso contencioso-administrativo y solicitud de suspensión en vía jurisdiccional, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada, que habiéndose producido una falta de comunicación a la Administración de la interposición del recurso contencioso-administrativo, procederá el levantamiento de la suspensión, resultando además la liquidación de intereses de demora procedente.

Con posterioridad añadiría a este respecto la AN, refiriéndose a la limitación temporal prevista en el art. 233.8 de la LGT, relativa a la comunicación en el plazo de dos meses previsto para la interposición del recurso contencioso-administrativo, que el citado plazo no presenta un carácter preclusivo, resultando admisible el mantenimiento de la suspensión cuando el interesado comunica la interposición del recurso fuera de dicho plazo, pero antes de que la Administración hubiera acometido la ejecución del acto.

Precisamente al hilo de la aplicación del citado precepto (art. 233.8 de la Ley 58/2003, relativo al mantenimiento de la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado acuda a la vía contenciosa), y tratándose de una liquidación dictada en su ejecución y comunicación a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de una solicitud de suspensión en el procedimiento contencioso, mediante Resolución de 8 de mayo de 2014 el TEAC vino a modificar su criterio a seguir en función de la existencia o no de dicha comunicación y del momento en que esta se realice afirmando (tras recordar el contenido de la STS de 29 de junio de 2008) que, en el caso de una liquidación dictada en ejecución de la resolución dictada sin haber practicado el interesado tal comunicación pero después de haber solicitado al órgano jurisdiccional la suspensión, y a pesar de resultar correcta la actuación administrativa al no constarle la interposición del recurso contencioso, dicha liquidación devendría de forma sobrevenida improcedente desde el momento en que el interesado solicitase la suspensión, debiéndose declarar dicha improcedencia desde el momento en que se tiene conocimiento de la referida solicitud de suspensión.

Concretamente, y tal y como se encarga de precisar el TEAC, tratándose de una liquidación dictada en ejecución del fallo habiendo practicado antes por el interesado la comunicación indicada dicha liquidación resultaría ilícita. Si la referida liquidación hubiese sido dictada en ejecución del fallo sin haber practicado el interesado la comunicación y antes de haber solicitado al órgano jurisdiccional la suspensión la actuación administrativa sería correcta jurídicamente, sin perjuicio de los efectos que el hipotético auto judicial acordando la suspensión pudiera hacer recaer sobre la misma. Y, por último, tratándose de una liquidación dictada en ejecución del fallo sin haber practicado el interesado la comunicación, pero después de haber solicitado al órgano jurisdiccional la suspensión, dicha liquidación devendrá improcedente desde el instante en que el interesado hubiese solicitado la suspensión. Recuérdese no obstante a este respecto que, con carácter general, siempre que se solicite ante el órgano judicial la suspensión del acto dicha suspensión se entiende preventivamente concedida desde que se solicita, aún sin garantías hasta que se resuelva sobre la misma, no pudiendo en consecuencia iniciarse ningún acto de ejecución de la resolución impugnada.

De este modo son tres los supuestos que vino a diferenciar el Tribunal, a saber: cuando la Administración ejecuta el fallo y practica una liquidación a pesar de que antes de hacerlo se le comunicó la suspensión, en cuyo caso estaremos en presencia de una actuación ilícita; cuando no se haya comunicado la solicitud de la suspensión, de modo que la Administración actúa lícitamente ejecutando el fallo y practicando la liquidación correspondiente, sin perjuicio de los efectos que se pudieran derivar de una posterior solicitud de suspensión comunicada; y cuando la Administración liquida después de conocer la comunicación de la solicitud de suspensión, en cuyo caso dicha actuación resultará improcedente. En definitiva, el cambio de criterio adoptado por el TEAC se justifica en el hecho de que la suspensión en vía administrativa se debe mantener hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.¹³

¹³ Por su parte el Auto del TS de 25 de abril de 2018 admitió a trámite recurso de casación interpuesto contra una resolución judicial que entendió que, al no haberse notificado a la AEAT la petición de suspensión en la vía judicial el acto administrativo (suspendido en la vía administrativa previa) era ejecutable y, al no haberse hecho efectivo el pago de la sanción, debía ejecutarse con los recargos procedentes. Todo ello pese a haberse dado traslado al Abogado del Estado (en su condición de representante procesal de la AEAT) de la petición de suspensión, dentro del plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo. La cuestión jurídica sobre la que debía pronunciarse el Tribunal al resolver el recurso de casación era la relativa a determinar si la comunicación por el interesado a la Administración tributaria que le exigía el antiguo art. 233.8 LGT (actual art. 233.9 LGT) podría entenderse analógicamente cumplimentada con el traslado al representante procesal de la Administración tributaria de la solicitud de medida cautelar de suspensión dentro del plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo. Y ello al objeto de poder decidir acerca del mantenimiento o no de la suspensión de la ejecutividad de la sanción tributaria reconocida en la vía administrativa previa hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda. Finalmente la STS de 15 de octubre de 2020 se encargó de concluir al respecto que si el Abogado del Estado o de la Comunidad Autónoma correspondiente conoció o pudo conocer la existencia de un recurso ante el Tribunal Superior de Justicia y de la solicitud de suspensión de la deuda tributaria no es necesario tener que solicitar a la Hacienda Pública que mantenga la suspensión de la deuda, garantizada mediante aval o hipoteca, hasta que los magistrados se pronuncien sobre su suspensión, tras la negativa del TEAR. Tal y como razona el TS la finalidad del art. 233.9 de la Ley General Tributaria es que la Administración tenga conocimiento de que la resolución del TEAR se ha recurrido y de que el contribuyente ha pedido la suspensión. Pues bien, este aviso a la Administración ya se produce cuando su representante legal (Abogado del Estado o de la Comunidad Autónoma) es parte en el recurso. La exigencia contenida en el art. 233.9 de la LGT no constituye, a juicio del Alto Tribunal, un requisito solemne, material o sustantivo *sine qua non* para paralizar la ejecución, de suerte que su omisión o su cumplimiento tardío conlleve automáticamente que la Administración recupere la posibilidad de ejecución y, en caso de deudas de contenido económico, su apremio. Con carácter general el periodo voluntario da comienzo con la notificación del auto judicial que pone término al incidente cautelar, siempre que el sentido de la decisión no impida tal ejecución. La sanción tributaria (o cualquier otra clase de deuda) satisfecha dentro del periodo abierto a partir de ese momento procesal impide la apertura del procedimiento de recaudación y la consiguiente providencia de apremio. Siendo uno de los motivos de impugnación tasada frente a tal providencia la extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago, con más razón aún será improcedente dictarla cuando se conoce la realidad del pago efectuado por el obligado a ello. En el presente caso, debido a tal conocimiento (que debía presumirse a partir de la constancia de actuaciones de notificación o traslado amparadas en la fe pública judicial) la ejecución era improcedente hasta que la Sala que enjuiciaba la sanción desestimó la solicitud de suspensión pedida, momento a partir del cual se inició el periodo denominado "voluntario", que no fue agotado por el sancionado. Al amparo de lo anterior en el presente caso, ni el periodo voluntario se hallaba debidamente establecido por la Administración, ni la deuda generada por la sanción podía ser apremiada una vez pagada. Tal y como argumenta el Tribunal "Cuando la Administración conoce, a través de su representante procesal -el Abogado del Estado-, la existencia de un proceso y la petición en él de la suspensión del acto, no cabe pretextar ignorancia de tales circunstancias para anudar a la sola inobservancia del artículo 233.9 LGT la apertura del periodo voluntario, aun cuando se mantenga *sub iudice* la decisión cautelar sobre lo pedido". Dicho conocimiento se presume cuando se le han notificado al contribuyente los trámites de la interposición del recurso

y de la medida cautelar de suspensión. Por tanto, en el caso de que la suspensión fuera denegada por el TSJ el período voluntario de pago empezaría al notificarse el auto judicial. Basta por tanto con solicitar la suspensión de la deuda al TSJ correspondiente en el escrito de interposición. Con posterioridad la Sentencia del Alto Tribunal de 19 de noviembre de 2020 se encargaría de precisar que el vigente art. 233.9 de la LGT debe interpretarse en el sentido de que constituye una carga para el litigante que debe satisfacer para obtener la seguridad de que no se va a ejecutar el concreto acto administrativo ya impugnado ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa. Dicha carga persigue además, como principal objetivo, poner en conocimiento de la Administración tributaria la existencia de un proceso judicial en el que se ha pedido, a través de un primer escrito procesal, la suspensión del acto administrativo en él impugnado, con el objetivo de impedir que, entre tanto se sustancia y resuelve el incidente cautelar, pueda ejecutarse el acto antes de adoptarse la decisión judicial. Sin embargo la exigencia que el citado precepto (antiguo art. 233.8 de la LGT) contiene no constituye un requisito solemne, material o sustantivo, exigible para paralizar la ejecución de manera que su omisión o su cumplimiento tardío conlleve la consecuencia automática de que la Administración recupere la posibilidad de ejecución y, en caso de deudas de contenido económico, su apremio. A este respecto se ha de recordar igualmente que ya en su día la Sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de marzo de 2011 dispuso el mantenimiento de la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración la interposición de recurso contencioso-administrativo y la solicitud de suspensión en vía jurisdiccional hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada, siendo la ejecución procedente en caso de falta de comunicación. Ahora bien, a resultas de la limitación cronológica establecida en el art. 233.8 de la LGT la ejecución será improcedente a pesar de que no se haya realizado la comunicación cuando la suspensión haya sido efectivamente acordada por el órgano judicial y haya podido ser conocida por la Administración, quedando la suspensión condicionada a la aportación de garantía, de manera que en caso de falta de aportación la ejecución será procedente. De este modo para la AN, no siendo la suspensión incondicional y automática, sino quedando sometida a una condición suspensiva que no constaba cumplida (ni siquiera intentado de manera infructuosa su cumplimiento), mientras dicha garantía no se preste en debida forma y cuantía suficiente para el aseguramiento de la deuda tributaria, el Auto judicial dictado no impide a la Administración llevar a cabo la ejecución de la Resolución del TEAC. De este modo la AN no comparte el criterio del TEAC relativo a la relevancia, en este concreto asunto, del incumplimiento de ese deber legal de comunicar al órgano administrativo la interposición del recurso jurisdiccional y el propósito de instar en éste la adopción de una medida cautelar, observancia que, de haberse cumplido conforme a los términos del art. 233.8 de la LGT impediría, entre tanto se resolviera el incidente cautelar, toda posibilidad de ejecución de las resoluciones administrativas, entre otras razones, porque si se ejecutase en ese lapso temporal el acto cuya suspensión ya había sido sometida a la tutela judicial, ésta podría quedar frustrada y convertirse en puramente nominal e ilusoria si la Administración adoptase unilateralmente la decisión de ejecutar ese acto -en este caso, la resolución del TEAC originariamente impugnada- en el ínterin entre la apertura de la pieza separada y la adopción de la medida correspondiente. Añade además el Tribunal, refiriéndose a la aplicación del art. 233.8 de la LGT, que “La operatividad de dicho precepto -se está refiriendo la AN al citado art. 233.8 de la Ley 58/2003 -tiene una limitación cronológica evidente, pues si su finalidad es la de impedir una ejecución precipitada de actos que ya han sido impugnados y están pendientes de decisión judicial en el ámbito cautelar, no tiene en absoluto sentido que la Administración invoque el incumplimiento de la correspondiente carga preprocesal por parte del interesado como justificación del acto de ejecución cuando la resolución judicial ya ha sido dictada en el correspondiente incidente y ha podido ser conocida por la Administración, en cuyo caso, de haberse acordado la suspensión en la vía contencioso-administrativa, ésta sería absolutamente incompatible con actuaciones ejecutivas posteriores a dicha resolución, debidamente notificada al Abogado del Estado, que en el proceso representa y defiende a la Administración, siendo de todo punto indiferente que el interesado trasladara a ésta la información precisa acerca de la interposición del recurso jurisdiccional y de la pendencia en éste de resolución sobre la suspensión del acto, en los términos del art. 233.8 LGT”. Véase asimismo a este respecto la SAN de 27 de octubre de 2011, en la que se concluyó que “(...) La interpretación finalista del requisito va encaminada a la propia efectividad de la tutela judicial y, consiguientemente, a reforzar los poderes judiciales para evitar que sus proveídos queden frustrados por hechos consumados de la Administración decididos antes de que aquella resolución judicial se adopte, aun a sabiendas por la Administración de la interposición del recurso jurisdiccional con petición de medida cautelar”.

En todo caso de acuerdo con la actual doctrina elaborada por el Alto Tribunal (véase por todas ellas la Sentencia del TS de 4 de junio de 2012¹⁴) únicamente se mantiene la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria, en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo, que ha interpuesto dicho recurso y que ha solicitado la referida suspensión en el mismo. En efecto, solo se mantiene la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria, en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo, que ha interpuesto dicho recurso y que ha solicitado la suspensión en el mismo. Concurriendo los requisitos relativos a la interposición en plazo del recurso contencioso-administrativo (con petición de suspensión) y a la comunicación de esta circunstancia a la Administración tributaria se mantiene o continúa la suspensión, siempre que la garantía que se hubiere aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada¹⁵.

De cualquier manera se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso, habiendo solicitado además la suspensión del mismo. Dicha suspensión continuará siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada. Y, tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, sin necesidad de prestación de garantía alguna, hasta que se adopte la decisión judicial.¹⁶

¹⁴ En el concreto supuesto analizado por el TS a través de la citada Sentencia, no constando que se efectuara la interposición del recurso contencioso-administrativo con petición de suspender la ejecución del acto recurrido a efectos de interrumpir o paralizar el período de pago voluntario, y no habiéndose solicitado la suspensión hasta tiempo después de dictarse la providencia de apremio, resultaba insuficiente por sí sola la interposición del proceso judicial para enervar la ejecutividad del acto administrativo, siendo preciso además la oportuna solicitud de suspensión y la comunicación a la Administración tributaria.

¹⁵ En el ámbito específico de las sanciones la suspensión se mantiene, en los términos señalados, aunque sin necesidad de aportar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial, de acuerdo con lo declarado por el TS a través, entre otras, de su Sentencia de 26 de noviembre de 2009. A través del citado pronunciamiento reconoció el Alto Tribunal el carácter no ejecutable de las sanciones hasta que las mismas no hubiesen adquirido firmeza en vía administrativa, no debiendo producirse la exigencia de intereses de demora hasta ese preciso instante.

¹⁶ Véase a este respecto la Sentencia del TSJ. de Castilla y León de 16 de diciembre de 2010. Por su parte el TS se encargó de precisar en su Sentencia de 15 de diciembre de 2011 que en modo alguno puede mantenerse que si el legislador ha entendido que resulta procedente la suspensión sin garantía de las sanciones tributarias en vía administrativa y económico-administrativa ése sea el criterio que haya de mantenerse, como principio general, en vía jurisdiccional siempre que, previa valoración de los intereses en conflicto, se aprecie que ello no causa perjuicio alguno al interés público o para el tercero. Y, una vez rechazado dicho principio general, lo procedente será en sede jurisdiccional aplicar los criterios contenidos en los arts. 129 y siguientes de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LRJCA), que posibilita la potestad judicial de atemperar las medidas cautelares que el órgano jurisdiccional pueda o deba adoptar, en el marco de los recursos contencioso-administrativos, a las peculiares circunstancias que puedan derivarse de la necesaria ponderación de los intereses públicos y privados puestos en juego. A juicio del Alto Tribunal la Sala de instancia debió ponderar las peculiares circunstancias del caso, justificándolas suficientemente a efectos de acordar la suspensión y, una vez acordada ésta en el legítimo uso de la

Existe el derecho a la persistencia de la suspensión acordada en vía económico-administrativa hasta que el órgano jurisdiccional adopte una resolución sobre la misma. Así, por ejemplo, en el hipotético caso de que se hubiese presentado una solicitud de suspensión en la vía jurisdiccional habiéndose producido no obstante una falta de extensión de efectos de la garantía a dicha vía jurisdiccional, estaremos en presencia de un incumplimiento formal que no impedirá reconocer que se ha cumplido con la obligación de comunicar a la Administración tributaria la interposición del recurso y la solicitud de suspensión de la ejecución, en el supuesto de que la misma se hubiese producido con anterioridad a haberse dictado la providencia de apremio.¹⁷

Téngase presente además que la desestimación de un recurso contra la denegación de la suspensión por haberse resuelto sobre la liquidación impide el acceso a la jurisdicción constitucionalmente protegido. Así se encargó de precisarlo el TS en su Sentencia de 2 de noviembre de 2015, relativa a un concreto supuesto en el que, en vía económico-administrativa, la sociedad recurrente solicitó la suspensión de la ejecución de varias liquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades en tanto no se resolviera la reclamación económico-administrativa interpuesta contra ellas, debido a la enorme desproporción existente entre la deuda tributaria reclamada y el patrimonio realizable de la compañía en ese momento, solicitud que le fue negada, contra lo que interpuso el correspondiente recurso contencioso-administrativo. Sin embargo con posterioridad terminó dictándose sentencia respecto de la cuestión de fondo, lo que supuso que el órgano jurisdiccional que estaba analizando la licitud de la denegación de la suspensión dictara sentencia desestimando la misma al considerar que el recurso contencioso-administrativo había perdido su objeto de forma sobrevenida, toda vez que en él se examinaba la legalidad de ese acto de trámite cualificado, como era la inadmisión de la solicitud de suspensión de la deuda tributaria, que por su posición y sentido en el seno del procedimiento de revisión económico-administrativo sólo permitía que la pretensión tuviera sentido si se integraba en un incidente dentro del propio procedimiento. Lo que se estaba evaluando en el momento en que se denegó era si, en tanto se sustanciaba y decidía la reclamación y estrictamente dentro de ese ámbito material y temporal, cabía o no la suspensión de las referidas liquidaciones.

Pues bien, la sociedad presentó recurso de casación contra dicha sentencia por considerar errónea la decisión de la Audiencia Nacional, en cuanto lesiva del derecho de acceso a la jurisdicción. Y ello en tanto en cuanto estimó que, al dejar sin juzgar el hecho sometido al conocimiento de la Audiencia Nacional (que no era otro que la no admisión a trámite de la suspensión interesada por ella misma de las liquidaciones impugnadas en sede económico-administrativa) se impedía que la

autorización al Tribunal de la instancia que posibilita el art. 133 de la LRJCA, bajo su privativa apreciación, exigir o no caución o garantía suficiente para responder de aquellos perjuicios que pudiera acarrear la adopción de la medida cautelar. Véase igualmente en este sentido la STS de 14 de diciembre de 2011.

¹⁷ Véase en este sentido la Sentencia del TSJ. de Extremadura de 20 de mayo de 2010. Afirma además la Resolución del TEAC de 22 de octubre de 2019 que la formulación en la vía económico-administrativa de una nueva petición de suspensión de la deuda, aun cuando ésta se formule después de haberse dictado una providencia de apremio, impide el progreso y eficacia de ésta condicionado a su notificación, hasta que tal solicitud se resuelva por el órgano revisor. Ello determinaría además que, habiéndose dictado y notificado la providencia de apremio que se impugnaba con anterioridad a la fecha en que el Tribunal Económico-Administrativo procediese a denegar la solicitud de suspensión de la liquidación planteada por la interesada, hubiera de acordarse su anulación.

Sala que conocía del recurso contencioso- administrativo interpuesto contra los apremios acordados en su día por la AEAT en ejecución de las liquidaciones impugnadas dictara un fallo que no fuera otro que el de confirmar la legalidad de dichos apremios, con los efectos que ello conlleva, entre otros, para posibles terceros responsables, que verían así interrumpida la prescripción.

De acuerdo con lo declarado por el TS dicha circunstancia originó a la recurrente una situación de indefensión, ya que en el recurso contra el apremio de las liquidaciones lo importante era la situación en la que se encontraba la deuda tributaria en el momento en que se exigió, y la recurrente solicitó y obtuvo (si bien cautelarmente) la oportuna suspensión de la deuda impugnada en vía económico-administrativa. A mayor abundamiento, una vez denegada la suspensión citada, solicitó, con motivo del recurso contencioso- administrativo interpuesto frente a dicha denegación, la medida cautelar de suspensión del acto impugnado, ya en vía contenciosa, viéndose finalmente frustrada dicha suspensión con la sentencia de instancia, que dio vía libre a los apremios girados contra la deuda, también recurridos, y que *de facto* debían entenderse ejecutables, sin que Tribunal ninguno se hubiera pronunciado sobre si la denegación de la suspensión fue o no correctamente inadmitida en su día por el órgano económico-administrativo.

1.3. Alcance de las garantías para la suspensión en vía revisora del acto impugnado

Tal y como se encargó de recordar el TEAC mediante Resolución de 4 de diciembre de 2017 (referente a un acuerdo de liquidación comprensivo de liquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades de varios periodos), una vez acordada en vía económico-administrativa y judicial como medida cautelar la suspensión del cobro de la deuda tributaria objeto de liquidación correspondiente a varios ejercicios, la suspensión afecta a toda la deuda sin exclusión de ejercicio alguno. Por tanto, aun cuando un ejercicio no forme parte de la pretensión casacional de la recurrente, no habiéndose declarado por el Tribunal Supremo la firmeza de la liquidación correspondiente a dicho ejercicio la suspensión de dicha liquidación mantiene su vigencia hasta que se dice Sentencia por el Alto Tribunal en el recurso de casación interpuesto. Y, al estar la Administración impedida por imperativo legal para cobrar dicha liquidación, en el concreto supuesto planteado no se produjo la prescripción del derecho a hacerlo. No obstante dicho criterio aún no había sido reiterado, motivo por el cual no constituía doctrina vinculante a los efectos del art. 239.8 de la LGT.

Téngase presente además que la reforma del RGRVA articulada a través del Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, establece que, en materia de garantías para la suspensión en vía revisora del acto impugnado, dichas garantías deberán cubrir los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía del crédito público. Y, con carácter adicional, se precisa que en aquellos casos en los que, con ocasión de la interposición de un recurso de alzada por la Administración, se haya solicitado la suspensión, no procederá la reducción proporcional de la garantía aportada en la anterior instancia.¹⁸

¹⁸ A tal efecto fue objeto de modificación el apartado 1 del art. 67 del RGRVA, pasando a disponer el citado precepto reglamentario que “1. En los supuestos de la estimación parcial del recurso o reclamación interpuesto cuya resolución

Por otra parte, y como consecuencia de la doctrina de los actos firmes, dado que previamente a las actuaciones con el responsable se podrían haber producido actuaciones de recaudación con otros obligados tributarios, se establece que la suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta el momento en el que se acuerde la suspensión de la ejecución por la impugnación del responsable.

2. SOLICITUD Y CONCESIÓN DE LA SUSPENSIÓN. ESPECIAL REFERENCIA A LA APORTACIÓN DE GARANTÍAS. ALCANCE DE LA REFORMA INTRODUCIDA POR LA NUEVA LEY DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

Con carácter general no resulta procedente la concesión de la suspensión por silencio administrativo positivo en caso de no haber sido resuelta la solicitud en un plazo de treinta días, debiendo rechazarse, además, la aplicación en el ámbito tributario del art. 117.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Mediante Sentencia de 17 de febrero de 2012 analizó a este respecto el TSJ. de Castilla y León un supuesto en el que existió el ofrecimiento al interesado de la posibilidad de aportación de garantías, la cual no fue atendida por el mismo, resultando en consecuencia procedente la denegación de la suspensión, no siendo posible apreciar que la solicitud de suspensión del acto impugnado pudiera concluir con su obtención por silencio administrativo positivo. De conformidad con lo declarado por el Tribunal "(...) Encontrándonos ante una solicitud de suspensión de ejecución de un acto recurrido en vía económico-administrativa, no resulta aplicable el art. 111 de la Ley 30/92, ni siquiera de forma subsidiaria, debiendo aplicarse en exclusividad lo dispuesto en la Ley General Tributaria y sus disposiciones de desarrollo, con independencia de que la remisión a los arts. 153 y 171, que regulaban los procedimientos especiales de revisión recogidos en la Ley General Tributaria de 1963, deba entenderse referida a los arts. 216 y 249, que regulan los procedimientos especiales de revisión de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A mayor abundamiento, de la Ley General Tributaria no se desprende ningún tipo de remisión al art. 111 de la Ley 30/1992, ni ningún tipo de silencio positivo expreso a la falta de resolución de

no pueda ser ejecutada de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo primero del apartado 1 del artículo anterior, el interesado tendrá derecho, si así lo solicita, a la reducción proporcional de la garantía aportada. No obstante, en los supuestos de estimación total o parcial de la reclamación interpuesta cuya resolución no pueda ser ejecutada de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 241 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria no procederá la reducción de la garantía aportada.

En los supuestos en que deba procederse a la reducción de la garantía, el órgano competente practicará en el plazo de 15 días, desde la presentación de la solicitud del interesado, una cuantificación de la obligación que, en su caso, hubiera resultado de la ejecución de la resolución del correspondiente recurso o reclamación, la cual servirá para determinar el importe de la reducción procedente y, en consecuencia, de la garantía que debe quedar subsistente.

No obstante, de acuerdo con el artículo 25.9 y con el artículo 41.2, la garantía anterior seguirá afectada al pago del importe del acto, deuda u obligación subsistente, y mantendrá su vigencia hasta la formalización de la nueva garantía que cubra el importe del acto, deuda u obligación subsistente".

la petición de suspensión vinculada a la reclamación económico-administrativa, por lo que resulta claro que el precepto invocado por la recurrente no resulta aplicable”.¹⁹

Tal y como tendremos ocasión de analizar detenidamente en el siguiente epígrafe del presente trabajo resultará procedente la suspensión de la ejecución del acto o disposición objeto del recurso, previa aportación de aval, en aquellos supuestos en los que se presume la existencia de perjuicios a los interesados en caso de ejecución. Esta posibilidad de suspensión prevista en la normativa tributaria se refiere única y exclusivamente a la de ejecución de los actos inicialmente impugnados en vía económico-administrativa que puede, en todo caso, mantenerse en otras instancias.

La suspensión resulta procedente en aquellos casos en los que la ejecución del acto pudiera hacer perder al recurso su finalidad, no determinando automáticamente aquella suspensión acordada en vía administrativa que también haya de adoptarse esta medida en la vía jurisdiccional, si bien el órgano judicial podrá tomar en consideración el juicio o la valoración de la que se haya partido en la vía económico-administrativa, tal y como se ha señalado con anterioridad. Y, habiéndose producido la constitución en vía administrativa de garantía suficiente con extensión de efectos a la vía jurisdiccional sin que la Administración hubiese aportado prueba alguna de que la demora producida en el ingreso de la deuda garantizada pudiera implicar una vulneración de los intereses generales, así como teniendo en cuenta el elevado montante de la deuda tributaria cuya ejecución podría llegar a afectar a la finalidad legítima del recurso, la suspensión resultará procedente.

La suspensión concedida en la vía administrativa, aun cuando lo hubiese sido con extensión de efectos en su caso a la vía contenciosa, ha de comunicarse a la Administración tributaria al interponerse el recurso contencioso-administrativo. En efecto, partiendo de lo dispuesto en el art. 233 de la LGT, la suspensión concedida en la vía administrativa, aun cuando lo hubiese sido con extensión de efectos en su caso a la vía contenciosa, ha de comunicarse a la Administración tributaria al interponerse el recurso contencioso ya que, en otro caso, dicha Administración no tendría conocimiento de tal circunstancia (requisito esencial para que surta efectos y no meramente formal) pudiendo en consecuencia dictar la providencia de apremio y no siendo entonces preceptiva una notificación expresa por la Administración de la finalización de la suspensión y del inicio del periodo voluntario, tras la notificación de la última resolución económico administrativa.²⁰

Señala el TEAC mediante Resolución de 30 de septiembre de 2014, dictada a la luz de la interposición de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio que, respecto de las solicitudes de suspensión presentadas desde la entrada en vigor de la Ley 58/2003 hasta el 31 de octubre de 2012 (fecha en que se produce la entrada en vigor de las modificaciones

¹⁹ Tal y como se encarga de recordar además el citado Tribunal este mismo criterio había sido mantenido ya por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de diciembre de 1998, así como por las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Murcia de 14 de diciembre de 2001 y de Cantabria de 14 de marzo de 2007; de acuerdo con lo declarado por este último pronunciamiento la redacción de la Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992 excluye cualquier duda que pudiera surgir al respecto.

²⁰ En este sentido se pronunció la SAN de 27 de enero de 2014.

operadas por la Ley 7/2012²¹) el importe de la garantía exigible para la suspensión del acto impugnado tanto con ocasión del recurso de reposición como en el procedimiento económico-administrativo deberá extenderse al importe del acto impugnado, los intereses que la suspensión genere y los recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud de suspensión. En relación con dichos recargos habrá de distinguirse entre la suspensión solicitada dentro del período voluntario de ingreso (no produciéndose el devengo de recargo alguno) y la suspensión solicitada dentro del período ejecutivo, en cuyo caso los recargos podrán ser, como es sobradamente conocido, del 5, 10 o 20% en función del momento en que se solicite dicha suspensión. Ahora bien, respecto de las solicitudes de suspensión presentadas desde el 31 de octubre de 2012 en adelante (fecha en la que tuvo lugar la entrada en vigor de las modificaciones operadas por la Ley 7/2012) el importe de la garantía exigible habrá de extenderse al importe del acto impugnado, los intereses de demora que genere la suspensión y al recargo del 20%, que constituye el importe del recargo procedente en el caso de ejecución de la garantía.

De este modo el TEAC, resolviendo un recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la Directora del Ente Público de Servicios Tributarios de una Comunidad Autónoma, con estimación del mismo, dejó sentada una importante doctrina en relación con el alcance del importe de la garantía que debe prestarse para conseguir la suspensión del acto impugnado en vía de reposición o en vía económico administrativa, que tiene su origen en la modificación de los preceptos legales aplicables de la LGT por parte de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, con entrada en vigor el 31 de octubre siguiente y que resultó aplicable ya a una solicitud de suspensión formulada el 5 de noviembre de 2012.

Como es sabido a partir de la entrada en vigor de la citada Ley 7/2012 el importe de la garantía exigible para conseguir la suspensión debe alcanzar a los “recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía” frente a los “recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud de suspensión” del anterior texto. Pues bien puesto que, de cara a la ejecución de la garantía, y de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 168 de la LGT y 74 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR), es necesario que se haya iniciado el procedimiento de apremio, iniciación que tiene lugar mediante providencia notificada al obligado tributario y que la deuda garantizada resulte impagada en el plazo del art. 62.5 de la Ley, el recargo exigible en el momento de ejecución de la garantía no puede ser otro que el devengado cuando ya haya transcurrido ese plazo, que no es otro que el recargo del 20%.

²¹ Como seguramente se recordará se afirmaba en la Exposición de Motivos de la citada Ley 7/2012 a este respecto que “Se modifica el importe de la garantía que es necesario depositar para la suspensión de la ejecución del acto impugnado a través del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa, a fin de que el importe de la misma cubra todos los recargos que pudieran ser exigibles en el momento de ejecución de la garantía del crédito público”. La razón de ser de la citada reforma normativa se concretaba por tanto en el hecho de que el importe de la garantía que se constituya para la suspensión de la ejecución de los actos impugnados, tanto recurso de reposición como con ocasión de la reclamación económico-administrativa, se haga extensible también al importe de los recargos que serían exigibles en el momento en que hubiera de ejecutarse la garantía, evitando de esta forma la continuidad del procedimiento administrativo de apremio para el cobro de las cantidades que hayan quedado pendientes y sin la cobertura de la misma.

Esta rigidez que presenta el alcance de la garantía a prestar contrasta sin embargo con la flexibilidad de la legislación anterior a la citada reforma, justificándose por la necesidad de evitar la ruptura de la continuidad del procedimiento administrativo de apremio para el cobro de las cantidades que hayan quedado pendientes y sin la cobertura de la misma aunque sea a costa de exigir al obligado una garantía anticipada para la eventualidad de que la deuda sea exigible una vez providenciada de apremio y resulte impagada en el plazo legalmente establecido al efecto.

De cualquier manera la doctrina elaborada por el TEAC se concreta en el hecho de que, tras la entrada en vigor de la Ley 7/2012, la garantía otorgada para suspender la ejecución del acto impugnado, de acuerdo con los arts. 224.1 y 233.1 de la LGT, ha de cubrir, aparte del importe del acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, siendo el momento a considerar en orden a la cuantificación de ese recargo el determinado para la ejecución de las garantías por los arts. 168 de la LGT y 74 del RGR, es decir el recargo de apremio ordinario del 20%.

Dos son pues las posibles situaciones que, a juicio del TEAC, habrán de ser diferenciadas. De una parte, aquellas solicitudes de suspensión presentadas desde la entrada en vigor de la Ley 58/2003 (esto es, el 1 de julio de 2004) y hasta el 31 de octubre de 2012, fecha en que se produjo la entrada en vigor de las modificaciones operadas por la Ley 7/2012. En este primer caso el importe de la garantía exigible para la suspensión del acto impugnado tanto con ocasión del recurso de reposición como en el procedimiento económico-administrativo deberá extenderse al importe del acto impugnado, los intereses que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud de suspensión, de acuerdo con lo señalado en el fundamento de derecho tercero de la presente Resolución. Y, de otra, aquellas solicitudes de suspensión presentadas desde el 31 de octubre de 2012 en adelante, fecha en que se produce la entrada en vigor de las modificaciones operadas por la Ley 7/2012. En este segundo supuesto el importe de la garantía exigible habrá de extenderse al importe del acto impugnado, los intereses de demora que genere la suspensión y al recargo del 20%, que constituye el importe del recargo procedente en el caso de ejecución de la garantía.

Por otra parte la reforma recogida en la Ley 11/2021, de 9 de julio, de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal otorga cobertura legal a la posibilidad de inadmitir las solicitudes de suspensión con dispensa total o parcial de garantías por los Tribunales Económico-Administrativos cuando de la documentación incorporada al expediente se deduzca que no cumplen los requisitos establecidos para la concesión de la solicitud. Y, al objeto de evitar prácticas fraudulentas aprovechando la dificultad existente para la tramitación de ciertas solicitudes de suspensión, se otorga rango legal a la posibilidad de la Administración de continuar con su actuación en aquellos supuestos en que la deuda se encuentre en período ejecutivo.

En efecto, a resultas de la reforma aprobada en el art. 233 de la LGT el Tribunal Económico-Administrativo decidirá acerca de la admisión a trámite de la solicitud de suspensión (en los supuestos de dispensa total o parcial de garantías, cuando la ejecución pudiese causar perjuicios de difícil o imposible reparación y en los casos de error aritmético, material o de hecho), inadmitiendo aquella cuando no pueda deducirse de la documentación aportada en la solicitud de

suspensión o existente en el expediente administrativo la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de hecho.

Concretamente el nuevo apartado 6 que se introduce en el art. 233 de la LGT, siguiendo lo ya desarrollado por el art. 46.1 del Real Decreto 520/2005, establece que el Tribunal Económico-Administrativo decidirá sobre la admisión a trámite de la solicitud de suspensión en dos supuestos. El primero de ellos se refiere a los actos con dispensa total o parcial de garantías cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación. En cuanto al segundo, se concreta en aquel supuesto en virtud del cual se solicita la suspensión sin necesidad de aportar garantía cuando se aprecie que, al dictarlo, se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho. Como novedad, la nueva regulación legal aprobada establece que el Tribunal inadmitirá dicha solicitud cuando no pueda deducirse de la documentación aportada en la solicitud de suspensión o existente en el expediente administrativo las circunstancias alegadas, esto es, la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de un error aritmético, material o de hecho. Y ello a pesar de que el art. 47.1 del Reglamento prevé que en la tramitación de la suspensión se pueda pedir un informe al órgano de recaudación competente. De acuerdo con la reforma introducida el Tribunal decidirá por sí mismo acerca de la procedencia de la suspensión con los datos que obren en el expediente pudiendo inadmitir las solicitudes presentadas cuando de la documentación incorporada al expediente no se deduzca que se cumplen los requisitos establecidos para la concesión de la suspensión, sin necesidad de solicitar informe alguno.

Por otro lado, en el supuesto de que la deuda se encontrase en periodo ejecutivo la presentación de la solicitud de suspensión con otras garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de garantías, o basada en la existencia de error aritmético, material o de hecho, no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración. Y ello, tal y como precisa la nueva redacción otorgada al art. 233.9 de la LGT, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente.

Se atribuye así rango legal a la posibilidad de que la Administración continúe con su actuación cuando la deuda se encuentre en período ejecutivo. Si la deuda se hallase en periodo ejecutivo la presentación de la solicitud de suspensión con otras garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, o bien con dispensa total o parcial de garantías o basada en la existencia de error aritmético, material o de hecho, no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración. Ello se ha de estimar sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente. Ciertamente el art. 46.2 del RGRVA ya regula dicha cuestión, disponiendo al efecto que se anularán las actuaciones posteriores a la fecha de la solicitud en caso de que se produzca la admisión a trámite. En cambio, al amparo de la reforma legal operada dicha anulación solo procederá si se concede la suspensión²².

²² Muy crítico con la presente regulación legal introducida se mostró en el Dictamen elaborado por el Consejo de Estado en relación con el Anteproyecto de Ley, afirmándose textualmente que la citada reforma "supone una desnaturalización

Nada se señala en cambio en la nueva regulación aprobada acerca del criterio a seguir cuando la deuda se encuentra en periodo voluntario, debiendo acudir a tal efecto a la regulación reglamentaria recogida en el anteriormente citado art. 46.2 del RD 520/2005, de conformidad con el cual se suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación mientras el Tribunal decide sobre la admisión o no a trámite de la solicitud de suspensión.

En todo caso tiene lugar, como se ha indicado, la elevación a rango legal de preceptos que, estando en este momento incorporados en Reglamento, se considera precisan de una cobertura normativa más elevada. En efecto, se otorga cobertura legal a la posibilidad de inadmitir las solicitudes de suspensión con dispensa total o parcial de garantías por los Tribunales Económico-Administrativos cuando, de la documentación incorporada al expediente, se deduzca que no cumplen los requisitos establecidos para su concesión. Dicha previsión implica eliminar o limitar de forma significativa las solicitudes de suspensión con dispensa de garantías, ya que la inadmisión implica, de manera sobrevenida, haber incurrido en período ejecutivo.

Y se concede además a la Administración la posibilidad de continuar con su actuación en aquellos supuestos en los que, solicitándose suspensión con otras garantías distintas de las necesarias para obtener la automática con dispensa total o parcial de garantías o basada en la existencia de error aritmético, material o de hecho, la deuda se encuentre en período ejecutivo. En caso de que se acuerde la suspensión con posterioridad se prevé la anulación de las actuaciones recaudatorias realizadas desde la presentación de la solicitud. Y ello teniendo presente la eventual causación de perjuicios de imposible o difícil reparación, respecto de los que no basta la anulación de actuaciones.

3. LA SUSPENSIÓN DE UNA EJECUCIÓN SIN GARANTÍAS EN CASO DE QUE DICHA EJECUCIÓN CAUSE DAÑOS DE IMPOSIBLE O DIFÍCIL REPARACIÓN

Dada la suspensión de un acto impugnado en la vía económico-administrativa, habiéndose producido, por ejemplo, un acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central por el que se inadmitiese a trámite una solicitud de suspensión de la ejecución de una providencia de apremio, y al amparo de lo dispuesto en el art. 233 de la Ley 58/2003, se hace necesario alegar que la referida ejecución cause perjuicios de imposible o difícil reparación, o bien la imposibilidad de aportar garantía, acompañando los documentos exigidos reglamentariamente.

A tal efecto conviene tener presente las actuales previsiones contenidas en materia de suspensión en la citada LGT y en el Real Decreto 520/2005 en relación con un supuesto en el que una entidad hubiese solicitado la suspensión del acto impugnado en la vía económico-administrativa al amparo de lo dispuesto en el art. 233.4 de la Ley 58/2003 (esto es, cuando se aprecie que al dictar el acto objeto de impugnación se haya podido incurrir en error aritmético, material o de hecho) y, por extensión, del art. 46 del Real Decreto 520/2005.

de la finalidad misma del instituto de la suspensión de la ejecución de las deudas tributarias, máxime si se valora unida a la adopción de medidas cautelares que en tales supuestos permite la redacción proyectada para el artículo 81 de la Ley (...)"

Los citados preceptos atribuyen al Tribunal Económico-Administrativo la competencia para suspender la ejecución del acto impugnado, con dispensa total o parcial de garantías, basada en la causación de perjuicios de imposible o difícil reparación. De acuerdo con lo dispuesto por el art. 233.4 de la LGT el Tribunal podrá suspender la ejecución del acto con dispensa total o parcial de garantías cuando dicha ejecución pueda causar perjuicios de imposible o difícil reparación, siendo requisito necesario para la admisión a trámite de la suspensión por esa vía que se alegue y justifique de forma especial que la ejecución del acto impugnado ocasionaría esos perjuicios de imposible o difícil reparación.²³

²³ Mediante Sentencia de 10 de diciembre de 2008 admitió el TS la suspensión de la ejecución de un acto de derivación de responsabilidad de manera automática y sin garantías en relación con un concreto supuesto en el que existían responsables solidarios que concurrían en la causación de una infracción tributaria. El Alto Tribunal reconoció la suspensión de la ejecución de un acto de derivación de responsabilidad solidaria en virtud de aquello que disponía el art. 38.1 de la antigua LGT de 1963, aplicable al supuesto de autos, y que se pretendió obtener en la vía económico-administrativa, en primer término, a través de lo establecido en el art. 76 del antiguo RPREA, produciéndose así la suspensión sin garantías por imposibilidad de prestar la misma y la invocación de perjuicios de imposible o difícil reparación. A juicio del TS el supuesto recogido en el art. 38.1 de la antigua LGT de 1963 (actual art. 42.1.a) de la LGT 2003) contiene un supuesto de responsabilidad que presenta una clara finalidad sancionadora en su conjunto, motivo por el cual no resulta posible diferenciar a los efectos de otorgar una posible suspensión entre sanciones y cuota e intereses, tal y como hicieron los órganos inferiores. Estima así el Tribunal que ambos conceptos han de recibir el mismo tratamiento, ya que si se declara que el responsable no puede ser merecedor de la sanción en esos casos la consecuencia inmediata habrá de ser la imposibilidad de exigir la cuota al mismo. De este modo se otorga la suspensión sin garantías de la totalidad de la deuda tributaria reclamada al responsable solidario, haciéndose extensivo al mismo la previsión contenida en el art. 35 de la antigua Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC), actual art. 212.3.a) de la LGT 2003. Tal y como afirma a este respecto el Alto Tribunal "(...) Debemos reconocer que la derivación de la cuota al responsable, con independencia del régimen aplicable a la derivación de la sanción, cumple una mera función indemnizatoria del daño producido por el comportamiento imputable al responsable, por lo que en estos casos hay que reconocer que lo que prima es la naturaleza sancionadora de la responsabilidad exigida. En efecto, en el marco del antiguo art. 38 se producían dos consecuencias, por un lado, se trasladaba al responsable la obligación de responder por la sanción, que era lo fundamental y, por otro, se imponía al responsable la obligación de hacer frente a los daños causados por su acción antijurídica, que era la consecuencia de la infracción. Si todo ello es así, no cabe diferenciar a efectos de suspensión como hizo el Tribunal Central y confirma la Sala entre sanción y cuota, ya que ambos conceptos deben seguir la misma suerte, pues si se declara que el responsable no puede ser merecedor de la sanción en estos casos, la consecuencia inmediata debe ser la imposibilidad de exigir la cuota al mismo". Añadió asimismo el Alto Tribunal en esta Sentencia de 10 de diciembre de 2008 lo siguiente: "Esta doctrina ha sido respaldada con respecto a la responsabilidad tributaria de los administradores por las sanciones impuestas a la sociedad en la Sentencia 85/2006, de 27 de marzo al reconocer que la responsabilidad del antiguo art. 40 de la Ley General Tributaria de 1963, deriva, no de actos de otros, sino de un comportamiento propio, al no haber realizado como administradores de la sociedad los actos necesarios que fueren de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas por la entidad, haber consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependían o haber adoptado los acuerdos que hicieron posibles tales infracciones, por lo que necesariamente hay que partir de la naturaleza sancionadora del supuesto que ahora examinamos, y que defendió el Informe 2001 sobre la Ley General Tributaria, al sugerir la eliminación de la regulación del art. 38 para llevarla al ámbito de la responsabilidad por infracción tributaria, aunque la opción final del legislador de 2003 haya sido dejar la regulación sustantiva al párrafo a) del art. 42.1, pero recogiendo, en el capítulo dedicado a infracciones y sanciones, en concreto, en su art. 182.1, la responsabilidad solidaria de las sanciones". En cambio la Sentencia de la AN de 17 de septiembre de 2014 vino a desestimar un recurso dirigido frente a una decisión de un órgano de revisión económico-administrativo que rechazó la petición de suspensión sin garantía de la liquidación tributaria que se impugnaba mediante la correspondiente reclamación, al estimar que el otorgamiento de dicha suspensión queda supeditado a la concurrencia de perjuicios de

De cara a que tenga lugar la suspensión de una ejecución a instancia del interesado será necesario que éste justifique la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación en caso de ejecución, al hilo de la interposición de una reclamación económico-administrativa. Se requiere por tanto una acreditación de los perjuicios derivados de la ejecución, así como de la imposibilidad de aportación de garantía²⁴.

Ahora bien el art. 40.2 del Real Decreto 520/2005, al que se remite el apartado segundo de su art. 46²⁵, establece la necesidad de aportar una serie de documentos junto al escrito independiente solicitando la suspensión, especialmente aquellos que acrediten la concurrencia de los perjuicios de difícil o imposible reparación derivados de la ejecución del acto, ya que parece claro que el citado art. 46.2 no impone la suspensión automática y cautelar del acto recurrido por el hecho de formular la solicitud, ni siquiera la admisión a trámite de la misma, sino que se requiere la presentación de los documentos señalados en los apartados c) y d) del citado art. 42. El citado art. 46.2 del RGRVA dispone que, en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, si la solicitud de suspensión se realizara en el periodo voluntario de pago ésta suspendería cautelarmente el procedimiento de recaudación en tanto el Tribunal no decidiera sobre su admisión o no a trámite, no siendo en consecuencia posible iniciar un procedimiento ejecutivo en tanto no se resuelva la solicitud de suspensión formulada ante el órgano económico-administrativo. Y, hallándose la deuda en periodo ejecutivo, la solicitud de suspensión no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si finalmente llegase a producirse la admisión a trámite²⁶.

difícil o imposible reparación. La concurrencia de los perjuicios de imposible o difícil reparación exige el examen y ponderación de los intereses públicos afectados por la suspensión pretendida. Cuando el contraste de esta ponderación de perjuicios no es claramente favorable al administrado la denegación de la suspensión se impone. En el caso de autos citado era clara la improcedencia de la suspensión ya que, en su solicitud, el contribuyente ni siquiera adujo la existencia de perjuicios de dicha índole.

²⁴ En efecto, los arts. 46 y 47 del Reglamento de Revisión de 2005, desarrollando las previsiones contenidas en el art. 233 de la LGT, se refieren a aquel supuesto en virtud del cual se solicita al Tribunal la suspensión del acto impugnado en vía económico-administrativa con dispensa total o parcial de garantías basada en el hecho de que la ejecución pueda llegar a causar perjuicios de imposible o difícil reparación, estableciendo un singular y previo cauce de admisión a trámite de la solicitud antes de pronunciarse, en su caso, acerca del otorgamiento o la denegación de la misma.

²⁵ Tal y como se desprende de lo dispuesto en este precepto la mera presentación de la solicitud supondrá la suspensión cautelar hasta que el tribunal se pronuncie sobre su admisión o no a trámite.

²⁶ En efecto, de acuerdo con lo dispuesto por el citado precepto reglamentario "Si la deuda se encontrara en periodo voluntario en el momento de formular la solicitud de suspensión, la presentación de esta última basada en que la ejecución del acto podría causar perjuicios de imposible o difícil reparación o en la existencia de error material, aritmético o de hecho, incorporando la documentación a que se refieren, según el caso de que se trate, los párrafos c) y d) del artículo 40.2, suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación mientras el tribunal económico-administrativo decida sobre la admisión o no a trámite de la solicitud de suspensión. Si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la solicitud de suspensión no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si finalmente llegase a producirse la admisión a trámite". De este modo, siendo solicitada la suspensión en periodo ejecutivo, la Administración podrá seguir realizando sus actuaciones recaudatorias sin perjuicio de que, con posterioridad, los órganos económico-administrativos puedan llegar a dictar resolución admitiendo a trámite tal solicitud de suspensión. La Administración podrá así continuar

En consecuencia, teniendo lugar la solicitud de suspensión en periodo voluntario en los casos previstos en dicho precepto reglamentario (art. 46.2 del RGRVA) dicha solicitud suspenderá el procedimiento de recaudación en tanto el tribunal competente para conocer de dicha solicitud se pronuncie acerca de su admisión a trámite o no. En cambio, si la deuda se hallase en periodo ejecutivo, la Administración podrá seguir actuando en sede recaudatoria con la limitación de que si, eventualmente, el tribunal admitiese a trámite la solicitud, devendrían nulas todas las actuaciones recaudatorias efectuadas por la Administración desde la fecha en que se solicitó la suspensión.

3.1. A vueltas con la necesaria delimitación de aquellos perjuicios que revistan el carácter de irreparabilidad o de difícil reparación

Recuerda el TEAC en su Resolución de 31 de enero de 2018 que las dificultades económicas o patrimoniales no suponen por si solas la existencia de perjuicios que revistan el carácter de irreparabilidad o difícil reparación los cuales, por otra parte, podrían evitarse con el recurso a la institución del aplazamiento de pago prevista en nuestro ordenamiento jurídico para las posibles situaciones de dificultades de tesorería, ya que lo contrario supondría tanto como afirmar que toda exigencia de deudas tributarias, cuando no sea posible hacer frente a las mismas, llevaría consigo perjuicios irreparables o de difícil reparación. Ello conduciría de hecho a un sistema de suspensión automática de los actos administrativos de naturaleza tributaria no previsto en la Ley.

El TEAC se fundamenta en lo previamente declarado por el TS en su Sentencia de 21 de diciembre de 2017, en virtud de la cual “Cuando, solicitada en la vía económico-administrativa la suspensión de la ejecución del acto reclamado sin presentación de garantías, o con dispensa parcial de las mismas, porque la ejecución puede causar al interesado perjuicios de difícil o imposible reparación, y el órgano llamado a resolver considera que con la documentación aportada -que no presenta defecto alguno susceptible de subsanación o cuyos defectos ya han sido subsanados- no se acredita, ni siquiera indiciariamente, la posible causación de esa clase de daños, no procede abrir un incidente de subsanación para solventar esa deficiencia probatoria, sino admitir a trámite la solicitud y desestimarla en cuanto al fondo”.

De este modo el TEAC vino a acatar el criterio del Tribunal Supremo recogido en la citada Sentencia de 21 de diciembre de 2017²⁷ estimando que, puesto que en el concreto supuesto planteado la

desarrollando sus actuaciones de cara a lograr el cobro de la deuda tributaria pendiente de pago si bien, en el supuesto de que posteriormente se concediese la suspensión los efectos de la misma se retrotraerían al momento de su solicitud, de manera que todo lo actuado devendría nulo de pleno derecho.

²⁷ A través del presente pronunciamiento el TS procedió a analizar los supuestos de suspensión sin garantías cuando se alegan perjuicios de imposible o difícil reparación, centrandó la cuestión en la figura de la inadmisión que recoge el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa. Acudiendo al principio de interpretación conforme y de conservación de los componentes normativos del ordenamiento jurídico, el Tribunal realiza una exégesis del art. 46 del Reglamento al amparo de la norma legal (LGT art.239.4), estableciendo que cuando se solicite en vía económico-administrativa la suspensión de la ejecución del acto reclamado sin presentación de garantía o con dispensa parcial de las mismas porque la ejecución pueda causar al interesado perjuicios de difícil o imposible reparación y el órgano llamado a resolver considera que con la documentación aportada (que no presenta defecto alguno susceptible de

subsanación o cuyos defectos ya han sido subsanados) no se acredita, ni siquiera indiciariamente, la posible causación del daño, no procede abrir un incidente de subsanación para solventar esa deficiencia probatoria, sino admitir a trámite la solicitud y desestimarla en cuanto al fondo. Así las cosas se encargó de recordar de entrada el Alto Tribunal que producen los mismos efectos dos tipos de situaciones en relación con el requerimiento de subsanación de la solicitud que haya podido efectuar la Administración, ya que es lo mismo no atender el requerimiento (en cuyo caso se inadmite) que atenderlo acompañando documentos en los que se aprecian los perjuicios a pesar de lo cual, a juicio del Tribunal, la documentación aportada resulta insuficiente. De acuerdo con lo señalado a este respecto por el Tribunal "(...) La solicitud de suspensión debe ir acompañada de la documentación que acredite que la ejecución del acto reclamado pueda causar perjuicios de difícil o imposible reparación [artículo 40.2.c) RRVA]. Más en particular, el interesado deberá hacer constar la naturaleza, características y alcance de los perjuicios en que fundamenta la petición [apartado Cuarto.1.6.a) RSEH], acompañando los documentos que acrediten su existencia [apartado Cuarto.1.10.a) RSEH].

Si la solicitud de suspensión no está vinculada a una reclamación económico-administrativa anterior o simultánea carece de eficacia, sin necesidad de un acuerdo expreso de inadmisión (artículo 40.1 RRVA, último párrafo, y apartado Cuarto.4.2.2 RSEH). De apreciarse defectos distintos del anterior, 'ya sea en la solicitud o en la documentación que la acompañe', se procederá a su subsanación en el plazo de 10 días (artículo 46.3, en relación con el 2.2, ambos RRVA, y apartado Cuarto.4.2.3 RSEH). Cuando no se atiende al requerimiento de subsanación, procederá el archivo de las actuaciones (apartado Cuarto.4.2.3 RSEH, in fine). Si, pese a ser atendido, se entienden no subsanados los defectos, la solicitud deberá ser inadmitida (artículo 46.3 RRVA, segundo párrafo). Subsanaos los defectos o cuando el trámite de subsanación no haya sido necesario, el tribunal económico-administrativo decidirá sobre la admisión a trámite de la solicitud, y 'la inadmitirá cuando no pueda deducirse de la documentación incorporada al expediente la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación' (artículo 46.4 RRVA, primer párrafo) o 'cuando no pueda deducirse de la documentación incorporada al expediente la existencia de los perjuicios de difícil o imposible reparación' (apartado Cuarto.4.2.4 RSEH)". Pues bien, partiendo de lo anterior, si no existe acreditación suficiente de la naturaleza de los perjuicios al amparo de la normativa reglamentaria aplicable habrá que concluir que no se ha presentado correctamente la solicitud, pudiendo negarse en base a ello un pronunciamiento sobre el fondo que, materialmente, al apreciarse que no se ha justificado precedentemente, ya se habrá producido. Y ello en tanto en cuanto para poder conocer si los documentos justifican suficientemente la solicitud de suspensión se ha de entrar en el fondo de manera que, una vez apreciada su insuficiencia, no puede admitirse que la Administración no entra en el fondo. Dicho de otro modo, no nos hallamos en la fase de admisión a trámite de la solicitud cuando se ha prejuzgado sobre el fondo. Tal y como se afirma en la presente Sentencia del TS "(...) El trámite de subsanación está previsto para reparar defectos en la solicitud o en la documentación que la acompaña, esto es, para remediar taras propias de los soportes que contienen la petición o los elementos de juicio enderezados a acreditar los daños que se alegan y su carácter de irreparables o de difícil reparación. Se trata de hacer frente a las carencias formales propias de tales piezas, que, en lo que a la documentación adjunta se refiere, impiden apreciar su poder de convicción o su capacidad para acreditar la concurrencia de los perjuicios de la expresada índole. El trámite de subsanación no tiene, sin embargo, por objeto suplir una falta de actividad probatoria que no se realizó en tiempo oportuno o de suplir por otros los documentos presentados, que no acreditan suficientemente, ni siquiera de forma indiciaria, que la ejecución es susceptible de causar al interesado daños de imposible o difícil reparación. En la ya citada sentencia de 18 de julio de 2011 (casación 2790/2009), esta Sala ha afirmado que la ausencia de tales perjuicios o de su acreditación no es 'una simple cuestión formal subsanable'. En consecuencia sólo habrá pronunciamiento sobre el fondo (siendo además éste estimatorio) cuando el contribuyente haya acreditado a entera satisfacción de la Administración que la no suspensión producirá esos daños irreparables. A juicio del TS la normativa reglamentaria aplicable (art. 46.4 del RGRVA) incurre en un exceso interpretativo que, a la vista de la previsión de la LGT, habría de ser corregido, defendiendo a tal efecto que a idéntica solución hubiese conducido la aplicación de la diferenciación entre admisión y estimación. Tal y como advierte el TS "(...) Tal forma de resolver no es la ajustada a la razón de decidir. Las resoluciones de inadmisión rechazan la solicitud, sin juzgar el fondo de la misma, porque se incumplen presupuestos o requisitos que condicionan su estudio y decisión. No ha lugar a pronunciarse porque no concurren las circunstancias a las que el ordenamiento jurídico sujeta el pronunciamiento de una decisión sobre el fondo o el interesado ha incumplido las cargas que dicho ordenamiento le impone para que un órgano, en este caso económico-administrativo, considere su solicitud. Basta la lectura del artículo 239.4 LGT para comprobar que una

entidad reclamante no justificó que los perjuicios que, de no accederse a la suspensión, se derivarían de la ejecución del acto impugnado fuesen, no simples perjuicios económicos que implica toda ejecución, sino irreparables o, al menos, de difícil reparación (carácter fundamental para poder acceder a la suspensión solicitada, que no se puede presumir) procedía denegar la solicitud de suspensión.

Así las cosas en el supuesto de que el interesado se limitase únicamente a pedir la suspensión al amparo de lo establecido en el art. 233 de la Ley sin más consideraciones, y sin acompañar documento justificativo alguno acreditativo de que la ejecución le causase perjuicios de imposible o difícil reparación, no desplegando en consecuencia la actividad probatoria mínima en tal sentido,

resolución de inadmisión no es el vehículo adecuado para rechazar, en cuanto al fondo, una solicitud de suspensión por no acreditarse con la prueba practicada la concurrencia de los requisitos que permitirían acceder a la misma. Esta distinción está presente en nuestra jurisprudencia, que ha afirmado la necesidad de diferenciar entre las fases de admisión y de decisión, reservando a esta última la valoración de la capacidad de la ejecución para causar perjuicios de difícil o imposible reparación [sentencias de 20 de noviembre de 2014 (casación 4341/2012), FJ 4º; 19 de febrero de 2016 (casación 1852/2014, FJ 4 º); y 24 de febrero de 2016 (casación 1301/2014, FJ 3º)]. Es verdad que esta jurisprudencia, de forma implícita, admite una decisión de inadmisión cuando de la documentación aportada no se obtengan 'indicios' de los perjuicios alegados (expresión que es la utilizada por el RRVA, no por la RSEH). Pero un análisis más detenido del marco normativo y de los parámetros utilizados para resolver por los órganos económico-administrativos, conducen a este Tribunal a precisar su jurisprudencia, indicando que en tales supuestos la decisión debe ser también de desestimación en cuanto al fondo. Las razones que abonan esta conclusión son las siguientes. La operación a desarrollar es la misma en todo caso. La valoración de si la documentación presentada ofrece 'indicios' (expresión del RRVA) de que la ejecución vaya a causar perjuicios irreparables o de difícil reparación, o que de ella no puede deducirse su 'existencia' (expresión de la RSEH), o que no acredita su producción es siempre de la misma sustancia: se trata de valorar la prueba y de concluir si concurre el presupuesto al que la norma condiciona la suspensión. Por definición, cuando se trata de apreciar si la ejecución puede causar daños de la repetida naturaleza, ha de operarse siempre con indicios, pues nunca puede existir prueba directa de las circunstancias resultantes de un hecho que todavía no se ha producido: la ejecución". En resumen, para el TS la admisión a trámite produce efectos suspensivos desde la presentación de la solicitud, quedando automáticamente suspendido todo procedimiento de recaudación hasta que el tribunal se pronuncie sobre el fondo, concediendo o denegando la suspensión (art. 46.4 RGRVA, segundo párrafo y apartados Cuarto.4.2.5, párrafo primero y Cuarto.4.2.6, párrafo segundo de la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda). En cambio, mediante la inadmisión a trámite se tiene por no presentada la solicitud de suspensión a todos los efectos, determinando la inmediata reanudación del procedimiento de recaudación, considerándose no producida la suspensión cautelar vigente durante la tramitación de la solicitud (art. 46.4 RRVA, párrafo tercero, y apartado Cuarto.4.2.5, segundo párrafo, de la Resolución de 21 de diciembre de 2005 anteriormente citada). De este modo en relación con las pretensiones del demandante, si bien el TS considera que el TEAC no debió inadmitir la solicitud de suspensión (ya que tendría que haberla desestimado, al no haber defendido el recurrente esta cuestión en su recurso, sino que se limitó a solicitar la retroacción de las actuaciones para que en la vía económico-administrativa se le ofreciera un trámite de subsanación) se procede a desestimar el recurso de casación. Esta interpretación del TS tiene como consecuencia que, al desestimarse la solicitud, en lugar de inadmitirse, obliga a la Administración a conceder un nuevo periodo voluntario de pago, sin recargos ni sanciones, al contribuyente. En suma, tanto el art. 46.4 del RGRVA como el apartado Cuarto.4.2.5 de la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 21 de diciembre de 2005 deben interpretarse en el sentido de que, una vez subsanados los defectos o cuando no sea necesaria la subsanación, el órgano económico-administrativo llamado a resolver la solicitud de suspensión considere que de la documentación presentada no puede deducirse la existencia de los perjuicios de imposible o difícil reparación alegados, dicha solicitud debe ser admitida a trámite y desestimada en cuanto al fondo. Y, a resultas de lo anterior, el solicitante de la suspensión sin garantías que no ha visto su pretensión estimada habría de contar con un nuevo plazo de pago en período voluntario para atender el pago de su obligación tributaria.

habría de acordarse la inadmisión de la solicitud de acuerdo con lo señalado en el art. 46.4 del Real Decreto citado, teniéndola por no presentada a todos los efectos²⁸.

Significa ello que, faltando por ejemplo la aportación del documento justificativo que acredite la imposibilidad de constitución alguna de las garantías reglamentariamente previstas y la mera

²⁸ Téngase presente además a este respecto que, de conformidad con lo declarado por el TS a través de su Sentencia de 20 de noviembre de 2014, ha de diferenciarse entre la admisión y la concesión de la suspensión. Con carácter general la valoración de los perjuicios habrá de realizarse al momento de la concesión, bastando en el instante de solicitud de la suspensión con examinar si de la documentación incorporada pueden llegar a derivarse indicios de los citados perjuicios. Tiene declarado además el TEAC en su Resolución de 27 de octubre de 2016 que son conformes a Derecho los actos de ejecución dictados una vez inadmitida la solicitud de suspensión en vía económico-administrativa y antes de la interposición de recurso contencioso-administrativo contra el propio acuerdo de inadmisión, pudiendo a través de dicho recurso solicitarse la suspensión que, caso de ser concedida ulteriormente por el órgano jurisdiccional, tendrá efectos desde la fecha en que se solicitó. Ciertamente la principal cuestión planteada en el presente caso surge al conectar la situación generada en sede económico-administrativa con el proceso judicial porque inadmitida a trámite la suspensión por el Tribunal Económico-Administrativo se recurre esta decisión en vía jurisdiccional. Concretamente la cuestión controvertida consistía en determinar si son conformes a Derecho los actos de ejecución dictados una vez inadmitida la solicitud de suspensión en vía económico-administrativa y antes de la interposición de recurso contencioso-administrativo contra el propio acuerdo de inadmisión. Como es sabido una vez inadmitida a trámite la solicitud de suspensión sin necesidad de aportar garantías o con dispensa total de las mismas, esta decisión agota al respecto la vía administrativa y el reclamante puede interponer contra ella el oportuno recurso contencioso-administrativo, como efectivamente sucedió en el caso analizado. Se origina así un desdoblamiento del debate procesal, dado que se queda en el Tribunal Económico-Administrativo la cuestión de fondo y se traslada a un órgano judicial lo concerniente a la admisión a trámite de la suspensión. En este segundo proceso el recurrente solicitó la suspensión de la ejecución del acuerdo por el que se inadmitió a trámite la suspensión solicitada en la vía económico-administrativa, de manera que, mientras el órgano judicial decidía sobre la procedencia de la inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión en vía económico-administrativa, se le solicitaba una medida cautelar jurisdiccional consistente, en definitiva, en anticipar la admisión a trámite de la solicitud de suspensión de la liquidación impugnada. De este modo concluye el TEAC afirmando que son conformes a Derecho los actos de ejecución dictados una vez inadmitida la solicitud de suspensión en vía económico-administrativa y antes de la interposición de recurso contencioso-administrativo contra el propio acuerdo de inadmisión, recurso en el que se podrá solicitar la suspensión que, caso de ser concedida ulteriormente por el órgano jurisdiccional, tendrá efectos desde la fecha en que se solicitó. Véase asimismo a este respecto la SAN de 7 de julio de 2016, a través de la cual el citado órgano judicial acordó estimar el recurso interpuesto por la mercantil recurrente anulando una Resolución del TEAC y declarando el derecho a que se admita a trámite su solicitud de suspensión sin garantías de la liquidación girada en concepto de IVA. Si bien la solicitud de suspensión se realizó la amparo del art. 46 del Real Decreto 520/2005 y el TEAC, en la resolución impugnada, se basó en la inexistencia de perjuicios irreparables o de muy difícil reparación que hubieran de seguirse de la suspensión del acto de liquidación recurrido, estima la AN que dicha decisión excede del trámite que regula la norma ya que aborda la concurrencia o no de esa clase de perjuicios cuando el art. 46.4 se refiere sólo a la existencia de indicios, posponiendo a un momento posterior el análisis del alcance de los perjuicios, habiéndose incurrido además en una palmaria insuficiencia de motivación, ya que para rechazar la existencia de perjuicios de ese alcance el Tribunal empleó sólo consideraciones generales, sin aludir a los numerosos documentos aportados por la recurrente para justificar la procedencia de acordar la suspensión. En definitiva, para la admisión a trámite de la solicitud de suspensión del pago de una deuda tributaria sólo han de existir indicios de que el pago produciría perjuicios irreparables o de muy difícil reparación. Recuérdese además a este respecto que, de conformidad con una consolidada doctrina jurisprudencial del TS, la presentación de la solicitud de suspensión de un acuerdo de inadmisión a trámite con ocasión de la interposición del recurso judicial contra él determina una suspensión provisional o preventiva de la ejecución de dicho acuerdo hasta tanto el órgano jurisdiccional se pronuncie sobre la medida cautelar.

alegación de que se le causan daños de imposible o difícil reparación, no procederá la admisión a trámite de la solicitud de suspensión.

De cara a la suspensión de la ejecución de actos de contenido económico y, más precisamente, a la acreditación del requisito relativo a la existencia de daños de difícil o imposible reparación, no resulta procedente la consideración del conocimiento de los datos de los contribuyentes por la Hacienda Pública como un hecho constitutivo, en sí mismo, de daños o perjuicios. Como es sabido, de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 233.10 de la LGT y 46 del RGRVA de 2005, tratándose de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o una cantidad líquida como son los requerimientos de información dictados al amparo del art. 93 de la LGT, corresponde al propio Tribunal Económico tomar la decisión acerca de la suspensión del mismo cuando lo solicite el interesado y se justifique que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.²⁹

Con carácter general toda suspensión resulta procedente cuando la ejecución del acto pueda hacer perder al recurso su finalidad legítima. La suspensión acordada en vía administrativa no determina de manera automática que igualmente haya de adoptarse dicha medida en vía jurisdiccional, con independencia de que el órgano judicial pueda tomar en consideración el juicio o la valoración de la que se haya partido en la vía económico-administrativa. De este modo, constituyéndose en vía administrativa una garantía suficiente con extensión de sus efectos a la vía jurisdiccional sin que por parte de la Administración se hubiese aportado prueba alguna de que la demora en el ingreso de la deuda garantizada pudiera comportar una vulneración de los intereses generales, dado el elevado montante de la deuda tributaria cuya ejecución podría afectar a la finalidad legítima del recurso, la suspensión practicada resultaría procedente.³⁰

²⁹ A este respecto puede consultarse la Sentencia de la AN de 16 de enero de 2012, a través de la cual la Audiencia Nacional vino a confirmar la inadmisión de una suspensión, rechazando las alegaciones de la entidad requerida que entendía que dar la información solicitada producía daños y perjuicios respecto a terceros y se vulnera el secreto de las comunicaciones. Tal y como recuerda la AN la preocupación de la entidad de no desvelar datos de sus clientes estaba fuera de lugar, dado que se estaban vindicando supuestas garantías constitucionales de terceros. Las dudas en cuanto a un posible quebrantamiento de la confidencialidad se desvanecen si se tiene en cuenta, a juicio de la AN, que ese deber afecta también a los órganos de la Administración Pública, servida por funcionarios, sin que pueda presumirse *a priori* una infidelidad de esta naturaleza capaz de ocasionar, por su carácter potencial, un daño o perjuicio presente y demostrable. Añade además el Tribunal en la citada Sentencia que la potencial afectación del principio de seguridad jurídica y de tutela efectiva, si llegase a prosperar el recurso, supondría un riesgo inherente a toda medida cautelar cuya transitoriedad lleva implícita la posibilidad de restablecer definitivamente la lesión de cualquier derecho, añadiendo también que, en dicho caso, la Administración no podría utilizar nunca datos facilitados por medio de un requerimiento ilegal y que el Tribunal Constitucional, cuando ha tenido oportunidad de analizar la cuestión desde la perspectiva de la vulneración de ese derecho a la tutela judicial efectiva, ya ha manifestado que el conocimiento de los datos de los contribuyentes por la Hacienda Pública no puede ser, por sí mismo, directamente constitutivo de daños y perjuicios. Finalmente recuerda la AN en el citado pronunciamiento que la suspensión permanecerá hasta la resolución contenciosa si se advierte que se ha interpuesto recurso pidiendo la suspensión, haciendo procedente la falta de comunicación a la Administración el levantamiento de la suspensión y la liquidación de intereses de demora.

³⁰ Véase, en este sentido, la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 13 de enero de 2011.

Resulta por tanto procedente la suspensión de una ejecución sin garantías en caso de que dicha ejecución cause daños de imposible o difícil reparación, habiéndose producido además una acreditación suficiente de la imposibilidad de constituir aval bancario en garantía así como de los daños en caso de ejecución derivados del elevado importe de la deuda tributaria impugnada. En cambio, faltando la aportación de documento justificativo que acredite la imposibilidad de constitución de alguna de las garantías reglamentariamente previstas y la mera alegación de que se causan daños de imposible o difícil reparación, no procedería la admisión a trámite de la solicitud de suspensión.³¹

El eventual embargo de bienes efectuado con la finalidad de asegurar el futuro pago de la deuda y el devengo de los recargos de la vía de apremio por sí solos no podrían ser considerados a estos efectos como perjuicios de imposible o difícil reparación, ya que la mayor o menor capacidad económica de cada contribuyente, por sí sola, no constituye un motivo válido para acceder a la suspensión sin garantía, resultando en consecuencia la práctica de la suspensión improcedente.³²

Mediante Resolución de 19 de octubre de 2011 el TEAC analizó una solicitud de suspensión de la ejecución de un acto administrativo recurrido con dispensa total de garantía como consecuencia de haber sido declarada en concurso voluntario de acreedores y producirse perjuicios de imposible o difícil reparación. Tal y como concluyó el citado Tribunal no procede la suspensión con dispensa de garantías por perjuicios de imposible o difícil reparación de una manera directa o automática por el hecho de que una entidad se halle incurso en concurso de acreedores, donde la posibilidad de ejecutar el patrimonio del deudor no es absoluta, mientras que los efectos de la suspensión como consecuencia de la interposición de un recurso o reclamación van más allá de la mera interdicción de la ejecución de los bienes que integraban el patrimonio del reclamante, impidiendo la exigencia del pago a posibles responsables o sucesores a los que, por el contrario, no les serían de aplicación las interdicciones sobre ejecución patrimonial establecidas en la por aquel entonces vigente Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, que sólo afectarían al concursado. Asimismo tampoco podrá basarse en perjuicios de imposible o difícil reparación, en tanto en cuanto es el Juez de lo Mercantil el que debe velar por el hecho de que, aquellas ejecuciones que pudieran derivarse del acto administrativo recurrido no causen perjuicios ni a los acreedores ni al propio concursado.

De entrada señaló el TEAC que no resulta procedente que en vía económico-administrativa se tome como fundamento de la suspensión una norma de carácter concursal. Tal y como precisa el Tribunal “Los efectos de la suspensión de la ejecución de un acto administrativo consecuencia de la interposición de un recurso o reclamación van (o pueden ir) más allá de la interdicción de ejecución de los bienes que integran el patrimonio del reclamante, que es la consecuencia patrimonial más trascendente que, a estos efectos, que tiene el concurso de acuerdo con lo

³¹ Así lo reconoció, por ejemplo, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en su Sentencia de 6 de junio de 2008. Por su parte el TSJ. de Cataluña reconoció en su Sentencia de 20 de enero de 2011 la admisibilidad de todos los medios de garantía, no resultando procedente la limitación de la suspensión a la previa presentación de fianza o aval, al tratarse de una restricción improcedente en el ámbito tributario.

³² Véase, a este respecto, la Sentencia del TSJ. de Madrid de 3 de febrero de 2010.

previsto en el transcrito artículo 55 de la LC (...) Si se suspende la ejecución del acto, ello va a conllevar que no pueda exigirse el pago a los responsables que sean declarados como tales o a los sucesores que pudiesen existir, mientras que si no se acuerda la suspensión, aunque no se pueda ejecutar el patrimonio del deudor principal consecuencia de encontrarse en concurso de acreedores, se puede exigir el pago a los declarados responsables dado que a ellos no es aplicable la interdicción de ejecución que respecto del patrimonio del concursado establece la LC. Por tanto no es lo mismo ni puede equipararse la suspensión de la ejecución del acto administrativo recurrido con las limitaciones a la ejecución del patrimonio del concursado que establece la LC”.

Añade además el TEAC que la imposibilidad de ejecutar el patrimonio del concursado está exclusivamente vinculada al concurso de acreedores y su desarrollo. Si se acordase la suspensión de la ejecución consecuencia de la interposición de la reclamación económico-administrativa dicha suspensión estaría vinculada no al concurso, sino a la reclamación, y además lo estaría a la reclamación en todas sus instancias. Así, por ejemplo, si se acordase la suspensión y, antes de que recayera resolución definitiva en vía administrativa, se finalizase o se sobreseyera por algún motivo el concurso de acreedores, la suspensión de la ejecución se mantendría (dado que no está vinculada al concurso sino a la reclamación) mientras que el motivo subyacente que la justifica habría desaparecido.

De este modo se declaró la improcedencia de la suspensión con dicha dispensa de manera directa o automática por la referida causa, ya que en dichos casos la posibilidad de ejecutar el patrimonio del deudor no es absoluta mientras que los efectos de la suspensión en la vía económico-administrativa van más allá, afectando a posibles responsables o sucesores. Habiéndose planteado una solicitud de suspensión de la ejecución de un acto administrativo recurrido ante el mismo con dispensa total de garantías como consecuencia de haber sido declarada la entidad reclamante en concurso voluntario de acreedores y producirse, según ella, perjuicios de imposible o difícil reparación, el TEAC deniega la misma estimando que, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 55 de la antigua Ley 22/2003, relativo a las ejecuciones y apremios (actual art. 142 del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Concursal), la imposibilidad de ejecutar el patrimonio del deudor por parte de la Administración tributaria no es absoluta, no pudiendo entrarse en cada caso a determinar si el acto administrativo recurrido es ejecutable o no desde el punto de vista concursal, ya que ello supondría atribuirse unas competencias declarativas de las que la vía económico-administrativa carece.

Téngase presente además que si se suspende la ejecución del acto en la vía económico-administrativa no será posible dirigir acción alguna no solo contra el deudor sino también contra los hipotéticos responsables mientras que, si no se acuerda esa suspensión, aunque no se pueda ejecutar el patrimonio del deudor como consecuencia de las prevenciones del art. 55 de la LC, cabría la posibilidad de dirigir la acción contra los responsables, no afectados por esas limitaciones, pudiendo la Administración tributaria en dichos supuestos, a su conveniencia, y si hubiere responsables, no acordar la suspensión en la vía económico-administrativa ya que siempre le quedaría abierta la vía de exigir la deuda a los responsables, lo cual no parece de recibo.³³

³³ A mayor abundamiento, si se accediese a la suspensión en la vía económico-administrativa de una persona en situación de concurso y antes de que recaiga resolución definitiva en la vía indicada finalizase o se sobreseyera el

En definitiva, de conformidad con lo señalado por el TEAC la no suspensión de la ejecución del acto administrativo recurrido no puede causar perjuicios de imposible o difícil reparación en el concursado, dado que cualquier ejecución que pudiese derivarse del acto administrativo recurrido ha de pasar por el filtro del Juez de lo Mercantil (de acuerdo con el art. 8 de la LC), que velará por que tales ejecuciones no causen perjuicios ni a los acreedores ni al propio concursado. Y si de la no suspensión no pueden irrogarse los perjuicios a que se refiere el art. 46 del RGRVA, no puede procederse a la suspensión con fundamento en la citada norma.

Tal y como tiene declarado la Audiencia Nacional a través, entre otras, de sus Sentencias de 25 de junio y 21 de diciembre de 2009, relativa a la suspensión de la ejecución de un acto impugnado por el Tribunal Económico-Administrativo con dispensa total o parcial de garantías en aquellos supuestos en los que dicha ejecución pueda causar perjuicios de imposible o difícil reparación, no basta al efecto con alegar la existencia de dificultades económicas que puedan implicar perjuicios irreparables en el supuesto de que hubiera de prestarse alguna de las garantías posibles, sino que se hace necesario, además, acreditar la existencia de esas dificultades que hacen inviable la obtención de las citadas garantías, así como el hecho de que, de ejecutarse el acto, pudiera llegar a ocasionarse esos perjuicios de carácter difícil o irreparable. En otras palabras, resulta necesario acreditar dichos perjuicios y la imposibilidad de ofrecer garantía de clase alguna para obtener dicha suspensión.

De este modo la AN continuó la línea adoptada por el TEAC a lo largo de diversas Resoluciones, encargándose además de confirmar una Resolución del citado Tribunal que inadmitió a trámite una solicitud de suspensión formulada directamente ante el mismo al amparo de lo establecido en los arts. 233.4 de la LGT y 46 del RGRVA y que permiten al Tribunal Económico-Administrativo acordar, en su caso, la suspensión del acto impugnado, con dispensa total o parcial de garantías, en aquellos supuestos en los que se estimase que dicha ejecución pudiera llegar a causar perjuicios de difícil o imposible reparación.³⁴

Mediante Sentencia de 19 de abril de 2010 analizaría la AN un supuesto de solicitud de suspensión sin aportación de garantías basado en que la ejecución causaría perjuicios de imposible o difícil reparación. A pesar de que inicialmente el Tribunal Económico-Administrativo declaró la inadmisión a trámite de dicha solicitud, dicha declaración fue posteriormente estimada improcedente por la Audiencia, al existir indicios acerca de la existencia de dichos perjuicios, al margen de la decisión definitiva sobre la procedencia de la misma. De conformidad con lo

concurso, la suspensión se mantendría al no estar vinculada al concurso sino a la reclamación mientras que el motivo subyacente que la justifica habría desaparecido, sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en el art. 233.4 LGT.

³⁴ En su Auto de 16 de noviembre de 2009, relativo a la suspensión de la ejecución de lo recurrido sin prestación de garantía y condicionada al mantenimiento de la situación del procedimiento concursal, con la posibilidad de revisar la medida, la AN acordó acceder a la suspensión de los actos de liquidación sin la previa constitución de garantía, dada la declaración de concurso de la entidad contribuyente, y condicionando la adopción de dicha medida a la posibilidad de que concurren circunstancias sobrevenidas que pudieran llegar a surgir en el seno del procedimiento concursal. Tal y como argumentó la AN, la situación de concurso de acreedores en la que se encontraba inmersa la empresa determinaba que los créditos tributarios fuesen también créditos concursales, de manera que la posición económica de los restantes acreedores aún podía verse agravada en mayor medida en el supuesto de que se llevase a cabo la ejecución.

declarado por la Audiencia es suficiente para dicha admisión con la aportación, junto con la solicitud, de aquellos documentos de los que se deduzca, como mínimo, la existencia de “indicios” de dichos perjuicios. Y ello, como es lógico al margen de la resolución definitiva que adopte el Tribunal Económico-Administrativo, órgano competente para pronunciarse acerca de la procedencia o improcedencia de acceder a lo solicitado.³⁵

Por su parte la SAN de 26 de abril de 2010, relativa a la suspensión de la ejecución del acto o disposición objeto de recurso con exigencia de garantía (la cual habría de alcanzar el principal más los intereses de demora liquidados) analizó un supuesto en el que, con fecha de 29 de septiembre de 2006, se dictaron acuerdos de liquidación por parte de la Oficina Gestora del Impuesto sobre Sociedades correspondientes al ejercicio 2001 y relativos a dos liquidaciones, finalizando el plazo de pago en período voluntario el 20 de noviembre de 2006. Con fecha de 11 de noviembre de 2006 se formuló reclamación económico-administrativa frente a dichas liquidaciones. Con fecha de 20 de noviembre de 2006, último día del período voluntario de pago, tuvo entrada en el Registro de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) un escrito de la sociedad recurrente en el que, tras señalarse que se había interpuesto reclamación, la citada entidad manifestaba que se encontraba en negociaciones para la obtención del aval bancario al objeto de lograr la suspensión automática de las deudas, solicitando mientras tanto la suspensión de la deuda sin garantía. Con fecha de 18 de diciembre de 2006, una vez finalizado el plazo de pago en período voluntario, la citada sociedad solicitó la suspensión automática de la deuda aportando en garantía avales bancarios solidarios. Con fecha de 16 de enero de 2007 la Oficina Gestora, a la luz de dicha solicitud de 18 de diciembre de 2006, y tras requerir a la recurrente para la realización de la subsanación, dictó un acuerdo accediendo a la suspensión, si bien elevando el importe de la garantía un 20% (importe del recargo de apremio), al hallarse ya la deuda en ese preciso instante en vía ejecutiva. Por su parte la actora recurrió dicha Resolución, solicitando la nulidad del recargo de apremio que se le obligaba a garantizar, debido a la falta de notificación de la providencia de apremio.

Tal y como se encarga de precisar la AN el objeto de la reclamación y la petición de suspensión son las liquidaciones originarias cuya suspensión, *in extremis*, y sin presentación de garantía alguna, se solicitó el último día de ingreso de la deuda en período voluntario. Dicha solicitud debió haber sido remitida, inmediatamente, al TEAC, que es el único órgano competente para conocer de las peticiones de suspensión, con dispensa total o parcial de garantías, de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 233.4 de la LGT y 46 del RGRVA. Y, a pesar de que para la admisión a trámite por parte del Tribunal de la citada solicitud habría que acreditar que la ejecución pudiera llegar a originar perjuicios de imposible o difícil o imposible reparación (y no, como sucedió en el concreto supuesto de autos analizado, la falta de culminación de las negociaciones para la obtención de un aval),

³⁵ Téngase presente a este respecto que no suele ser infrecuente que, a pesar de la aportación realizada por los interesados de pruebas acreditativas de la imposibilidad de obtener garantías o del embargo o gravamen previo de los bienes a ofrecer como tales garantías, los tribunales económico-administrativos realizan una interpretación restrictiva del previo cauce de admisión a trámite de la solicitud previsto al efecto en los arts. 46 y 47 del RGRVA, inadmitiéndose de entrada numerosos supuestos de solicitud de suspensión. Pues bien, a través de la presente Sentencia la AN optó por adoptar un criterio más flexible.

dicha solicitud, aun siendo infundada, en tanto en cuanto se hubiese basado en dichos perjuicios podría haber suspendido cautelarmente el procedimiento de recaudación, mientras el Tribunal se pronunciaba sobre su admisión o no a trámite, de acuerdo con lo señalado en el art. 46.2 del Reglamento. Y, en el supuesto de que el Tribunal inadmitiese la solicitud, de acuerdo con lo señalado en el art. 46.4 del Reglamento la solicitud de suspensión se tendría por no presentada a todos los efectos, lo que implicaría que ya se habría iniciado la vía de apremio con fecha de 21 de noviembre de 2006.

Lo cierto es que la Oficina Gestora, a la que con fecha de 18 de diciembre de 2006 (es decir, una vez finalizado el plazo de pago en período voluntario) se dirigió la actora solicitando la suspensión automática y aportando los avales correspondientes para garantizar, olvidándose de esa primera solicitud, sin fundamentación alguna y sin que hubiese notificado previamente la providencia de apremio, procedió un mes después a otorgar la suspensión automática, elevando la garantía con el importe del recargo de apremio. Y ello es rechazado por la AN a través de la presente Sentencia, que estima el recurso de la empresa y rebaja la caución al principal y a los intereses de demora que fueron liquidados en su momento.

Quizás en el presente caso la Oficina Gestora debió de haber remitido la solicitud de suspensión sin aportación de garantías (tal y como resultaba procedente) al TEAC. Éste, ante la falta de indicio alguno relativo a la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación, habría inadmitido a trámite dicha solicitud, teniéndose por no presentada a todos los efectos. Y, una vez conocido dicho fallo por la Oficina Gestora ésta, tras dictar y notificar al obligado la correspondiente providencia de apremio, ante la evidencia de haberse iniciado ya el período ejecutivo, hubiera podido ya resolver sobre la suspensión automática solicitada en dicho período, acordándola si bien exigiendo ya que se garantizase, además del principal reclamado, los intereses de demora y el recargo de apremio, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 41.1 del Reglamento de Revisión³⁶.

Con posterioridad, a través de su Sentencia de 7 de octubre de 2011 analizó la AN un supuesto en el que la Administración efectuó una valoración de la documentación aportada en su día concluyendo, tras ponderar el conjunto de intereses en conflicto, que existía un perjuicio para la Hacienda Pública y declarando que, dada la situación económica y financiera de la sociedad (tan difícil y precaria) la concesión de la suspensión solicitada y el consiguiente retraso en la ejecución de la deuda tributaria impediría o, al menos, obstaculizaría gravemente la posibilidad de su cobro por parte de la Hacienda Pública. Así las cosas con motivo de la ponderación de los dos intereses en juego (el público y el privado, los cuales coexisten en tensión en la ejecución de cualquier acto de gravamen) se ofrecía como más necesitado de protección y garantía el interés de la Hacienda Pública.

³⁶ Señala concretamente este precepto reglamentario que "1. Las garantías quedarán, a los efectos de su eventual ejecución, a disposición del órgano competente para la recaudación del acto objeto de la reclamación y deberán cubrir el importe de la obligación a que se refiere el acto impugnado, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud de suspensión. Cuando la garantía consista en el depósito de dinero o valores públicos, los intereses de demora serán los correspondientes al plazo de seis meses si el procedimiento de la reclamación es el abreviado, de un año si el procedimiento de la reclamación es el general y de dos años si la resolución es susceptible de recurso de alzada ordinario (...)".

Pues bien de conformidad con lo declarado por la AN respecto de ello se ha de matizar que la referencia normativa a la existencia de “perjuicios” se predica del solicitante de la suspensión y, más precisamente, de su situación económico-financiera, la cual se vería agravada por la ejecución del acto administrativo, de manera que su ejecución habría de producirle unos perjuicios “de imposible o difícil reparación”. No se trata, en consecuencia, de una circunstancia referida a la Administración, sino al contribuyente afectado por la ejecución del acto administrativo, mientras no haya recaído una resolución judicial firme.

En consecuencia concluyó la AN que en el presente supuesto asistía la razón a la entidad recurrente, en cuanto la resolución impugnada se había desviado del contenido o del criterio normativo que sirve de parámetro valorativo en la apreciación de aquellas circunstancias que provocan la solicitud de la suspensión.

Dentro del ámbito de los Tribunales Superiores de Justicia se ha de aludir, por ejemplo, a la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 1 de octubre de 2008, relativa a la suspensión de una ejecución como consecuencia de la interposición de una reclamación económico-administrativa sin necesidad de aportación de garantías en caso de que la ejecución causase daños de imposible o difícil reparación. En dicho pronunciamiento se afirmó que, produciéndose una falta de acreditación, siquiera indiciaria, de los perjuicios alegados, cabrá la posibilidad de subsanación de la solicitud de suspensión en relación con los defectos formales, pero no respecto de los defectos de fondo tales como la justificación de los perjuicios derivados de la ejecución del acto. La suspensión podrá proceder, en su caso, respecto del procedimiento de apremio, pero no en relación con un concreto acto ejecutivo que es mera ejecución de otro anterior. Respecto de este último supuesto únicamente resultaría posible la adopción de una medida cautelar cuando se aprecie que el acto sea nulo de pleno derecho o manifiestamente contrario a la Ley.

Recuérdese a este respecto que, con efectos a partir de la entrada en vigor de la LGT 2003, y aun antes de la entrada en vigor del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, no se exige la acreditación de la causación de daños de imposible o difícil reparación en caso de ejecución. A tal efecto la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 23 de noviembre de 2009 analizó un supuesto de suspensión de la ejecución con aportación de garantías distintas de las reglamentariamente previstas. Y, habiendo sido formulada la solicitud con anterioridad a la entrada en vigor del citado Real Decreto 520/2005, concluyó el Tribunal que resultaba improcedente la inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión, habiéndose producido la inclusión en el escrito de solicitud de la totalidad de los extremos reglamentariamente previstos, por aquel entonces, en el art. 76.5 del antiguo RPREA. La competencia correspondía al tribunal económico-administrativo y no al órgano de recaudación.³⁷

³⁷ No obstante este mismo Tribunal precisó previamente, mediante Sentencias de 19 de noviembre de 2009 y de 14 de julio de 2011, que la suspensión de la ejecución del acto o disposición objeto del recurso puede resultar procedente cuando la ejecución de dicho acto pudiera hacer perder al recurso su finalidad legítima, si bien una suspensión acordada en vía administrativa no determina automáticamente que también haya de adoptarse esta medida en vía jurisdiccional. En el concreto supuesto de autos analizado por el Tribunal tuvo lugar la constitución en vía administrativa de garantía suficiente con extensión de efectos a la vía jurisdiccional, sin que por parte de la Administración se hubiese aportado

A la suspensión de la ejecución del acto administrativo (si bien en el presente caso con aportación de garantías distintas a las previstas reglamentariamente) se refirió igualmente el TSJ. de Canarias en su Sentencia de 29 de junio de 2010, concluyendo el citado Tribunal, al hilo del procedimiento que debía seguirse a este respecto, que no procedía la impugnación autónoma de la resolución de la suspensión, debiendo establecerse en el presente caso una diferenciación respecto a aquellos supuestos de suspensión sin garantías³⁸ o por la existencia de un error aritmético, material o de hecho.

Téngase presente además que, dada una solicitud de suspensión de una ejecución con garantías distintas a las reglamentariamente previstas, en el supuesto de que se decretase el archivo de la solicitud por falta de presentación de documentos relativos a las garantías ofrecidas no resultaría procedente dicho archivo, ya que debería haberse ofrecido la posibilidad de subsanación siempre y cuando se hubiese presentado junto con la solicitud un principio documental suficiente de la garantía, ofreciéndose una justificación razonable de la falta de documentación adicional.³⁹

Igualmente el Tribunal Supremo a través, entre otras, de sus Sentencias de 18 de marzo y de 17 y 21 de abril de 2009, relativas a la solicitud de suspensión sin garantía de la deuda tributaria y a la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación en caso de ejecución⁴⁰, vino a confirmar

prueba alguna de que la demora en el ingreso de la deuda garantizada pudiera comportar una vulneración de los intereses generales. Y, dado el elevado montante de la deuda tributaria cuya ejecución podía afectar a la finalidad legítima del recurso, concluyó el Tribunal que la suspensión resultaba procedente. En cambio, habiéndose producido una alegación de daños o perjuicios derivados de la inmediata ejecutividad del acto recurrido que ya hubiese aceptado de manera implícita la propia Administración tributaria al suspender la ejecutividad del mismo, y produciéndose la prestación de una caución suficiente resultaría procedente, tal y como reconoció este mismo Tribunal en su Sentencia de 8 de octubre de 2009, la extensión a la vía contencioso-administrativa de la caución o garantía prestada en la vía económico-administrativa, siendo en consecuencia la suspensión procedente. En todo caso la suspensión acordada en vía administrativa no determina automáticamente que también haya de adoptarse dicha medida en la vía jurisdiccional, siendo necesaria la constitución en la vía administrativa de una garantía suficiente con extensión de efectos a la vía jurisdiccional. Mediante Sentencia de 4 de noviembre de 2010 analizó el TSJ. de Cataluña un supuesto en el que se produjo una acreditación insuficiente por parte de la Administración municipal de que la suspensión determinase unos perjuicios graves y sustanciales irreparables a los intereses públicos, representados por el equilibrio de las finanzas municipales y por la debida atención a los servicios e inversiones necesarias. Y, tal y como concluyó el Tribunal, las consecuencias derivadas de la situación de crisis económica afectan por igual al conjunto de las Administraciones y a los contribuyentes, debiendo mantenerse los criterios en orden a la suspensión.

³⁸ Concretamente en relación con estos supuestos de suspensión sin garantías, en caso de que la ejecución causase daños de imposible o difícil reparación, declaró el TSJ. de Cataluña en su Sentencia de 3 de diciembre de 2010 que, produciéndose una desproporción entre el importe de la deuda reclamada y el patrimonio neto de la entidad que determinaría la situación de quiebra técnica en caso de ejecución de la deuda no resulta procedente, en base a la apariencia de buen derecho al haberse estimado reclamaciones similares, la inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión. Acerca de los efectos derivados de la suspensión de la ejecución de las sanciones recurridas supeditada a la presentación de aval véase la Sentencia del TSJ. de Castilla-La Mancha de 29 de marzo de 2010, en la que se afirmó que, habiéndose producido una falta de fijación de plazo para la presentación de aval, ha de producirse la determinación del momento a partir del cual debe entenderse incumplida la condición impuesta para la suspensión y en el que la Administración queda habilitada para la realización del crédito a su favor a efectos del cómputo del plazo de prescripción.

³⁹ En este sentido se pronunció, por ejemplo, el TSJ. del País Vasco en su Sentencia de 8 de marzo de 2010.

⁴⁰ A través de los citados pronunciamientos se analizaba el procedimiento para la suspensión de los actos administrativos de contenido económico objeto de reclamación económico-administrativa regulados en los arts. 74 a 76

el carácter excluyente de ambas vías de solicitud de la suspensión. En los concretos supuestos analizados por el Tribunal los recurrentes intentaban obtener la misma a través de ambos procedimientos, alegando la imposibilidad de otorgar una garantía necesaria, presentándose simultáneamente dentro del propio procedimiento un aval bancario con la finalidad de obtener la suspensión automática reconocida en el art. 75 del antiguo RPREA, mientras el Tribunal resolvía la suspensión sin garantía de su art. 76. Tuvo lugar así una contradicción, ya que ambas vías presentan un carácter excluyente. En efecto, si resultaba posible la prestación de garantía no cabía acudir a la vía del art. 76.2 del antiguo Reglamento, contemplada únicamente cuando aquélla no podía ser aportada. Y en dicho supuesto no se discutía la obtención de la suspensión con garantía, si bien se manifestaba la imposibilidad de utilizar de manera simultánea ambas vías, ya que dicha actuación resulta contraria a la propia finalidad del régimen excepcional del citado art. 76.⁴¹

del antiguo Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, tanto los de solicitud de suspensión de la ejecución de las liquidaciones como los de solicitud de suspensión de la ejecución en vía de apremio de las liquidaciones. Tal y como se señalaba en los citados preceptos, cabe aludir a la existencia de una doble vía para la suspensión de la ejecución, a saber: un procedimiento de carácter automático articulado mediante la aportación ante los órganos de recaudación competentes de cualquiera de las garantías previstas en la forma y términos del art. 75 del Reglamento; y una segunda vía, de carácter excepcional, cuya aplicación depende de la competencia de los Tribunales que hayan de conocer de la reclamación. Esta segunda vía a que nos referimos se encontraba supeditada al cumplimiento de los requisitos previstos en el art. 76 del Reglamento e, igualmente, a la imposibilidad de aportar las garantías a que se refería el citado art. 75, debiendo producirse además el ofrecimiento de otra garantía de otro tipo destinada a cubrir el importe de la deuda e intereses que generaría la suspensión. Ahora bien con carácter excepcional podría resultar aplicable el supuesto previsto en el art. 76.2 del citado Reglamento, de manera que en el hipotético caso de que el interesado no pudiese aportar garantía suficiente de cualquier tipo se le concedería la suspensión con la justificación de que la ejecución causaría perjuicios de imposible o difícil reparación.

⁴¹ Ambas Sentencias fueron dictadas a la luz de la interposición de diversos recursos de casación interpuestos por tres entidades que, como consecuencia de los elevados importes de las deudas tributarias que les reclamaba la Administración (relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto sobre Sociedades), solicitaron la suspensión de la ejecución sin garantía de la deuda alegando la existencia de perjuicios de difícil o imposible reparación en el supuesto de que no se la concediesen. Todas ellas obtuvieron un resultado negativo de sus pretensiones, si bien cada una de ellas por razones diferentes. Igualmente en su Sentencia de 17 de abril de 2009, relativa a la suspensión a instancia del interesado que justifique la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación sin garantía de la deuda tributaria, el TS procedió a aplicar aquello que establecía el art. 76 del antiguo RPREA, desestimando el recurso de casación formulado por una entidad y confirmando el fallo de instancia que había desestimado, a su vez, el recurso interpuesto contra una resolución del TEAC, inadmitiéndose la solicitud de suspensión sin garantía de la liquidación girada en concepto de Impuesto, formulada al amparo de lo establecido en el art. 76 del citado Reglamento, al estimarse que no existía imposibilidad por parte del interesado de ofrecer garantía. Tal y como afirmó la Sala de Instancia, la posibilidad contemplada en el antiguo art. 76 del RPREA partía de aquella situación en la que el interesado no pueda aportar cualquiera de las garantías a que se refería el art. 75 del citado Texto Reglamentario (“cuando el interesado no pueda aportar la garantía a que se refiere el artículo anterior”), siendo el incumplimiento de dicho requisito el que, en el concreto supuesto analizado, determinó la inadmisión a trámite de la solicitud acordada por el TEAC. Para la Sala de Instancia resultaba claro que no existía dicha imposibilidad desde el instante en que, con la solicitud de la suspensión sin garantía, se presentó un aval bancario destinado a obtener la suspensión automática de forma cautelar hasta que se adoptase por parte del Tribunal el correspondiente acuerdo de suspensión del acto impugnado sin garantía, incumpliendo en consecuencia el primer requisito al que el antiguo art. 76 supeditaba la posibilidad de obtener excepcionalmente la suspensión sin garantías prevista en el mismo, y a dicha inadmisión a trámite de la referida solicitud por parte de la Sala de Instancia no obstaba el derecho de la parte a obtener la suspensión automática con aportación de garantía suficiente, de acuerdo con lo establecido en el art. 75 del RPREA. Pues bien el TS, resolviendo en cuanto al fondo el recurso formulado en el que se invocaba como precepto infringido el art. 76 del RPREA, comenzó diferenciando

Por su parte en las Sentencias de 21 de abril y de 18 de marzo de 2009 analizó el TS el contenido y alcance de la expresión “perjuicios de imposible o difícil reparación”. En ambos supuestos el recurrente solicitaba la suspensión sin garantía, argumentando que la ejecución de la liquidación podría llegar a originar perjuicios de imposible o de difícil reparación, ya que la sociedad se encontraba en estado de suspensión de pagos, lo cual resultaba prueba suficiente del cumplimiento de los requisitos del art. 76 del RPREA. Pues también en el presente caso fueron desestimados los recursos interpuestos, declarando el Tribunal que la suspensión sólo puede otorgarse cuando los perjuicios de imposible o difícil reparación son mayores que las perturbaciones que se pudieran llegar a ocasionar al interés público, lo que aparentemente no constituía el objeto del asunto debatido.

Ante tal situación, resulta exigible el examen del estado patrimonial del solicitante de la suspensión, además de la ponderación de los intereses públicos afectados por la suspensión pretendida. Y es que cuando el contraste de esta ponderación de perjuicios no resulta claramente favorable al administrado, ha de procederse a la denegación de la suspensión, de manera que, a pesar de que resulte patente la imposibilidad de la prestación de la garantía por parte del solicitante, prima el riesgo de no cobrar la deuda tributaria a la vista del estado patrimonial de los recurrentes, inclinándose la ponderación de intereses a favor de la Administración y denegándose en consecuencia la suspensión.

La posibilidad de solicitar la suspensión de la ejecución de una liquidación tributaria habiéndose producido una acreditación insuficiente de la imposibilidad de aportación de garantía fue igualmente objeto de análisis por el TS en su Sentencia de 2 de diciembre de 2009, dictada a la luz de un supuesto de denegación de la suspensión de diversas liquidaciones impugnadas por la propia entidad mercantil recurrente por los conceptos de IS e IVA. Inicialmente el Tribunal de instancia procedió a la desestimación del recurso contra una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña en virtud de la cual se denegaba la suspensión, fundamentando su fallo en el incumplimiento del requerimiento dirigido al interesado para que acreditase la concurrencia de suficiente garantía al objeto de poder proceder a la suspensión, de acuerdo con lo establecido en el art. 76.8 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprobaba el antiguo RPREA.

el doble cauce existente para llevar a cabo la suspensión de la ejecución del acto impugnado, a saber: el art. 75 (relativo a la suspensión automática) y el art. 76 (referente a la suspensión por el Tribunal), haciéndose así una referencia detallada a los presupuestos necesarios para obtener la suspensión en uno y otro. Se trata de dos vías que presentan un carácter excluyente. A juicio del Tribunal de los dos preceptos citados se deducía con total claridad que, de cara a poder obtener la suspensión sin garantía, resulta exigible la imposibilidad de poder prestar las garantías necesarias para obtener la suspensión, requisito éste que resultó incumplido, así como que la ejecución pueda causar perjuicios de imposible o difícil reparación. Igualmente este segundo requisito resultaba incumplido en todo caso, al haberse limitado la entidad a alegar el quebranto económico que para la economía de la misma supondría tener que solicitar un aval bancario. Y, en relación con la alegación efectuada relativa al hecho de que, al haberse presentado garantía (aunque sea como medida cautelar) la Administración debería, en el supuesto de que negase la suspensión sin garantías, haber concedido la suspensión automática o entrar a valorar la suficiencia de la garantía prestada, señaló el Tribunal que el art. 76 del RPREA consagraba una vía de carácter excepcional, no pudiendo ser utilizado para otros fines. A su juicio no se niega el derecho de la parte a obtener la suspensión con garantía, pero no resulta admisible a tal efecto utilizar el cauce que establece el art. 76 y, de manera simultánea, dentro del mismo, solicitar la suspensión con garantía.

Planteándose la cuestión relativa a la eventual vulneración por parte del TEAR de los arts. 74 y 76 de dicho Reglamento sobre la suspensión del acto impugnado, de conformidad con los cuales no resultaría admisible la denegación de la suspensión fundamentándose únicamente en el incumplimiento del requerimiento de información, el TS rechazó dicho motivo y confirmó la Sentencia, ya que ni la Sentencia recurrida ni la Resolución del TEAR se fundamentaban exclusivamente en la falta de contestación del requerimiento para denegar la suspensión. A juicio del Alto Tribunal el TEAR actuó correctamente al tener en cuenta el Informe de la Dependencia Regional de Recaudación, que puso de manifiesto la insuficiencia de las garantías ofrecidas, siendo precisamente dicho Informe el que justificaba la necesidad de tener que solicitar el requerimiento de información. Al margen de dicho documento quedó puesto de manifiesto igualmente la insuficiencia de los bienes ofrecidos inicialmente en garantía por el recurrente, a lo que había que sumar además una falta de justificación de la imposibilidad de prestar garantías por parte del recurrente. Y, a la vista de la concurrencia de este conjunto de circunstancias, se produjo la denegación de la suspensión de las liquidaciones, la cual fue considerada como procedente, procediéndose a desestimar el recurso de casación.

Mediante Sentencia de 12 de julio de 2010 analizó el TS un supuesto en el que, con fecha de 5 de mayo de 1995, se dictaron sendas liquidaciones por IRPF contra las que la obligada tributaria formuló reclamación económico-administrativa ante el TEAR el cual, con fecha de 27 de julio de 1998, estimó en parte, ordenando retrotraer las actuaciones inspectoras a un momento determinado. Contra dicho fallo del TEAR formularon recurso de alzada la interesada y el Director del Departamento de Inspección, siendo resuelto en sentido desestimatorio por el TEAC el 7 de junio de 2001, no constando al efecto que se formulara contra ella recurso contencioso, de manera que dicha resolución adquirió firmeza.

No obstante, de forma simultánea a la interposición de la reclamación económico-administrativa indicada, el 5 de mayo de 1995 se solicitó la suspensión sin garantías de las deudas impugnadas, dictándose resolución denegatoria de esa suspensión por el TEAR el 20 de mayo de 1996. Contra dicha decisión se acudió por la interesada en alzada al TEAC, que desestimó el recurso el 25 de febrero de 2000. Y, frente a dicha Resolución del TEAC la interesada formuló recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional que, con fecha 16 de septiembre de 2002, dictó Sentencia estimatoria, declarando, más de siete años después de pedirse la suspensión, el derecho de la actora a obtener la suspensión de las liquidaciones.

Durante ese período de tiempo transcurrido entre la Resolución denegatoria de la alzada por el TEAC y la Sentencia estimatoria de la Audiencia Nacional la Oficina Nacional de Recaudación, con fecha 19 de febrero de 2001, emitió diligencia de embargo de bienes inmuebles de la interesada. Contra esa diligencia de embargo la interesada acudió al TEAC invocando que disponía de un fallo estimatorio parcial del mismo Tribunal sobre el fondo, de fecha 27 de julio de 1998, que había acordado la retroacción de las actuaciones inspectoras, debiendo estarse a lo que resultase de la nueva actuación sin que, hasta que ésta finalizase, procediese el inicio y desarrollo del procedimiento de apremio tendente al cobro. Y ello sobre la base de la firmeza de la resolución estimatoria citada. Pues bien, a pesar de ello el TEAC, mediante Resolución de 18 de julio de 2002, desestimó la reclamación contra dicha diligencia de embargo, acudiendo la interesada contra ese

fallo a la Audiencia Nacional que, por sentencia de 21 de julio de 2005, estimó el recurso, anulando la resolución recurrida y la diligencia de embargo del bien inmueble practicada. Contra esta última sentencia se formuló por el Abogado del Estado recurso de casación, el cual es resuelto por el Tribunal Supremo.

El Alto Tribunal, después de reconocer que las deudas resultantes de las liquidaciones fueron finalmente suspendidas, reconoce que la Sentencia de la Audiencia Nacional que declaró el derecho a la suspensión era posterior a la Resolución del TEAC que confirmó la validez de los embargos por lo que, al objeto de salvar la situación, la Administración tributaria podía exigir la deuda en período voluntario y luego en apremio, dictando las oportunas diligencias de embargo y acudiendo a la figura de la suspensión preventiva de la deuda mientras se decidía acerca de la suspensión. Ello permitiría mantener en suspenso la ejecución de una deuda tributaria a pesar de que hubiesen mediado resoluciones denegatorias de la suspensión en la vía económico-administrativa, y hasta llegar a la vía contenciosa al objeto de obtener de la misma una decisión definitiva sobre el tema, lo que podría producirse en un lapso muy prolongado de tiempo.

De este modo a través de la citada Sentencia de 12 de julio de 2010 el Alto Tribunal terminó negando la posibilidad de inicio de un procedimiento de apremio y subsiguiente diligencia de embargo, de fecha 19 de febrero de 2001, en tanto en cuanto, con fecha de 27 de julio de 1998, el TEAR había estimado en parte la reclamación formulada contra las liquidaciones con retroacción de las actuaciones inspectoras, si bien cuando se dictó dicha diligencia de embargo la citada Resolución no era ya firme, al pender de un doble recurso de alzada ante el TEAC formulada por la interesada y el Director del Departamento de Inspección, que no fue resuelto hasta el 7 de junio de 2001.

Bibliografía

- MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (2014): “La suspensión del acto impugnado en las vías económico-administrativa y jurisdiccional”, *Impuestos*, núm. 10.
- REMACHA SANTANDER, M. (2020): “La suspensión en la vía económico-administrativa y su incidencia en los actos de carácter recaudatorio adoptados por la Administración tributaria (Análisis de la RTEAC de 22 de octubre de 2019, RG 2240/2017)”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 446.

CAPÍTULO 14

LA PROHIBICIÓN DE LA REFORMATIO IN PEIUS EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ
Universidad de Extremadura
ccheca@unex.es

1. Contenido y alcance de la *reformatio in peius*. 2. La Ley de Procedimiento Administrativo de 1958. Polémica doctrinal propiciada por esta norma acerca de la reforma peyorativa. 3. Las leyes 30/1992 y 39/2015, de procedimiento administrativo común. Ampliación de la *reformatio in peius* a cualquier procedimiento administrativo iniciado a instancia de parte. 4. La ley 59/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y la prohibición de la reforma peyorativa respecto al recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas: 4.1. Recurso de reposición: 4.1.1. El recurso de reposición en la esfera local. 4.2. Reclamaciones económico-administrativas. 5. El artículo 24 de la constitución como dique fundamental para la prohibición de la *reformatio in peius*. Bibliografía.

RESUMEN: La *reformatio in peius* se produce cuando en un recurso, al que se acude para obtener una resolución más favorable a los intereses de la persona que toma esa posición procesal, se resuelve adoptando una decisión más perjudicial. Se trata de una forma de incongruencia procesal, que vulnera los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, así como el derecho fundamental a la tutela judicial. Esta forma de actuar también está prohibida en los procedimientos tributarios.

PALABRAS CLAVE: órgano *a quo*, órgano *ad quem*, principio de confianza legítima, principio de congruencia, procedimientos tributarios, *reformatio in peius*, seguridad jurídica, *tantum devolutum quantum apelatum*, tutela judicial efectiva

ABSTRACT: The *reformatio in peius* occurs when an appeal, which is used to obtain a resolution more favorable to the interests of the person who takes that procedural position, is resolved by adopting a more damaging decision. This is a form of procedural inconsistency, which violates the principles of legal security and legitimate trust, as well as the fundamental right to judicial protection. This way of acting is also prohibited in tax procedures.

KEY WORDS: organ *a quo*, organ *ad quem*, principle of legitimate trust, principle of congruence, tax procedures, *reformatio in peius*, legal security, *tantum devolutum quantum apelatum*, effective judicial protection.

1. CONTENIDO Y ALCANCE DE LA REFORMATIO IN PEIUS

Como se declaró en, por ejemplo, la STC 143/1988, de 12 julio (RTC 1988\143) el núcleo esencial de la prohibición de la *reformatio in peius*¹ reside en la idea de que su vulneración se produce cuando la situación del recurrente se empeora a consecuencia exclusiva de su propio recurso y no a consecuencia de los recursos, directos o adhesivos, de la parte contraria o de alegaciones concurrentes e incidentales que hayan sido formuladas por ésta en condiciones que permitan reconocerles eficacia devolutiva.

Y similar tesis se mantiene también en, entre otras, la STC 75/2003, de 23 de abril (RTC 2003\75), en la que se afirmó que la *reformatio in peius* constituye una específica modalidad de incongruencia que únicamente tiene lugar cuando el recurrente, en virtud de su propio recurso, ve empeorada o agravada la situación jurídica creada o declarada en la resolución impugnada, de modo que lo obtenido con el pronunciamiento que decide el recurso es un efecto contrario del perseguido, que era, precisamente, eliminar o aminorar el gravamen sufrido con la resolución impugnada; no pudiendo considerarse contraria al derecho a la tutela judicial efectiva en virtud de esta modalidad de incongruencia procesal una resolución judicial que agrava la situación del recurrente en virtud de la estimación del recurso o los recursos principales o adhesivos de otras partes procesales.

Y en la STC 50/2007, de 12 de marzo (RTC 2007\50), en la que se declaró que la denominada reforma peyorativa tiene lugar cuando la parte recurrente, en virtud de su propio recurso, ve empeorada o agravada la situación jurídica creada o declarada en la resolución impugnada, de modo que lo obtenido con la decisión judicial que resuelve el recurso es un efecto contrario al perseguido por el recurrente, que era, precisamente, eliminar o aminorar el gravamen sufrido con la resolución objeto de impugnación².

¹ Como escribe BLANCH NOUGUÉS (2017), págs. 480 y 481, el origen de esta expresión se encuentra en una obra de ULPIANO titulada *De appellationibus*, en cuyo libro primero (D. 49.1.1. pr.), en la que ironiza sobre el efecto que puede producir la apelación al poder llevar a peor resultado (*in peius reformare*) buenas sentencias iniciales, porque no siempre se pronuncia mejor (*melius*) el último que dicta sentencia. “Nadie hay que ignore cuán frecuente, y cuán necesario, sea el uso de la apelación: porque ciertamente corrige la injusticia o la impericia de los jueces (*cum iniquitatem iudicantium, vel imperitiam recorrigat*), aunque a veces reforme a peor las sentencias bien emanadas (*nonnumquam bene latas sententias in peius reformat*) porque no siempre falla mejor (*melius*) el último que debe emanar sentencia”.

² Véanse asimismo, en idéntico sentido, las SSTC 20/1982, de 5 de mayo (RTC 1982\20), 54/1985, de 18 de abril (RTC 1985\54), 15/1987, de 11 de febrero (RTC 1987\15), 91/1988, de 20 de mayo (RTC 1988\91), 116/1988, de 20 de junio (RTC 1988\116), 143/1988, de 12 de julio (RTC 1988\143), 242/1988, de 19 de diciembre (RTC 1988\242), 120/1989, de 3 de julio (RTC 1989\120), 40/1990, de 12 de marzo (RTC 1990\40), 153/1990, de 15 de octubre (RTC 1990\153), 19/1992, de 14 de febrero (RTC 1992\19), 45/1993, de 8 de febrero (RTC 1993\45), 120/1995, de 17 de julio (RTC 1995\120), 9/1998, de 13 de enero (RTC 1998\9), 17/2000, de 31 de enero (RTC 2000\17), 238/2000, de 16 de octubre (RTC 2000\238), 241/2000, de 16 de octubre (RTC 2000\241), 114/2001, de 7 de mayo (RTC 2001\114), 171/2001, de 19 de julio (RTC 2001\171), 232/2001, de 10 de diciembre (RTC 2001\232), 226/2002, de 9 de diciembre (RTC 2002\226), 23/2003, de 10 de febrero (RTC 2003\23), 28/2003, de 10 de febrero (RTC 2003\28), 183/2005, de 4 de julio (RTC 2005\183), 310/2005, de 12 diciembre (RTC 2005\310), 87/2006, de 27 de marzo (RTC 2006\87), 203/2007, de 24 de septiembre (RTC 2007\203), 204/2007, de 24 de septiembre (RTC 2007\204), 224/2007, de 22 de octubre (RTC 2007\224), 41/2008, de 10 marzo (RTC 2008\41), 88/2008, de 21 de julio (RTC 2008\88), 134/2008, de 27 de octubre (RTC 2008\134), 141/2008, de 30 de octubre

Así lo puso de relieve también Lorca Navarrete³, cuando señaló que la prohibición de reformar *in peius* el contenido de una sentencia, implica un mecanismo procesal íntimamente ligado a determinados medios de impugnación, pues a través del motivo impugnatorio y de su efecto trampolín, es posible entrar a conocer de la concreta actividad de otro tribunal distinto al que dictó una sentencia y que funcionalmente aparece como órgano *ad quem* respecto al que promovió la resolución judicial que se recurre y que es el órgano *a quo*.

En esta misma línea Muñoz Cuesta⁴ ha indicado que concurre la *reformatio in peius* cuando en un recurso o instancia diferente, a la que se acude para obtener una resolución más favorable a los intereses de la persona que toma esa posición procesal, se resuelve adoptando una decisión más gravosa o perjudicial para el que recurre, siempre y cuando, es evidente, no exista otra parte que procure esa decisión más perjudicial. Si así se actúa se vulnera el principio de la *reformatio in peius*, atentándose con tal proceder a la seguridad jurídica⁵ y a la intangibilidad de las resoluciones judiciales cuando no son recurridas por quien pretendía esa solución más lesiva para el recurrente.

Señaló a este respecto Cabrera Delgado⁶ que la *reformatio in peius* es un principio procesal del régimen de los recursos que tiene su encaje constitucional a través de la interdicción de la indefensión. Este principio se vulnera cuando la condición del recurrente empeora como consecuencia de su misma impugnación, pero no cuando se produce en base a otros recursos interpuestos de forma concurrente o incluso incidental, que permiten la oportunidad de oponerse a los mismos y utilizar contra ellos los medios de defensa que se estimen convenientes, ya que, de no ser así, se excluirían las pretensiones de quienes también son parte en el proceso.

(RTC 2008\141), 91/2010, de 15 de noviembre (RTC 2010\91), 126/2010, de 20 de noviembre (RTC 2010\126) y 223/2015, de 2 de noviembre (RTC 2015\223). En todas ellas, con mayor o menor intensidad y énfasis, se ha declarado que la *reformatio in peius* entronca con el principio de congruencia. Es una modalidad de incongruencia procesal y, más concretamente, de incongruencia por exceso o *extra petita partium* (incongruencia mixta o por desviación), que tiene lugar cuando la sentencia se pronuncia fuera de las pretensiones sobre cuestiones diferentes a las planteadas en la demanda, tal y como el Tribunal Supremo ha declarado también en numerosas sentencias, como, por ejemplo, las de 29 de enero de 2008 (RJ 2008\447), 6 de mayo de 2010 (RJ 2010\3484), 17 de enero de 2011 (RJ 2011\87), 30 de enero de 2012 (RJ 2012\3236), 26 de marzo de 2012 (RJ 2012\4826), 17 de septiembre de 2012 (RJ 2012\8920), 10 de diciembre de 2012 (RJ 2013\724), 18 de diciembre de 2013 (RJ 2014\1588), 3 de abril de 2018 (RJ 2018\1825) y 11 de junio de 2018 (RJ 2018\2424).

³ “Sobre la prohibición de la «*Reformatio in peius*»” (1983). Según este autor, la prohibición de la *reformatio in peius* queda construida teóricamente como una limitación de las sentencias que dicta el órgano *ad quem*. Se trata de una limitación objetiva que deberá incidir plenamente en la resolución judicial que dicte dicho órgano en el sentido de no agravar la posición del recurrente. Y añade que la cuestión que afecta fundamentalmente a la *reformatio in peius* es la de la enmienda de la sentencia dictada por el órgano *a quo*, pero no de cualquier tipo de enmienda, sino precisamente la que implique un perjuicio para el recurrente.

⁴ (2006).

⁵ Así lo habían indicado en ya muy lejana fecha SANTAMARÍA PASTOR (1973), pág. 144, analizando la doctrina jurisprudencial iniciada por la STS de 10 de abril de 1972, a la que posteriormente me referiré, y NAVARRO PALACIOS (1980), pág. 191.

⁶ (1999).

En parecidos términos se han pronunciado también, entre otros autores, Moreno Fernández⁷, Rodríguez Carbajo⁸, Valdés Alonso⁹, Salamero Teixidó¹⁰, cuando indicó que la prohibición de la *reformatio in peius* responde a la pretensión de afianzar la situación jurídica del que recurre establecida en la sentencia del tribunal *a quo*, al proscribir la posibilidad de que por mor de su propio y exclusivo recurso ante una segunda instancia resulte empeorada dicha situación, y López Ortega¹¹, quien ha escrito que la vigencia del principio acusatorio se completa, en tercer lugar, con la prohibición de la *reformatio in peius*, situación que se produce cuando la situación jurídica del recurrente resulta empeorada exclusivamente a consecuencia de su propio recurso.

Como ha puesto de relieve Sanz Rubiales¹² el origen de la prohibición de la *reformatio in peius* se encuentra en el Derecho procesal, y responde a un principio general de esa rama del Derecho tradicionalmente expresado en el brocardo *tantum devolutum quantum appellatum*¹³, cuya vigencia en nuestro Derecho no puede discutirse, como se afirmó en, por ejemplo, por citar solo algunas, las sentencias del Tribunal Constitucional 40/1990, de 12 de marzo (RTC 1990\40) y 45/1993, de 8 de febrero (RTC 1993\45).

Ahora bien, aunque el ámbito inmediato y directo de aplicación de esta prohibición son evidentemente los recursos, la jurisprudencia ha ido extendiendo este principio de la proscripción de la *reformatio in peius* al procedimiento administrativo en general, y al tributario en particular, terminando por recogerse esta circunstancia en la esfera legal¹⁴.

Para justificar debidamente esta afirmación es necesario efectuar un breve repaso histórico a las normas que sucesivamente han ido estableciendo la prohibición de la *reformatio in peius* en la esfera administrativa, proceder que ha ido acompañado, sobre todo en la primera etapa, de un amplio debate doctrinal sobre la admisión, o no, de esta prohibición.

⁷ (2007), pág. 202.

⁸ (2007).

⁹ (2009).

¹⁰ (2012), págs. 228 y 239.

¹¹ (2018), pág. 810.

¹² (2013), pág. 242.

¹³ Como afirmó CORDÓN MORENO (2008) en virtud del principio *tantum devolutum quantum apelatum* “el tribunal de segunda instancia no podrá conocer ni decidir sobre puntos de la sentencia apelada que no le hayan sido «devueltos» por el recurso. Los extremos no impugnados quedarán firmes y, respecto de ellos, la sentencia de primera instancia producirá la eficacia de cosa juzgada material”. Véase también REMÓN PEÑALVER (2018), pág. 731.

¹⁴ Como el propio SANZ RUBIALES (2013), pág. 242, pone de relieve, tanto la legislación administrativa como la jurisprudencia aplican ya este principio general al procedimiento administrativo. Así lo había señalado ya MORILLO MÉNDEZ (2001a), pág. 1469, cuando afirmó que aunque el alcance de la reforma peyorativa suele plantearse en sede de recurso interpuesto por el interesado, “por vía de la interpretación realizada por el TEAC, nos encontramos con algunos procedimientos a los que es posible aplicarla, excepcionalmente, incluso en el caso en que no se haya planteado recurso alguno, si bien siempre existirá la necesidad de apreciar identidad de razón respecto de una situación de partida, por cuanto presupone una comparación entre un punto de arranque y uno de llegada, para que éste no agrave la situación jurídica previa, que podrá por tanto mantenerse en sus propios términos o mejorarse, pero nunca empeorarse en su perjuicio”.

2. LA LEY DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE 1958. POLÉMICA DOCTRINAL PROPICIADA POR ESTA NORMA ACERCA DE LA REFORMA PEYORATIVA

El artículo 93.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958, refiriéndose a la resolución del procedimiento administrativo, establecía que: “La resolución decidirá todas las cuestiones planteadas por los interesados y aquellas otras derivadas del expediente”, y el artículo 119 de la misma Ley, al tratar de la resolución de los recursos administrativos, señalaba que: “La autoridad que resuelva el recurso decidirá cuantas cuestiones plantee el expediente, hayan sido o no alegadas por los interesados. En este último caso se les oírán previamente”.

A la vista de la dicción de este último precepto, parte de la doctrina entendió que el mismo recogía la posibilidad de reformar *in peius* los actos administrativos objeto de recurso, puesto que si el órgano administrativo podía decidir todas las cuestiones que plantease el expediente, aunque no hubiesen sido alegadas por los interesados, ello implicaba que, una vez interpuesto el recurso, la Administración podía resolver en cualquier sentido, incluso empeorando la situación inicial del recurrente, indicando, además, en favor de esta tesis, que el sistema de recursos no es un mecanismo exclusivo de garantía del particular, sino, como puso de relieve Mendoza Oliván¹⁵, un instrumento de salvaguardia del principio de legalidad de la Administración¹⁶.

Otro sector doctrinal se decantó, sin embargo, por la solución contraria, esto es, por la no admisión de la figura de la *reformatio in peius*, entendiendo que la misma constituía, en palabras de Garrido Falla¹⁷, un instrumento coactivo en manos de la Administración pública para disuadir de sus propósitos a los recurrentes de carácter poco firme, o no muy convencidos de la solidez de sus situaciones; que la permisión de la reforma peyorativa suponía una ampliación rechazable de las facultades de revisión de oficio de los artículos 109 y siguientes de citada Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, lo que no contribuía “a aumentar el prestigio de nuestra justicia administrativa”, como apuntó González Navarro¹⁸; que el acogimiento de esta figura pugnaba con “elementales principios de garantía del administrado y de seguridad jurídica”, no pudiendo actuar el órgano administrativo como si no existiese la resolución objeto de impugnación, “toda vez que ello iría contra la esencia del recurso”, como indicó González Pérez¹⁹; y que “el derecho de recurso responde a una finalidad de defensa de los intereses del administrado, constituyéndose como una garantía individual, y, por tanto, su utilización está en función de resultados favorables para el recurrente, de ahí la imposibilidad de empeorar su situación como consecuencia de la resolución del recurso”, como señaló Giménez-Reyna²⁰.

¹⁵ (1966), pág. 271 y sigs.

¹⁶ Defensores de la *reformatio in peius* fueron también, entre otros autores, GUAITA MARTORELL (1965), pág. 183 y sigs.; GONZÁLEZ PAEZ (1975), págs. 180 y 181; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (1982), pág. 22; SÁNCHEZ GONZÁLEZ (1983), pág. 232, y ARIAS VELASCO (1984), pág. 562.

¹⁷ (1963), pág. 122.

¹⁸ (1968), pág. 55.

¹⁹ (1969), pág. 151. Así se pronunció también este autor en (1975), pág. 200 y sigs., y, junto a González Salinas, en (1988), pág. 1017.

²⁰ (1982), pág. 281.

Terciando en esta polémica Santamaría Pastor²¹ –tras poner de relieve que el artículo 119 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 ni admitía ni negaba la *reformatio in peius*²², por lo que, en definitiva, su aceptación o repulsa no era una cuestión de razonamiento matemático-formalizado, sino sólo una cuestión de talante de adhesión o rechazo en base a motivaciones extrajurídicas, a convicciones éticas, en base a las que se entendía que la misma debía o no debía existir–, precisó que el sistema de recursos, tanto en vía administrativa como en vía jurisdiccional (y en esto no hay diferencia alguna, pues la primera es previa a la segunda) no es un instrumento técnico al servicio *exclusivo* del principio de legalidad, sino una garantía primaria de defensa del administrado contra los actos lesivos del poder público.

Y añadió²³ que quien recurre usa de su derecho no para preservar la legalidad abstracta, sino para evitar un perjuicio en su persona o patrimonio: “Ciertamente, la Administración debe respetar la legalidad en su actuación, pero este deber se le impone *prima facie*, desde el primer momento, no en vía de recurso. Si el recurso es una garantía, no es lícito convertirlo en una trampa para perjudicar al recurrente; al fin y al cabo, nadie recurre para empeorar, como es elemental”; y que “el recurso administrativo no puede entenderse, por tanto, como lo hace la doctrina defensora de la institución, como un simple presupuesto formal para el desbordamiento de las potestades revocatorias de la Administración”²⁴.

Así se había reconocido ya, claramente, desde la STS de 10 de abril de 1972, que consolidó, en palabras de Toledo Jáudenes²⁵, la doctrina legal adversa a la admisión de la reforma del acto impugnado en contra de los intereses legítimos o derechos del recurrente, y en la que se declaró que:

“(…) para que pueda en Derecho ejercitarse aquélla (la *reformatio in peius*) por la Administración al ventilar un recurso contra acto administrativo anterior en un sentido desfavorable, es preciso que una Ley, que tenga tal rango formal, lo autorice expresamente, o bien también se ha aceptado el ejercicio de esa facultad por la aludida Administración con motivo de recursos administrativos interpuestos por un tercero, porque en este supuesto, puede la misma, al no estar limitada por el principio antes

²¹ (1973), pág. 139 y sigs.

²² Así se pronunció también SAINZ MORENO (1975), pág. 183, para quien el tenor literal de este artículo 119 de la Ley de Procedimiento Administrativo no aceptaba expresamente la *reformatio in peius*, sino que se limitaba a abrir el campo de la decisión a todas las cuestiones planteadas por el expediente. Según este autor, admitir que la decisión de un recurso pueda extenderse a cuestiones distintas de las planteadas no significa, por sí sólo, admitir también que esa decisión pueda empeorar la situación del recurrente. Hay un paso de una a otra consecuencia que este precepto no daba.

²³ (1973), págs. 151 y 152.

²⁴ Así se recuerda también en, por ejemplo, la Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2008 (JT 2008\1157), en la que se señaló que como recoge reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo: “El recurso administrativo no puede entenderse como un presupuesto formal para el desbordamiento de las potestades revocatorias de la Administración, sino como un proceso impugnatorio normal al que es consustancial el principio de congruencia en base al cual la Administración puede revisar, en vía de recurso, en la medida en que venga autorizada por las peticiones del recurrente, pero sólo con tal alcance; para el resto ha de acudir a la revisión de oficio, ya que el ámbito objetivo del recurso está determinado por las pretensiones deducidas, en cuanto que los aspectos del acto impugnado cuyo ataque no se formula expresamente quedan consentidos y de otra parte, sin recurso no hay posibilidad de revisión (aparte la de oficio)”.

²⁵ (1984), pág. 245.

enunciado libremente, revocar el acto dictado con anterioridad, aunque sea en sentido contrario al propuesto por el que obtuvo el acuerdo administrativo favorable; lo que no es de adecuación cuanto de lo que se trata es que con fundamento de un recurso interpuesto por el propio interesado, se empeore la situación jurídica creada para dicho administrado por un acto anterior de la Administración Pública”.

Esto significaba, como apuntó Sainz Moreno²⁶, que la Administración no podía aprovechar la existencia de un recurso para modificar un acto en perjuicio del recurrente, porque ello rompía el sistema de revocación de los actos administrativos, haciendo superfluos los límites y garantías de los artículos 109 a 112 de la Ley de Procedimiento. Y no era posible objetar aquí que, en tal caso, quien abría la vía para que ello sucediese era el propio recurrente “por recurrir”, ya que esta objeción desconoce que el recurso existe en garantía del recurrente, para la defensa “de su derecho subjetivo o interés directo” y que, por ello, el recurso debe ser resuelto dentro de los límites que marca su naturaleza tuitiva.

Esta doctrina de la STS de 10 de abril de 1972, pionera en la nueva concepción, como afirmó Morillo Méndez²⁷ se refrendó en una serie de pronunciamientos jurisprudenciales²⁸, tales como la STS de 22 de junio de 1972, en la que se señaló que “la prohibición de *reformatio in peius* constituye un límite infranqueable y trasciende su originario sentido formal para convertirse en una sólida garantía sustantiva”; la STS de 24 de enero de 1973, en la que se indicó que “en modo alguno el órgano administrativo que resuelve el recurso puede reemplazar el acto recurrido por otro más gravoso para el recurrente, salvo en aquellos casos excepcionales que una Ley lo autoriza”; y la STS de 15 de febrero de 1973, en la que se afirmó, tras recordar que la prohibición de la *reformatio in peius* constituye un límite infranqueable, incluso en el ámbito intrínsecamente penal del contrabando, que:

“(…) la genérica competencia del Tribunal Central, para decidir todas las cuestiones planteadas por el interesado y cuantas al expediente suscite (...), ha de ser delimitado, mediante su inserción en el contexto general, y, resulta evidente que, excluye de su perímetro, situaciones cuya intangibilidad salvaguarda nuestro Ordenamiento jurídico, desde el momento en que, sólo pueden constituir objeto de recursos, los pronunciamientos explícitamente impugnados y no, cuantos han adquirido firmeza, en función del consentimiento del interesado y de la Administración, ya que, otra interpretación distorsionaría el propio sistema de recursos administrativos”.

En este mismo sentido, y como una muestra más de que desde estas sentencias el Tribunal Supremo se negó a interpretar el artículo 119 LPA en el sentido de que habilitaba a la Administración para modificar la decisión impugnada excediendo los límites de las pretensiones deducidas por el recurrente, puede citarse la STS de 7 de febrero de 1980 (RJ 1980\646), en la que, a modo de doctrina general, se declaró que:

²⁶ (1975), pág. 187.

²⁷ (2001a), pág. 1471.

²⁸ Como escribió HERNÁNDEZ FERNÁNDEZ DEL VALLE (1989), pág. 774, los mismos representan la muestra de una cierta sensibilidad que el Tribunal Supremo empezó a mostrar frente a las acerbas críticas que el instituto de la *reformatio in peius* había recibido por parte de la doctrina.

“(…) el recurso administrativo no puede entenderse como un presupuesto formal para el desbordamiento de las potestades revocatorias de la Administración, sino como un proceso impugnatorio normal al que es consustancial el principio de congruencia en base del cual la Administración puede revisar, en vía de recurso, en la medida en que venga autorizada por las peticiones del recurrente, pero sólo con tal alcance, para el resto ha de acudir a la revisión de oficio, ya que el ámbito objetivo del recurso está determinado por las pretensiones deducidas, en cuanto que los aspectos del acto impugnado cuyo ataque no se formule expresamente quedan consentidos y, de otra parte, sin recurso no hay posibilidad de revisión (aparte la de oficio) y aquél viene predeterminado por la legitimación que institucionalmente juega exclusivamente respecto de las pretensiones ejercitadas y a la vez que delimita las potestades resolutorias del órgano «ad quem», sin que a ello se oponga la regla de que el órgano administrativo ha de resolver todas las cuestiones que plantee el expediente, pues éstas no pueden tener otro significado que las dudas que se le planteen al órgano decisor sobre la legitimidad del acto recurrido en los aspectos, no en todo el acto, en que incide la pretensión actora -SS. 14 marzo 1964, 5 junio 1967, 16 abril 1975-, ya que, en definitiva, el artículo 119 de la Ley de Procedimiento Administrativo. no puede interpretarse de forma que destruya el principio de congruencia, extendiendo la facultad resolutoria «ultra petita», al margen o más allá de las pretensiones de los interesados, cuando lo correcto es entenderlo como norma que autoriza a agotar la temática expresa o implícita planteada, esto es, debe aplicarse a cuestiones que teniendo base en el expediente sean consecutivas, interdependientes o complementarias, pues en base de otras exégesis extensivas queda desnaturalizado el concepto de recurso y subvertido el principio general que en materia de competencia enuncia el artículo 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo”.

En definitiva, y de acuerdo con Santamaría Pastor²⁹, la palabra “cuestiones” utilizada en el artículo 119 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, debía entenderse como las dudas planteadas al órgano *ad quem* sobre la legitimidad del acto recurrido, “*pero no sobre todo el acto recurrido, sino sólo sobre aquellos aspectos en que inciden las pretensiones de los recurrentes*”, ya que son las pretensiones las que delimitan las potestades revisoras de la Administración, por lo que el órgano *ad quem* está obligado a interrogarse y a resolver sobre todos los motivos que puedan amparar la aceptación o rechazo de las pretensiones del recurrente, pero siempre dentro de éstas, y está asimismo autorizado para sustituir los motivos de Derecho en que se funda el acto recurrido, pero no a ir más allá de las pretensiones del recurrente, que sólo puede aceptar total o parcialmente o rechazar íntegramente, sin más.

En este marco jurisprudencial, favorable a declarar la prohibición de la reforma peyorativa, debe incluirse la decisiva STS de 14 de julio de 1982 (RJ 1982\4749), a la que Toledo Jáudenes³⁰ auguró, y deseó, que provocase el *réquiem* definitivo de la *reformatio in peius* en la vía económico-administrativa³¹.

En esta sentencia –recaída sobre un asunto en el que un acuerdo del TEAC resolutorio de un recurso de alzada formalizado por el contribuyente por el Impuesto General sobre Actos Jurídicos Documentados, se había dispuesto, lejos de estimar el recurso, que la base liquidable cifrada por

²⁹ (1973), págs. 153 y 154.

³⁰ (1984), pág. 247.

³¹ La misma fue también comentada por RATO RODRÍGUEZ DE MOLDES (1982), pág. 349 y sigs.

el Tribunal Provincial en 132.436.958 ptas., se incrementase hasta la cifra de 152.856.958 ptas.- se ahondó y profundizó en la doctrina sentada por la precedente STS de 30 de diciembre de 1975³², y luego de poner de manifiesto que “nada tiene que ver la posibilidad o no de agravar una resolución mediando sólo el impulso del agraviado, con la permisibilidad, o si se quiere necesidad, de que el órgano decisor del recurso afronte cuestiones hasta aquél instante silenciadas”, se declaró que:

“(…) aun reconociendo que son cosas diversas el procedimiento administrativo y el jurisdiccional, y que los principios rectores de éste no siempre se pueden trasladar «*mutatis mutandis*» a aquél en el punto concreto examinada la normativa contenciosa contenida básicamente en el artículo 43 de la Ley Jurisdiccional, se compadece perfectamente con parejos preceptos del ordenamiento administrativo -y económico-administrativo-, por lo que aquello que tiene carácter de dogma en lo jurisdiccional puede ser admitido en el orden antecedente, sin que venga a pugnar o chocar con principio legal alguno rector de este último, ni a perturbar en lo más mínimo su utilización o ejercicio³³, mayormente cuanto que, como es bien sabido, lo que modernamente priva es el reconocimiento en favor del administrado de derecho garantizados adecuadamente frente al actuar de la Administración, de entre los cuales ha de primar el de la seguridad jurídica y el de no desbordamiento del ámbito o alcance de los recursos de cualquier clase, todo ello sin menoscabo ni mengua de las posibilidades de que sigue dotada o se ha previsto a la Administración, de entre las que cabe recordar la rectificación de errores, el instituto de la lesividad, o, incluso, la anulación o nulidad de sus propios actos, por propio y exclusivo impulso del ente u órgano administrativo”.

Referido artículo 43 de la LJCA de 27 de diciembre 1956 disponía: “1) La Jurisdicción contencioso-administrativa juzgará dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de las alegaciones deducidas para fundamentar el recurso y la oposición. 2) No obstante, si el Tribunal, al dictar sentencia, estimare que la cuestión sometida a su conocimiento pudiera no haber sido apreciada debidamente por las partes, por existir en apariencia otros motivos susceptibles de fundar el recurso o la oposición, lo someterá a aquéllas mediante providencia en que, advirtiendo que no se prejuzga el fallo definitivo, los expondrá y concederá a los interesados un plazo común de diez días para que formulen las alegaciones que estimen oportunas, con suspensión del plazo para pronunciar el fallo”.

Muy parecida, aunque con diversas modificaciones, es la redacción que sobre esta cuestión se recoge en el artículo 33 de la actual LJCA, Ley 29/1998, de 13 de julio, viniendo constituidas las principales diferencias entre ambos preceptos en primer lugar por la circunstancia de que en el

³² En esta se señaló, conforme al extracto sintético que tomo de BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN (2000), pág. 453, que la jurisprudencia de las tres Salas de lo Contencioso del Tribunal Supremo sostenía unánime y sustancialmente la doctrina de que no debía admitirse la reforma peyorativa mientras no existiese una norma legal que expresamente la autorizase, o se tratase de recursos administrativos promovidos en sentido opuesto por terceros. Véase también el comentario que sobre esta sentencia realiza LORCA NAVARRETE (1983).

³³ Ya había puesto de relieve a este respecto SANTAMARÍA PASTOR (1973), pág. 154, que “el artículo 119 de la Ley de Procedimiento viene a cumplir, respecto al procedimiento de recurso administrativo, la misma función que el artículo 43.2 de la Ley de lo Contencioso desempeña respecto de este proceso; flexibilizar el principio de sujeción al *juxta alegata et probata*, permitiendo al órgano decisor manejar nuevos motivos, previa audiencia de las partes, pero no, naturalmente, alterar las pretensiones ejercitadas por éstas, que son la sustancia misma de la *litis*”.

artículo 33.1 de la vigente LJCA se establece que: “Los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo juzgarán dentro del límite de las *pretensiones* formuladas por las partes y de los *motivos* que fundamenten el recurso y la oposición”, con lo cual la congruencia en sede contencioso-administrativa se predica en la actualidad, como ha expuesto Salamero Teixidó³⁴, no solo en relación con el *petitum* que se deduzca del recurso, sino también con los motivos en los que dichas peticiones se anclan, es decir la causa de pedir o *causa petendi*, mientras que en la anterior Ley de la Jurisdicción de 1956 al regular el principio de congruencia se refería a las “alegaciones”, y no a los “motivos” aducidos por las partes; y en segundo término porque en el artículo 33.3 de la actual LJCA se prevé que el órgano judicial pueda ampliar el *petitum* en el caso de recursos directos contra preceptos de normas reglamentarias, si “el Tribunal entendiera necesario extender el enjuiciamiento a otros (preceptos) de la misma disposición por razones de conexión o consecuencia con los preceptos recurridos”³⁵.

La tesis de la STS de 14 de julio de 1982 se reiteró en la STS de 24 de septiembre de 1984 (RJ 1984\4575), al afirmarse en ella que “cualquier modificación que se haga, elevando la liquidación en perjuicio del recurrente en cualquiera de sus elementos tributarios, significa modificar el acto administrativo en perjuicio del recurrente”, precisándose que “una reforma en perjuicio del administrado lo mismo puede cometerse por el órgano de la Administración que dictó el acto, que por el órgano que fiscaliza esa actividad”.

En definitiva, desde estas sentencias de 14 de julio de 1982 y 24 de septiembre de 1984, el Tribunal Supremo viene manteniendo que siendo los recursos administrativos una garantía de los ciudadanos, la defensa de la legalidad que podría fundamentar la *reformatio in peius*, cede ante la seguridad jurídica, debiendo acudir para conseguir el objetivo de la legalidad pura a la revisión de oficio o bien a la declaración de lesividad.

Así lo declaró, por citar solo algunas en las que se recoge esta tesis, prohibiéndose, pues, la *reformatio in peius*, en sus sentencias de 3 de octubre de 1986 (RJ 1986\5660), 17 de julio de 1987 (RJ 1987\5759), 30 de abril de 1988 (RJ 1988\3169), 5 de diciembre de 1988 (RJ 1988\9767), 31 de enero de 1989 (RJ 1989\619), 9 de octubre de 1989 (RJ 1989\7074) y 18 de mayo de 1993 (RJ 1993\3624).

En la primera de éstas se declaró que:

“La segunda de las cuestiones es la referente a si existe o no una modificación de la primitiva liquidación, notificada a la sociedad hoy apelada el día 14 de junio de 1980, en la que se reflejaba una cuota de 134.779,32 pesetas, contra la que interpuso recurso de reposición la sociedad deudora

³⁴ (2012), pág. 213.

³⁵ Véanse los análisis que sobre este artículo 33 de la LJCA de 1998 realizan HUERGO LORA (1998), pág. 341 y sigs.; ÁLVAREZ-CIENFUEGOS SUÁREZ y GONZÁLEZ RIVAS (1998), págs. 115 y 116; SUAY RINCÓN (1999), pág. 357 y sigs.; GÓMEZ DE MERCADO (1999), págs. 364 y 365; SÁNCHEZ MORÓN (2001), págs. 222 y 223, y GONZÁLEZ ALONSO (2009). Más recientemente se ha pronunciado de forma brillante acerca de la distinción entre cuestiones nuevas y nuevos motivos de impugnación, a efectos de apreciar la existencia o no de desviación procesal que impediría analizar la cuestión suscitada por primera vez en sede jurisdiccional, MARTÍN VALERO (2018).

en virtud del cual el Ayuntamiento de Zaragoza anuló esa liquidación y giró otra por el mismo concepto, con una cuota de 793.470,05 pesetas, lo que, según el Ayuntamiento apelante, no es sino la corrección de un error material, no de hecho. Pero los argumentos del Ayuntamiento no pueden ser aceptados. El artículo 369 de la Ley de Régimen Local dispone que las Corporaciones Locales no podrán revocar sus propios actos o acuerdos declaratorios de derechos subjetivos, salvo al resolver recursos de reposición, si bien podrán rectificarse los errores materiales o de hecho. El error material supone, en esencia, la conservación del acto inicial, del que se rectifican los errores, puramente accidentales, que resulten del propio expediente, nada de lo cual se puede aplicar en el presente caso en el que la liquidación inicial, se anula por el Ayuntamiento no por propia iniciativa, sino en virtud de un recurso de reposición interpuesto por el sujeto pasivo de la liquidación. La liquidación no se conserva, sino que se modifica en sus elementos esenciales, cuales son la base impositiva y la deuda tributaria, cuya modificación no podía realizarse, sino acudiendo previamente, a la declaración de lesividad de la primeramente practicada. Y como esta modificación realizada, se hace aumentando en 5,88 veces la liquidación inicialmente girada, en perjuicio del sujeto pasivo, es evidente que existe una reforma en perjuicio del recurrente, lo que es suficiente para que la nueva liquidación deba de ser declarada contraria al Ordenamiento Jurídico. Por ello, debe de confirmarse la Sentencia apelada, en cuanto ordena que la nueva liquidación que se practique por el Ayuntamiento de Zaragoza, no sea superior a la inicialmente practicada, por importe de 134.779,32 pesetas, por ser éste un derecho subjetivo que adquirió la entidad deudora desde el momento en el que le fue notificada la liquidación por el Ayuntamiento³⁶, cuya liquidación no puede modificar el Ayuntamiento en virtud del recurso de reposición interpuesto por el deudor, sino bien acudiendo al procedimiento de la propia declaración de lesividad, o bien al resolver otros recursos de reposición interpuestos por persona distinta del deudor o deudores tributarios”.

En la STS de 17 de julio de 1987 (RJ 1987\5759) se manifestó:

“(…) como reiteradamente ha dicho esta Sala, la Administración no puede resolver los recursos interpuestos por un sólo administrado, en perjuicio de éste, que es en definitiva lo que hizo el Ayuntamiento de Madrid cuando anuló una liquidación de siete millones contra la que sólo recurrió el contribuyente, pero seguidamente le giró otra por más del doble de la impugnada. Admitir esto equivale a permitir al Ayuntamiento revocar sus propios actos declarativos de derechos subjetivos, con infracción de lo establecido en el artículo 369 de la Ley de Régimen Local, y sin haber acudido al procedimiento establecido por los artículos 109 y siguientes de la Ley de Procedimiento Administrativo. Y es evidente que, al girar una liquidación tributaria, la Administración no sólo declara su derecho a cobrar el tributo, sino que al mismo tiempo, impone el límite de este derecho económico e igualmente limita hasta esa cantidad la responsabilidad del patrimonio del deudor frente a la Hacienda municipal³⁷”.

En la STS de 5 de diciembre de 1988 (RJ 1988\9767) se declaró:

³⁶ Esta afirmación de que la persona deudora adquirió un derecho subjetivo a que el importe a pagar no fuera superior desde el momento en que le fue notificada la liquidación por la Administración, se recoge también en, por ejemplo, las sentencias del Tribunal Supremo de 30 de abril de 1988 (RJ 1988\3169) y 31 de enero de 1989 (RJ 1989\619).

³⁷ Se remite expresa y literalmente a esta sentencia la posterior del Tribunal Supremo de 9 de octubre de 1989 (RJ 1989\7074).

“(…) podría pensarse que si el Tribunal Económico se pronuncia sobre una cuestión no propuesta por el recurrente, pero respecto de la que ha sido oído por 15 días para alegaciones, no hay indefensión y, por consecuencia, la resolución económica puede dar lugar a la *reformatio in peius*. Pero no es así. La doctrina de este Tribunal Supremo ha ido más allá y niega, incluso en el supuesto de que el reclamante haya sido oído respecto a la nueva cuestión, que pueda producirse la *reformatio in peius*”³⁸.

Y en la STS de 18 de mayo de 1993 (RJ 1993\3624) se señaló:

“Teniendo en cuenta una valoración practicada por un Perito, la Consejería de Hacienda del Principado fijó el valor del inmueble en la cantidad de 7.137.000 pesetas, contra cuyo acto interpuso recurso de reposición el comprador. Pues bien, el acto mediante el que la Consejería de Hacienda del Principado fijó el valor del inmueble, declaró unos derechos subjetivos para el adquirente, y no podía ser elevado por el Principado en virtud de recurso de reposición interpuesto por éste, a la cifra de 13.600.000 pesetas, aunque éste fuera el precio declarado en la escritura de compraventa, pues ello equivale a reformar el acto administrativo en perjuicio del recurrente, que no recurre por mantener una legalidad en abstracto, sino por defender unos derechos subjetivos, los cuales se hallan protegidos por lo dispuesto en el art. 110 de la Ley de Procedimiento Administrativo, entonces aplicable, que exige para la anulación de los actos declarativos de derechos subjetivos, su declaración de lesividad para el interés público y su ulterior impugnación en vía contencioso-administrativa, a cuyo procedimiento debió de acudir la Consejería de Economía y Hacienda del Principado de Asturias, y no acudiendo, como hizo, a la desestimación del recurso de reposición interpuesto por el comprador, contra el acto que fijó la base imponible, mediante comprobación, en 7.137.000 pesetas, pese a cuya desestimación elevó la base recurrida en 13.600.000 pesetas, en evidente reforma, en perjuicio del recurrente, del valor fijado por la propia Administración, mediante acto que para ella, era firme. Por ello, debe de anularse, como hizo la sentencia apelada, tanto esa Resolución de la Consejería de Hacienda elevando la base imponible, como la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo que la confirmó”.

3. LAS LEYES 30/1992 Y 39/2015, DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN. AMPLIACIÓN DE LA REFORMATIO IN PEIUS A CUALQUIER PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO INICIADO A INSTANCIA DE PARTE

La acertada doctrina jurisprudencial expuesta en el epígrafe anterior terminaría consolidándose en la esfera normativa con la promulgación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común, muy generosa en esta materia, como ha escrito Sanz Rubiales³⁹, al aplicar la prohibición de la reforma peyorativa no sólo a los recursos administrativos, sino también a cualesquiera procedimientos iniciados a instancia del interesado⁴⁰.

³⁸ Se afirma en esta sentencia que si se admitiese la reforma peyorativa afloraría “la limitación que el riesgo de obtener una resolución más perjudicial significa para las facultades de recurrir en la vía administrativa y, derivada de tal limitación, la restricción que se opera en el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva que consagra el propio artículo 24 de la Constitución”.

³⁹ (2013), pág. 244.

⁴⁰ Como acertadamente ha señalado SALAMERO TEIXIDÓ (2012), pág. 233, esta Ley 30/1992 no dejó duda alguna de que en el procedimiento administrativo común no era admisible la *reformatio in peius*. Ello supuso, como esta autora indica

Y así fue, efectivamente, toda vez que esta Ley recogió la prohibición de la *reformatio in peius* en sus artículos 89.2, relativo al contenido de la resolución de los procedimientos, y 113.3, relativo a la resolución de los recursos administrativos, en los que, como se recuerda en, por ejemplo, la STSJ de Islas Canarias, Las Palmas, de 21 de mayo de 2001 (JT 2002\23), se prohibía, de forma terminante y expresa, agravar la situación inicial de los recurrentes o, en general, de cualesquiera interesados en procedimientos tramitados a solicitud de los mismos.

En el primero de estos preceptos se indicaba que: “En los procedimientos tramitados a solicitud del interesado, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por éste, sin que en ningún caso pueda agravar su situación inicial y sin perjuicio de la potestad de la Administración de incoar de oficio un nuevo procedimiento, si procede”⁴¹.

Se declaró a este respecto en la STSJ de la Comunidad Valenciana de 15 de noviembre de 2002 (RJCA 2003\263) que:

“(…) el art. 89.2 de la Ley 30/1992, al aludir a los requisitos de las resoluciones administrativas, exige que las mismas sean congruentes con la solicitud del interesado en los procedimientos incoados a instancia de parte. Ello lógicamente no impide, al contrario, que la Administración se pronuncie sobre cualesquiera aspectos suscitados a lo largo del procedimiento, ya que así lo exige su posición constitucional de servicio activo a los intereses generales. Pero, para ello, evidentemente es preciso salvaguardar los derechos de defensa de los particulares, lo que obliga en estos casos a ponerles de manifiesto tales cuestiones suscitadas en trámite de audiencia. Además, y como corolario de ese deber de congruencia y del principio de prohibición de indefensión en el procedimiento, el mismo precepto prohíbe que, en los procedimientos incoados a instancia de parte, se pueda agravar la situación inicial de los interesados. Ello no impide que la Administración pueda, en su servicio objetivo a los intereses generales, incoar en estos casos un nuevo procedimiento, distinto del anterior, que pueda eventualmente dar lugar a ese empeoramiento de la situación inicial del interesado que hubo incoado en su momento un procedimiento a instancia de parte. Pero, repetimos, ello exige la apertura formal de un nuevo procedimiento administrativo, distinto del anterior, y en todas sus fases”⁴².

Y en el artículo 113.3 de la Ley 30/1992 se señalaba que: “El órgano que resuelva el recurso decidirá cuantas cuestiones, tanto de forma como de fondo, plantee el procedimiento, hayan sido o no alegadas por los interesados. En este último caso se les oírán previamente. No obstante, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por el recurrente, sin que en ningún caso pueda agravarse su situación inicial”.

en la pág. 229 de este mismo trabajo, que el principio prohibitivo de la reforma peyorativa se trasladó desde el ámbito procesal contencioso de los recursos devolutivos al ámbito administrativo, no ya solo en sede jurisdiccional, sino en sede de procedimiento administrativo.

⁴¹ Como bien escribió MORILLO MÉNDEZ (2001a), pág. 1471, este apartado segundo puso de relieve dos cosas importantes: 1ª) la sumisión estricta al principio de congruencia en los procedimientos iniciados a instancia de parte interesada; y 2ª) la imposibilidad de agravamiento de la posición inicial, no sólo en sentido tradicional, es decir, en vía de recurso, sino ni siquiera en vía de resolución inicial que se pronuncia sobre peticiones. Señaló a este respecto MENÉNDEZ REXACH (1993), pág. 253, que la prohibición de *reformatio in peius*, que la LPA no recogía de manera expresa, se estableció en la Ley 30/1992 con carácter general, como manifestación del principio de congruencia.

⁴² En parecidos términos se pronunció también la STSJ de Andalucía, Sevilla, de 27 de febrero de 2002 (JUR 2002\275423).

Este mandato del artículo 113.3 de la Ley 30/1992 recogió así, como escribió Sánchez Morón⁴³, una regla auspiciada por la generalidad de la doctrina, y que contaba con el amplio respaldo de una jurisprudencia muy consolidada⁴⁴.

Así se habían pronunciado ya de forma continua García de Enterría y T.R. Fernández a lo largo de las sucesivas ediciones de su curso⁴⁵, poniendo de manifiesto que la *reformatio in peius* está formalmente proscrita, sin otra excepción posible que la existencia de recurso cruzados, de signo contrario, interpuestos por interesados con pretensiones diferentes, en cuyo caso la posible agravación de la situación inicial de uno de ellos no resultaría de la iniciativa de la Administración, sino, más bien, de la acción impugnatoria de sus eventuales adversarios.

En relación con esta cuestión, en, por ejemplo, la STS de 13 de octubre de 2011 (RJ 2012\3421) se declaró que:

“(…) la prohibición o interdicción de la reforma en los términos expuestos constituye un principio procesal ampliamente admitido por la jurisprudencia de esta Sala en interpretación del artículo 119 de la Ley de Procedimiento Administrativo, habiéndose sentado que al resolver un recurso de alzada no cabe agravar la situación de la parte que recurre. Actualmente -hemos dicho- se encuentra plasmado con un carácter más general en el párrafo segundo del artículo 89 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, y en cuanto a los recursos administrativos de la forma que expresa el artículo 113.3 in fine de la misma ley, que sigue la línea de la ley de procedimiento anterior al establecer que en ningún caso puede agravarse la situación inicial del recurrente. Se reputa, por tanto, una garantía del régimen de los recursos fuere en vía jurisdiccional como administrativa que encuentra su apoyo en el principio dispositivo e, incluso en la interdicción de la indefensión y en el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE). Es evidente que si se aceptase que los órganos competentes para resolver los recursos pueden modificar de oficio, en perjuicio de los recurrentes, la resolución impugnada por éstos, se introduciría un elemento disuasorio para el ejercicio del derecho a los recursos legalmente establecidos”.

En la misma línea, en la más reciente STS de 6 de febrero de 2019 (RJ 2019\314) se ha declarado que:

“(…) la prohibición de la *reformatio in peius*, como principio general del Derecho, impide que quien impugna una resolución pretendiendo a su valor su rectificación o anulación, lejos de obtener un beneficio vea empeorada o agravada su situación jurídica anterior por la decisión unilateral y exclusiva del órgano resolutor, sin que medie impugnación de una parte contraria. Precizando esa formulación respecto de las Administraciones públicas, cabe apuntar lo siguiente: 1º La prohibición de la *reformatio in peius* se desarrolla en el ámbito de los recursos, luego frente a resoluciones impugnables, e impide que el órgano resolutor se exceda en el ejercicio de la potestad de revisión y revocación que tiene atribuida, desbordándola, al adoptar una decisión incongruente con los pedimentos del promotor de

⁴³ (2001), pág. 338.

⁴⁴ Véanse también, entre otros autores, TABOAS BENTANACHS (1993), pág. 586; AROZAMENA LASO (1993), pág. 728; PARADA (1993), pág. 370; GARRIDO FALLA y FERNÁNDEZ PASTRANA (1993), pág. 232; COBO OLVERA (1994), pág. 564, y CUADRADO ZULOAGA (2004).

⁴⁵ Por citar una de ellas, véase (2004), pág. 548.

esa revisión que limitan esa revisión. 2º Son excepciones a tal principio que la rectificación obedezca al ejercicio de la potestad de revisión de oficio, con sujeción a los supuestos y procedimiento exigible para ello, o que se trate de la rectificación de errores materiales o aritméticos; en este segundo caso lo determinante es que concurran las exigencias para que se esté realmente ante un error de tal naturaleza, luego que la rectificación no esconda una revisión en derecho de lo resuelto”⁴⁶.

Este mismo régimen jurídico se contiene en la actual Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que fue, como ha escrito Martín Rebollo⁴⁷, uno de los frutos del trabajo de la Comisión para la reforma de las Administraciones Públicas (CORA) cuyo Informe de 2013 contenía numerosas medidas de todo tipo, algunas de carácter normativo.

Esta Ley 39/2015, con carácter básico y de acuerdo con el artículo 149.1.18ª de la Constitución, contempla el procedimiento administrativo común, y sustituyó a la anterior Ley 30/1992, de 26 noviembre, así como también a la Ley 11/2007, de 1 octubre, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos. La Disposición Adicional 1ª de la Ley 39/2015 excluye la aplicación directa de la misma en las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa; ámbito en el que, junto a otros, dicha Ley 39/2015 tiene solamente carácter supletorio⁴⁸.

Esto ha sido muy criticado por numerosos autores, y así, por ejemplo, Baño León⁴⁹ ha señalado que este carácter supletorio respecto de los procedimientos sancionadores más importantes (tributos, aduanas, infracciones de orden social, tráfico y seguridad vial y extranjería) así como, en general, los procedimientos de extranjería y asilo, implica una desnaturalización absoluta del carácter principal de esta Ley, toda vez que los procedimientos especiales del Estado priman sobre los generales, concluyendo de ello con la afirmación, que comparto, de que: “la Ley de Procedimiento no establece, pues, lo común a todos los procedimientos, sino sólo lo común a algunos procedimientos. El Estado que impone lo común a las demás Administraciones se desvincula a sí mismo de lo que considera básico”⁵⁰.

⁴⁶ Se añade en esta sentencia que se trata “de un principio ligado a otros como es el de la proscripción de la indefensión, el principio dispositivo y, en su caso, el derecho a la tutela judicial efectiva en la medida en que es aplicable a las Administraciones”.

⁴⁷ (2016).

⁴⁸ Esto es así desde la reforma realizada en la Ley 30/1992 por la Ley 4/1999, que cambió la anterior aplicación “subsidiaria” de la normativa administrativa común por la aplicación “supletoria” de ésta, previsión que se siguió manteniendo por el artículo 7.2 de la LGT de 2003 y por esta Disposición Adicional 1ª de la Ley 39/2015.

⁴⁹ (2015).

⁵⁰ Así se ha pronunciado también FERNÁNDEZ FARRERES (2016), pág. 24 y sigs., quien afirma que con este proceder “se ha facilitado sobremedida la proliferación de procedimientos singulares (una proliferación que muy gráficamente se ha descrito como la “balcanización” del procedimiento administrativo)”, añadiendo que esta Ley 39/2015 no establece lo común a todos los procedimientos, “sino solo lo común a algunos procedimientos”, quedando “de este modo gravemente afectado el régimen del procedimiento administrativo que debe garantizar un tratamiento común por parte de todas las Administraciones Públicas, ya que queda abierta la vía para que el legislador sectorial pueda introducir excepciones en cualquier momento”.

Siguen teniendo, pues, pleno vigor la afirmación de Martín Queralt⁵¹, cuando escribió, refiriéndose a la anterior Ley 30/1992, pero con consideraciones plenamente aplicables a la Ley 39/2015, que: “la enraizada singularidad (de lo tributario) en el entramado del ordenamiento público, ha constituido siempre una característica definitoria de este sector de nuestro Derecho Público”; palabras a las que se suma Litago Lledó⁵², cuando se refiere a la proverbial y férrea defensa del legislador de la “especialidad de la materia tributaria”.

Esta Ley 39/2015, en su artículo 88, y tras señalar en su aptdo. 1 que la resolución que ponga fin al procedimiento decidirá todas las cuestiones planteadas por los interesados y aquellas otras derivadas del mismo, indica en su aptdo. 2 que: “En los procedimientos tramitados a solicitud del interesado, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por éste, sin que en ningún caso pueda agravar su situación inicial y sin perjuicio de la potestad de la Administración de incoar de oficio un nuevo procedimiento, si procede”⁵³.

Y en su artículo 119.3 se establece, recogiendo la ya tradicional prohibición de la *reformatio in peius*, que: “El órgano que resuelva el recurso decidirá cuantas cuestiones, tanto de forma como de fondo, plantee el procedimiento, hayan sido o no alegadas por los interesados. En este último caso se les oírá previamente. No obstante, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por el recurrente, sin que en ningún caso pueda agravarse su situación inicial”.

4. LA LEY 59/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA, Y LA PROHIBICIÓN DE LA REFORMA PEYORATIVA RESPECTO AL RECURSO DE REPOSICIÓN Y LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

Siguiendo el dictado de los mandatos de la Ley 30/1992, aplicables en la esfera administrativa general, lo mismo se afirma en la Ley General Tributaria, en relación con el recurso de reposición y con las reclamaciones económico-administrativas.

⁵¹ (1993), pág. 38.

⁵² (2009), pág. 210.

⁵³ Como bien señaló SANTAMARÍA PASTOR (2015), este artículo 88.2 reproduce literalmente el artículo 89.2 de la Ley 30/1992, cuya redacción dista mucho de ser afortunada. “La prohibición de que la resolución final de un procedimiento agrave la situación del ciudadano que lo inició tenía, evidentemente la finalidad de eliminar la posibilidad de actuaciones “reconvencionales” de la Administración, que actuaran como un desincentivo de las solicitudes que hayan de dirigirse a ella. Pero lo cierto es que el inciso que sigue a esta prohibición posee el mismo efecto disuasorio que la posibilidad de una resolución *in peius*: en nada tranquiliza al interesado solicitante que se le diga que la resolución que se dicte no podrá agravar su *status* inicial si acto seguido se le advierte que tal agravación podrá producirse en virtud de un nuevo procedimiento, incoado de oficio en base a las informaciones obtenidas en el inicial. Este inciso final debería ser sencillamente suprimido por el tono intimidatorio que posee; y, también, porque es perfectamente innecesario, dado que nada impide a la Administración que incoe de oficio un nuevo procedimiento en base a las informaciones que haya podido obtener por cualquier vía, ni puede prohibírsele que lo haga”.

4.1. Recurso de reposición

Respecto al recurso de reposición el artículo 223.4 de la LGT señala que la reposición somete a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho o de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas en el recurso, sin que en ningún caso se pueda empeorar la situación inicial del recurrente.

Y que si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones, para lo que disponen de un plazo de diez días de acuerdo con lo que se recoge en el artículo 26 del Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

De esto se desprende, como ya ha afirmado en trabajos anteriores⁵⁴, que el órgano que conozca de este recurso de reposición puede decidir la nulidad o anulación solicitada por motivos distintos de los invocados como fundamento del recurso, como asimismo puede confirmar el acto y desestimar la petición del recurrente invocando motivos diferentes de los que hayan podido alegar los terceros interesados que hubieren comparecido, pero lo que no es posible es sustituir el acto administrativo por otro acto distinto que resulte perjudicial al recurrente, ya que el límite que el acto supone a las potestades de revisión no puede ser alterado⁵⁵.

Así se había ya puesto de relieve con claridad por, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 18 mayo 1990 (RJ 1990\4557) y 31 de octubre de 1996 (RJ 1996\7316), en las que se señaló que con ocasión de un recurso de reposición no cabe empeorar la situación jurídica y/o la carga económica del sujeto pasivo recurrente, pues ello implicaría, en todo caso, una *reformatio in peius*, enteramente proscrita por el ordenamiento jurídico; 22 de noviembre de 1996 (RJ 1996\8309), en la que se afirmó que la *reformatio in peius* es inconciliable con la naturaleza del recurso de reposición y con las directrices de las normas procedimentales aplicables; 11 de julio de 1998 (RJ 1998\6042) y 8 de octubre de 1998 (RJ 1998\7902), en la que se declaró:

“(…) es doctrina reiterada la de que, con motivo de un recurso administrativo unilateralmente promovido por quien resulte afectado por la resolución que se impugna, el órgano que lo resuelva no puede, aunque su decisión sea denegatoria del recurso, perjudicar la situación fáctico jurídica anterior del recurrente, ya que, a tenor de los principios institucionales de erradicación de toda clase de indefensión procedimental y de conservación de los actos en pro de la seguridad jurídica, y siendo el «interés» presupuesto de la admisibilidad del recurso, «no es susceptible de volverse el mismo contra el accionante, de forma que se haga más gravoso su *status* jurídico precedente -con ocasión, como se ha indicado, de resolver una pretensión exclusivamente solicitada en su favor-»”.

⁵⁴ En (2004), pág. 204, y en (2017a), pág. 69.

⁵⁵ Véanse también BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN (2004), pág. 40; GONZÁLEZ GRAGERA (2004), pág. 100; MARTÍNEZ GINER (2008), pág. 811, y CALVO VÉRGEZ (2008), pág. 98.

4.1.1. El recurso de reposición en la esfera local

Según el artículo 14.2.k) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que ofrece una regulación específica del recurso de reposición en el ámbito tributario local, la revisión somete a conocimiento del órgano competente, para su resolución, todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas en el recurso; y si el órgano estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, las expondrá a los que estuvieren personados en el procedimiento y les concederá un plazo de cinco días para formular alegaciones.

Como ya señalé en un trabajo precedente⁵⁶ aunque no se dice nada en este precepto acerca de la reforma peyorativa, la misma también está prohibida en este ámbito, sustentando la misma opinión Sanz Moreno⁵⁷, cuando señaló que las amplias facultades revisoras en él previstas no autorizan la *reformatio in peius*.

4.2. Reclamaciones económico-administrativas

El artículo 237.1 de la LGT, relativo a la extensión de la revisión en vía económico-administrativa, indica que: “Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante”; añadiéndose en apartado 2 que: “Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones”⁵⁸, para lo que dispondrán de un plazo de diez días, conforme a lo que establece el artículo 59 del Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa.

Como ya he indicado precedentemente, y volveré a reiterar con posterioridad, la justificación de estos mandatos se encuentra, básicamente, en el artículo 24 de la Constitución; o, dicho de otra forma, el principio de la prohibición de la *reformatio in peius* deriva de lo dispuesto en citado precepto de la Constitución, tal y como escribió Ruiz Toledano⁵⁹ en su comentario a este artículo 237 de la LGT.

Así, entre otros muchos autores, lo han señalado también, con alcance general, no refiriéndose, pues, solo a la esfera tributaria, Santamaría Pastor⁶⁰, cuando criticó la existencia de una técnica tan impresentable como la *reformatio in peius* en vía administrativa pese a la flagrante

⁵⁶ (2005), págs. 1069 y 1070.

⁵⁷ (2007), pág. 588.

⁵⁸ Como ha escrito CALVO VÉRGEZ (2019), se infringiría este precepto tanto si no se hubiese otorgado la posibilidad de oír previamente a los interesados para que formularsen sus alegaciones, como si se hubiese empeorado indudablemente la situación inicial del reclamante o del recurrente.

⁵⁹ (2004), pág. 953.

⁶⁰ (1983), pág. 1613.

contradicción de ella con el artículo 24 de la Constitución, Huesca Boadilla⁶¹, Morillo Méndez⁶², González Grajera⁶³, Rodríguez Carbajo⁶⁴, y Sánchez Pedroche, Bas Soria y Moya Calatayud⁶⁵, aunque estos últimos autores añaden también, como basamento de esta prohibición, al principio de seguridad jurídica.

Considero plenamente correcta y acertada esta precisión, que ya había sido mantenida también por el propio Santamaría Pastor⁶⁶, por Navarro Palacios⁶⁷; por González Pérez y González Navarro⁶⁸, y por Míguez Ben⁶⁹.

Con ropaje más actualizado, autores como Gallardo Castillo⁷⁰ y Sanz Rubiales⁷¹ hablan como fundamento de la prohibición de *reformatio in peius* de los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima, señalando este último que “si la actuación administrativa debe ser previsible, de acuerdo con el principio de seguridad jurídica-confianza legítima, esta característica debe plasmarse también en la resolución de procedimientos a instancia de parte, especialmente cuando se trata de resolución de recursos administrativos. En efecto, la «previsibilidad» de la actuación de los poderes públicos (que constituye un elemento esencial del principio constitucional de seguridad jurídica) impone que la Administración no pueda resolver los recursos administrativos al margen de lo solicitado, porque la respuesta esperable de la Administración sólo puede ser, además de la inadmisión, la estimación o la desestimación, no una tercera posibilidad que empeore la situación inicial”⁷².

Esta facultad de revisión debe entenderse en sus justos límites, esto es, interpretando que la misma lo único que permite es sencillamente realizar una “sustitución de motivos”, con audiencia

⁶¹ (1997), pág. 309.

⁶² (2001a), pág. 1470.

⁶³ (2004), pág. 125.

⁶⁴ (2007).

⁶⁵ (2012), pág. 1921.

⁶⁶ (1973), pág. 144.

⁶⁷ (1980), pág. 191.

⁶⁸ (2003), pág. 2570.

⁶⁹ (1997), pág. 29.

⁷⁰ (2010), pág. 464.

⁷¹ (2013), págs. 252 y 253.

⁷² Véase también en este sentido ampliatorio la STJUE de 25 de noviembre de 2008 (TJCE 2008\278), as. C-455/06, Heemskerk y Schaap, en la que se declaró que el Derecho comunitario no puede obligar al juez nacional a aplicar de oficio una disposición comunitaria cuando tal aplicación provoque que no se aplique el principio, recogido en su Derecho procesal nacional, de prohibición de la *reformatio in peius*; ya que tal obligación vulneraría no sólo los principios de respeto del derecho de defensa, de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, que subyacen a la citada prohibición, sino que expondría al particular que interpuso un recurso contra un acto lesivo al riesgo de que tal recurso le sitúe en una posición más desfavorable que aquella en la que estaría si no hubiera interpuesto dicho recurso, doctrina que se reiteró, aunque en el caso concreto se estimó que no cabía aplicarla porque la situación enjuiciada era diferente, en la STJUE de 13 de febrero de 2014 (TJCE 2014\28), as. C-18/13, Maks Pen EOOD.

del interesado, y dentro de ciertos límites⁷³; pero no, en modo alguno, llevar a cabo una *reformatio in peius*, que es contraria al principio general *odiosa restringenda sunt, favorabilia amplianda*, y resulta contradictoria, asimismo, con la propia esencia institucional de los recursos administrativos, puesto que hay que tener presente, como ya indiqué en trabajos precedentes⁷⁴, que éstos son una garantía para el ciudadano, el cual, como es lógico, cuando usa de su derecho a recurrir lo hace no para preservar la abstracta legalidad del acto, sino para evitarse un perjuicio personal y patrimonial⁷⁵.

Muy claras son, a este respecto las SSTs de 23 de abril de 2012 (RJ 2012\6055) y 11 de octubre de 2013 (RJ 2013\7762), en las que se declaró que este órgano:

“(…) no desconoce que el órgano llamado a resolver una reclamación económico-administrativa, en primera o única instancia o en alzada, está obligado a decidir todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados (art. 237.1 de la LGT), pero no cabe olvidar que esa posibilidad tiene en el mismo precepto un doble límite; uno de carácter formal, consistente en que si la cuestión no ha sido suscitada por las partes antes de zanjarla ha de oír las para que formulen alegaciones (apartado 2), y otro sustancial, de manera que con la decisión de esa cuestión hasta entonces inédita no se empeore la situación inicial del reclamante (última frase del apartado 1)”.

Véanse también, entre otras, las SSTs de 15 de septiembre de 2014 (RJ 2014\5117), 29 de septiembre de 2014 (RJ 2014, 4502)⁷⁶, 26 de marzo de 2015 (RJ 2015\1831), 22 de mayo de 2015 (RJ 2015\28979), 15 de junio de 2015 (RJ 2015\2525), 29 de junio de 2015 (RJ 2015\4300), 11 de noviembre de 2015 (RJ 2015\6121), 3 de febrero de 2016 (RJ 2016\284), 19 de mayo de 2020 (RJ 2020\1175) y 23 de junio de 2020 (PROV 2020\189376), en las que se ha declarado que la anulación de una liquidación tributaria por razones de fondo no impide a la

⁷³ Como se declaró por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de septiembre de 2004 (JT 2004\1571) la obligación de revisar todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por el interesado, sólo implica que el órgano puede apreciar motivos distintos de los alegados por el interesado, en los que basar su resolución, pero sólo en relación con las pretensiones de aquél, ya que la potestad revisora, tanto en el procedimiento económico-administrativo como en el contencioso-administrativo, tiene su límite en aquéllas. A este respecto, en la STSJ de Cataluña de 8 de noviembre de 2013 (JT 2014\285) se señaló que “la expresión «cuestiones» que se contiene en aquellos preceptos no ha de entenderse como equivalente a pretensiones posibles, prescindiéndose pues de las concretas deducidas por los interesados, sino como equivalente a motivos fundadores del recurso administrativo, de hecho o de derecho, que ofrezca el expediente. Por tanto se viene a establecer una norma análoga a la del art. 33 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (y antes en el art. 43 de la Ley Jurisdiccional de 1956), que permite dictar sentencia basada en motivos susceptibles de fundar el recurso o la oposición distintos de los invocados por las partes”.

⁷⁴ En (2012), pág. 1655, y en (2017a), pág. 589.

⁷⁵ Véase, además de otros pronunciamientos jurisdiccionales antes mencionados, la STS de 30 de enero de 2012 (RJ 2012\3236), en la que se declaró: “Si se admitiera que los órganos administrativos o los judiciales pudieran modificar de oficio en perjuicio del recurrente la resolución por él cuestionada, se introduciría un elemento disuasorio para el ejercicio del derecho a los recursos legalmente establecidos en la ley. Por ello, debe repudiarse toda reforma peyorativa, agravando la situación del recurrente a resultas del ejercicio por su parte del derecho a que la decisión administrativa o judicial se revise por un órgano superior”.

⁷⁶ Comentada por SERRALLONGA SIVILLA (2015).

Administración liquidar de nuevo (si bien no de manera indefinida, ya que este derecho no es ilimitado por exigencias del principio de seguridad jurídica) si el derecho a fijar la deuda tributaria no ha prescrito y siempre que no incurra en *reformatio in peius*.

Interesantes consideraciones sobre esta cuestión, diferenciando, a estos efectos, entre defectos formales y defectos materiales o sustantivos de las liquidaciones tributarias, se recogen en, entre otros, los trabajos de Baeza Díaz-Portales⁷⁷, Gimeno Sendra⁷⁸, Díaz Delgado⁷⁹, Pérez-Fadón Martínez⁸⁰, Martín Queralt⁸¹, Gandarillas Martos⁸², Márquez Sillero y Márquez Márquez⁸³, Carrasco González⁸⁴, Prósper Almagro⁸⁵, Sesma Sánchez⁸⁶, Calvo Vérguez⁸⁷, Ribes Ribes⁸⁸, y Martín Valero⁸⁹.

5. EL ARTÍCULO 24 DE LA CONSTITUCIÓN COMO DIQUE FUNDAMENTAL PARA LA PROHIBICIÓN DE LA *REFORMATIO IN PEIUS*

De todo lo hasta expuesto se aprecia, pues, la paulatina desaparición de la *reformatio in peius* del ordenamiento jurídico administrativo, y la consiguiente extensión de esta prohibición desde la esfera de los recursos judiciales, que era donde originariamente estaba confinada, hasta el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas y de los procedimientos administrativos en general, incluidos, por supuestos, los tributarios⁹⁰, aunque con una incidencia muy especial, como es obvio, en la esfera del procedimiento administrativo sancionador.

Y ello ha sido posible, en buena medida, gracias a la extensión que se ha otorgado al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva que consagra el artículo 24 de la Constitución⁹¹, cuyo

⁷⁷ (2010), págs. 31 y 32.

⁷⁸ (2012).

⁷⁹ (2015).

⁸⁰ (2015).

⁸¹ (2015).

⁸² (2015), pág. 109 y sigs.

⁸³ (2015), pág. 124 y sigs.

⁸⁴ (2015), pág. 183 y sigs.

⁸⁵ (2016).

⁸⁶ (2017).

⁸⁷ (2017), pág. 278 y sigs., y (2018).

⁸⁸ (2020).

⁸⁹ (2020).

⁹⁰ Así se pone de relieve, recogiendo una consolidada doctrina jurisprudencial y académica, en la Resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015 (JT 2015\940), en la que se afirmó que: “El principio de la prohibición de la *reformatio in peius* es un principio de origen procesal aplicable al Derecho administrativo (la cursiva es mía) que tiene por objeto impedir que la resolución de un procedimiento iniciado a instancia de parte agrave la situación inicial del solicitante. Esta prohibición viene a resolver el conflicto que se plantea entre el principio de legalidad y el de seguridad jurídica con la prevalencia de este último en los casos en los que es aplicable”.

⁹¹ Como bien señaló en ya lejana fecha MATEU-ROS CEREZO (1982), pág. 85, cuando la Constitución proclama que la tutela judicial sea efectiva, “patrocina y promueve una labor legislativa de depuración y eliminación de cuantos

contenido es, como ya he indicado, uno de los pilares, junto a los ya también mencionados de seguridad jurídica y confianza legítima, que sustentan la prohibición de la reforma peyorativa.

Así lo indicó de forma concluyente Lorca Navarrete⁹² cuando escribió: “hay un fundamento jurídico de tipo constitucional que vedaría la posibilidad de reformar *in peius* la sentencia dictada por un órgano *a quo*. Tal clase de fundamento hay que encontrarlo en el art. 24 CE. Resulta, pues, que la prohibición de la *reformatio in peius* es una exigencia impuesta por el derecho constitucional que garantiza a todas las personas el derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales, de modo que el temor a que el recurso agrave en contra del recurrente el contenido del acto recurrido coaccionaría, sin duda, la libre voluntad de todas las personas que tienen el derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses”.

Este fundamento constitucional para la prohibición de reformar *in peius* es resaltado también por otros muchos autores, entre los que cabe citar, a título de ejemplo, a Salamero Teixidó⁹³, y a Sanz Rubiales⁹⁴, si bien este autor se pronuncia con más ambigüedad a la hora de establecer que dicho artículo 24 de la Constitución sea también el fundamento para decretar la prohibición de la reforma peyorativa en la órbita del procedimiento administrativo ordinario, al señalar al respecto que: “en principio, la prohibición de *reformatio* en el procedimiento administrativo ordinario no cae, propiamente, bajo la protección de este derecho fundamental constitucional”, admitiendo solo que: “se podría, eso sí, admitir una cierta incidencia de este derecho fundamental en la tramitación de los recursos administrativos, porque la analogía y la vinculación con el proceso judicial son mayores en los recursos que en los demás procedimientos administrativos a instancia de parte”⁹⁵.

Este fundamento de la prohibición de la reforma peyorativa también se ha resaltado por el Tribunal Constitucional en buena parte de las sentencias que el mismo ha dictado sobre esta figura⁹⁶, muchas de las cuales se han citado ya en la nota 1 de este trabajo.

Así, a título de simple ejemplo, y por no volver a referirme a todas ellas, lo que constituiría un innecesario ejercicio de reiteración, en la STC 143/1988, de 12 de julio (RTC 1988\143) se afirmó que la *reformatio in peius* es una modalidad de incongruencia procesal producida en la segunda

obstáculos se presenten a la realidad del principio de plenitud de protección jurisdiccional que la Constitución asume, lo que se relaciona directamente con otros preceptos de la misma y puede, por sí mismo, provocar determinadas consecuencias abrogatorias, nomogenéticas e, indudablemente, interpretativas y aplicativas de la legislación en vigor”. Efectué un análisis de los distintos sectores y ámbitos en los que se aplica con especial intensidad este artículo 24 de la Constitución en la esfera tributaria en mi trabajo (2015), pág. 40 y sigs.

⁹² (1983).

⁹³ (2012), pág. 229 y sigs.

⁹⁴ (2013), pág. 247.

⁹⁵ Parecidas afirmaciones realizó también RODRÍGUEZ CARBAJO (2007), cuando escribió que aunque la interdicción de la *reformatio in peius* no está enunciada de forma expresa en dicho precepto constitucional la misma representa un principio procesal que, a través del régimen de garantías legales de los recursos, integra el derecho a la tutela judicial efectiva, conectándose con las exigencias derivadas de la prohibición constitucional de indefensión.

⁹⁶ Y ello es así hasta el punto, como ha resaltado CRUZ VILLALÓN (1994), pág. 144, de que para el Tribunal Constitucional todo fenómeno en el que queda advertir un vicio de *reformatio in peius* se estima que también incurre en infracción del artículo 24 de la Constitución.

instancia, cuya prohibición se inserta en el derecho fundamental a la tutela judicial, al igual que ocurre con toda manifestación de ese vicio procesal, a través de la interdicción de la indefensión consagrada en el artículo 24.1 de la Constitución; en la STC 40/1990, de 12 de marzo (RTC 1990\40) se indicó que es línea doctrinal constante de este Tribunal que la interdicción de la reforma peyorativa constituye un principio general del Derecho procesal que forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva reconocido por el artículo 24 de la Constitución, a través del régimen de garantías legales de los recursos y, en todo caso, de la prohibición constitucional de la indefensión; en la STC 45/1993, de 8 febrero (RTC 1993\45) se manifestó que la *reformatio in peius* es una modalidad de incongruencia procesal, cuya prohibición conecta con el artículo 24.1 de la Constitución a través de la prohibición de indefensión; en la STC 241/2000, de 16 de octubre (RTC 2000\241) se puso de relieve que la prohibición de *reformatio in peius* se encuentra parcialmente incorporada al derecho a la tutela judicial efectiva que consagra el artículo 24.1 de la Constitución, y en la STC 50/2007, de 12 de marzo (RTC 2007\50) se declaró que:

“Desde las primeras resoluciones de este Tribunal hemos afirmado que la prohibición de la reforma peyorativa, aunque no esté expresamente enunciada en el artículo 24 de la Constitución, tiene una dimensión constitucional, pues representa un principio procesal que forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva a través del régimen de garantías legales de los recursos, que deriva, en todo caso, de la prohibición constitucional de indefensión. Es, además, una proyección de la congruencia en el segundo o posterior grado jurisdiccional, que impide al órgano judicial *ad quem* exceder los límites en que esté planteado el recurso, acordando una agravación de la sentencia impugnada que tenga origen exclusivo en la propia interposición de éste, pues, de admitirse que los órganos judiciales pueden modificar de oficio en perjuicio del recurrente la resolución por él impugnada, se introduciría un elemento disuasorio para el ejercicio del derecho a los recursos legalmente establecidos en la Ley, incompatible con la tutela judicial efectiva que vienen obligados a prestar los órganos judiciales. Así pues, la reforma peyorativa sólo adquiere relevancia constitucional en tanto se manifiesta como forma de incongruencia determinante de una situación de indefensión”⁹⁷.

Pues bien, debe tenerse presente que dicho artículo 24 de la Constitución ha sido, acertadamente, interpretado de manera amplia por el propio Tribunal Constitucional en muchos de sus pronunciamientos⁹⁸, desde sus ya lejanas sentencias 1/1981, de 26 de enero (RTC 1981\1), 9/1981, de 31 de marzo (RTC 1981\9), 24/1981, de 14 de julio (RTC 1981\24); 28/1981, de 23 de julio (RTC 1981\28) y 1/1983, de 13 de enero (RTC 1983, 1), en la que se declaró que el

⁹⁷ De esta doctrina se desprende, en suma, como ya sostuve en (2017a), pág. 589, que si se admitiese la reforma peyorativa resultaría amenazado de forma grave el principio de universalidad del derecho de recurso consagrado en el artículo 24 de la Constitución, desde el momento que el ejercicio del derecho a recurrir pudiese dar lugar a un empeoramiento de la situación del recurrente. Por otra parte, y como bien ha escrito DIEZ-PICAZO GIMÉNEZ (2000), pág. 20, de tales sentencias debería “resultar claro a estas alturas que la incongruencia *extra petitum* vulnera el artículo 24. 1 CE cuando se produce una modificación sustancial de los términos del debate, es decir, cuando se causa indefensión”.

⁹⁸ Señala a este respecto REMÓN PEÑALVER (2018), pág. 723, que: “la jurisprudencia constitucional sobre el artículo 24 CE fue la que principalmente permitió instaurar primero y fortalecer después una creciente «conciencia constitucional» en jueces y abogados. La doctrina constitucional recaída sobre el derecho a la tutela judicial efectiva provocó una auténtica revolución en el proceso y en los métodos de aplicación e interpretación del ordenamiento y forzó su alineamiento con los principios y valores constitucionales”.

artículo 24 de la Constitución es aplicable, además de a todos los órdenes jurisdiccionales, a los procedimientos que siendo preparatorios y previos se insertan en el conjunto de actos precisos para la tutela de los derechos o intereses legítimos; mientras que en sus sentencias 19/1983, de 14 de marzo (RTC 1983\19) y 4/1985, de 18 de enero (RTC 1985\4) se señaló que el artículo 24.1 de la Constitución no contiene sólo una prohibición respecto de la indefensión, sino también un contenido positivo en orden a la tutela efectiva, que ha de ser tenido en cuenta a la hora de aplicar el principio de interpretación de la legalidad ordinaria de conformidad con la Constitución y de interpretar la normativa vigente en el sentido más favorable para la efectividad del derecho fundamental; desprendiéndose, en consecuencia, de estas sentencias que si bien el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva es aplicable primordialmente en los procesos judiciales, es posible que el mismo pueda resultar vulnerado por actos dictados por órganos que no sean de naturaleza jurisdiccional, y que cuando esto suceda debe aplicarse también a esta conducta el mandato contenido en referido artículo 24 de la Constitución.

Con carácter general, en, entre otras, las SSTC 98/1992, de 22 de junio (RTC 1992\98), 160/2001, de 5 de julio (RTC 2001\160), 180/2005, de 4 de julio (RTC 2005\180), 75/2008, de 23 de junio (RTC 2008\75), 25/2010, de 27 de abril (RTC 2010\25), 155/2012, de 16 de julio. RTC 2012\155) y 23/2018, de 5 de marzo (RTC 2018\23), se ha declarado, asimismo, que “es obligación ineludible de este Tribunal rechazar toda aplicación de las leyes que conduzca a negar el derecho a la tutela judicial con quebranto del principio de interpretación más favorable al mismo”⁹⁹.

Así se ha mantenido también por el Tribunal Supremo en buen número de sentencias, como, por ejemplo, las de 25 de septiembre de 1987 (RJ 1987\6354), en la que se declaró que: “no es aceptable, como duda racional, la que expresa el Letrado del Estado apelante de la aplicación a los Tribunales Económicos-Administrativos -órganos de una jurisdicción, según el artículo 163 de la LGT- de los preceptos contenidos en la Constitución, y entre ellos, en el artículo 24, por tratarse, el texto en su conjunto de una super-norma a la que deben de acomodarse todas las de inferior rango y específicamente, al artículo 24, por tratarse de un derecho fundamental del ciudadano, vinculante para la Administración según el artículo 53.1 de la propia Constitución”, 5 de diciembre de 1988 (RJ 1988\9767), 2 de junio de 2003 (RJ 2003\5328), 23 de noviembre de 2005 (RJ 2005\9848), 29 de enero de 2008 (RJ 2008\447), 3 de junio de 2009 (RJ 2009\4526) y 13 de octubre de 2011 (RJ 2012\3421).

Esta tesis de la aplicación del artículo 24 de la Constitución a la esfera de los procedimientos administrativos ha sido defendida también por numerosos autores.

Así, Fernández Rodríguez¹⁰⁰ ya indicó en lejana fecha que aunque el artículo 24 de la Constitución contempla de forma directa e inmediata el derecho a la tutela judicial y efectiva de los jueces y

⁹⁹ Así lo pone de relieve con claridad PÉREZ NIETO (2018), pág. 743. Véanse también las interesantes consideraciones que realiza GARCÍA BERRO (2001), pág. 288 y sigs., acerca de la aplicación de la tutela judicial efectiva en la regulación de los procedimientos tributarios.

¹⁰⁰ (1988), pág. 117.

tribunales y a determinadas garantías de tipo procesal, con especial referencia al orden penal, ello no puede entenderse en el sentido de que los principios esenciales reflejados en dicho precepto de la Constitución no sean aplicables a los procedimientos administrativos. Antes al contrario. Como la jurisdicción contencioso-administrativa es simplemente revisora puede anular la decisión contraria a Derecho; pero carece, en general, de poder para corregirla o enmendarla, por lo que hay algo de irremediable siempre en la vía procesal una vez que la decisión administrativa se ha dictado, y ello “obliga necesariamente a trasladar las garantías de defensa que reconoce el artículo 24 de la Constitución a la fase previa de elaboración de la decisión, es decir, al procedimiento administrativo, al momento en el que todo es posible todavía”.

Lozano Serrano¹⁰¹ ha señalado que “aunque el derecho contenido en el artículo 24.1 de la Constitución se proyecta esencialmente en el ámbito judicial, también debe tenerse presente en el administrativo, pues al erigirse esta vía de recurso en previa a la contenciosa, su negación impide el acceso a los Tribunales, con la consiguiente merma de la tutela judicial efectiva”; y, específicamente en relación con la reforma peyorativa indicó en otra obra¹⁰² que si bien la prohibición de la *reformatio in peius* adquiere rango constitucional de derecho fundamental cuando se trata de la actuación de los Tribunales de Justicia, lo que no sucede en el ámbito administrativo, ello no significa que esta prohibición pueda admitirse en esta última esfera.

Y Tejerizo López¹⁰³ ha escrito que “los derechos reconocidos en el artículo 24 de la Constitución tienen aplicación en el ámbito administrativo, si bien no puede accionarse, sin más, su violación, sobre todo en la vía de amparo, si previamente no se ha instado su respeto ante los Tribunales ordinarios competentes”, manteniendo la misma opinión en un posterior trabajo¹⁰⁴, en donde señaló que siendo evidente que el artículo 24 de la Constitución despliega su eficacia frente a la actuación de los Jueces y Tribunales quienes son, *prima facie*, los que pueden violentar los derechos allí reconocidos, también puede aceptarse que esos derechos despliegan sus efectos frente a las actuaciones de los órganos administrativos, lo cual es claro en los procedimientos sancionadores, pero incluso en los que no tienen este carácter puede entenderse que tienen eficacia los derechos en cuestión¹⁰⁵.

¹⁰¹ (1990b), pág. 229.

¹⁰² (1990a), pág. 803.

¹⁰³ (1994), pág. 268.

¹⁰⁴ (1998), pág. 715.

¹⁰⁵ Igual tesis sustentó TEJERIZO LÓPEZ en (2009) pág. 18, cuando escribió, refiriéndose a la aplicación de este artículo 24 de la Constitución a las reclamaciones económico-administrativas, que “no cabe la menor duda de que, desde un punto de vista material, la lesión de los derechos e intereses legítimos de los particulares se produce igualmente por el comportamiento de los órganos administrativos encargados de resolver los recursos tributarios”.

Otros autores que han mantenido un criterio similar han sido, entre otros, Escribano López,¹⁰⁶ Chico de la Cámara¹⁰⁷, Mochón López¹⁰⁸, Ibáñez García¹⁰⁹, Blasco Delgado¹¹⁰, Benítez de Lugo y Guillén¹¹¹, Morillo Méndez¹¹², quien realizó un amplio recorrido por los procedimientos tributarios afectados por la prohibición de la reforma peyorativa, Jiménez Plaza¹¹³, Moreno Fernández¹¹⁴, Ribes Ribes¹¹⁵, y yo mismo en un trabajo anterior¹¹⁶.

Bibliografía

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1982): “Presentación” al núm. 42, de la *Revista Crónica Tributaria*.
- ÁLVAREZ-CIENFUEGOS SUÁREZ, J. M^a y GONZÁLEZ RIVAS, J. J. (1998): *Análisis teórico y jurisprudencial de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, Ed. Aranzadi.
- ARIAS VELASCO, J. (1984): *Procedimientos tributarios*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid.
- AROZAMENA LASO, A. (1993): “Recursos administrativos”, en *Administraciones Públicas y Ciudadanos (Estudio sistemático de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común)*, Pendás García, B. (Coordinación), Ed. Praxis, Barcelona.
- BAEZA DÍAZ-PORTALES, M. J. (2010): “Imposibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente, cualquiera que haya sido el tipo de vicio determinante de la anulación (STSJCV 693/10, de 17 de junio)”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 90.
- BAÑO LEÓN, J. M^a. (2015): “La reforma del procedimiento. Viejos problemas no resueltos y nuevos problemas no tratados”, *Documentación Administrativa*, núm. 2, <https://revistasonline.inap.es/index.php/DA>
- BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, F. (2000): *El procedimiento económico-administrativo (Textos, Comentarios y Formularios)*, Ed. Edersa, Madrid.

¹⁰⁶ (1994), pág. 33.

¹⁰⁷ (1994), pág. 53.

¹⁰⁸ (1995), pág. 29.

¹⁰⁹ (1997), pág. 14.

¹¹⁰ (1998), pág. 17.

¹¹¹ (2000), pág. 824, quien ha escrito que el contenido del artículo 24 de la Constitución es vinculante para la Administración según el artículo 53.1 de la propia Constitución.

¹¹² (2001b), y (2001a), pág. 1474 y sigs.

¹¹³ (2004), págs. 209 y 210. Este autor puso de relieve que “si bien la indefensión judicial es la única que deja abierta la vía del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional, ello no significa que la Administración no pueda incurrir en una violación del artículo 24 de la Constitución. Ésta se puede producir. Otra cosa es que la indefensión administrativa pueda corregirse en amparo porque o bien se tutela directamente en vía jurisdiccional; o bien si se deniega esa tutela, la indefensión sufrida será ya una indefensión judicial aunque de origen administrativo”.

¹¹⁴ (2007), pág. 189.

¹¹⁵ (2020). Esta autora ha escrito que aun cuando el derecho a la tutela judicial efectiva en sus múltiples facetas sea de aplicación exclusiva en el ámbito judicial, cabría asimismo reconocer que la actuación administrativa debe imbuirse también de tal principio, aunque no pueda accionarse sin más su violación, sobre todo en la vía de amparo, si previamente no se ha instado su respeto ante los Tribunales ordinarios competentes.

¹¹⁶ (2017b), págs. 127 y 128.

- BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, F. (2004): “El procedimiento económico-administrativo: normativa aplicable y ámbito de aplicación”, *Revista Nueva Fiscalidad*, núm. 5.
- BLANCH NOUGUÉS, J. M. (2017): *Locuciones latinas y razonamiento jurídico. Una revisión a la luz del derecho romano y del derecho actual. Pro iure romano et lingua latina*, Ed. Dykinson.
- BLASCO DELGADO, C. (1998): “Hacia una configuración de la vía económico-administrativa que asegure el derecho a la tutela judicial efectiva”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 188.
- CABRERA DELGADO, C. (1999): “La interdicción de indefensión en el Derecho privado”, *Actualidad Civil*, Sección Crónica, tomo 3, La Ley 2287/2001, <https://laleydigital.laleynext.es/>.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2008): “A vueltas con la aplicación del principio de «non reformatio in peius» en la instrucción de un expediente derivado de la interposición de recurso de reposición”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2018): “La aplicación de la doctrina de los actos propios en el ámbito tributario a la luz de la reciente jurisprudencia”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 3, BIB 2018\7542, <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2019): “Motivos que fundamentan la interposición de la reclamación económico-administrativa y materias objeto de competencia de los tribunales económico-administrativos”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 10, BIB 2019\8947, <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>.
- CARRASCO GONZÁLEZ, F. M. (2015): “El derecho a una buena administración: la exigencia de plazos razonables en los procedimientos tributarios”, en *Derechos fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva europea*, García Berro, F. (Director), Civitas, Thomson Reuters.
- CHECA GONZÁLEZ, C. (2004): “Alcance de la revisión efectuada a través de un recurso de reposición, e ineludible necesidad de concesión del trámite de audiencia a los interesados”, *Jurisprudencia Tributaria*, Tomo III.
- CHECA GONZÁLEZ, C. (2005): “El recurso de reposición contra los actos tributarios y los restantes ingresos de Derecho público de las Entidades locales”, *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, tomo I, IEF, Lex Nova, Valladolid.
- CHECA GONZÁLEZ, C. (2012): “Algunos supuestos de incorrecta ejecución de las Resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 4.
- CHECA GONZÁLEZ, C. (2015): “Actividad tributaria impugnada en vía contencioso-administrativa. Los actos de naturaleza tributaria”, en *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, Merino Jara (Director), Lucas Durán (Coordinador), Ed. Bosch.
- CHECA GONZÁLEZ, C. (2017a): *Reclamaciones Económico-Administrativas*, Thomson Reuters Aranzadi.
- CHECA GONZÁLEZ, C. (2017b): “Las condiciones de eficacia del principio de contradicción en el procedimiento tributario”, en *Ordinamenti tributari a confronto. Problematiche comuni e aspetti procedurali. Italia, Spagna e Colombia*, a cura di Fabrizio Amatucci e Roberta Alfano, Giappichelli editore, 2017.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (1994): “Aplicaciones prácticas de los principios constitucionales tributarios”, *Revista Tribuna Fiscal*, núm. 40.
- COBO OLVERA, T. (1994): *Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Especial referencia a la Administración Local*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid.
- CORDÓN MORENO, F. (2008): “El ámbito de la segunda instancia”, *Revista Doctrinal Aranzadi Civil-Mercantil*, núm. 2, BIB 2008\163, <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>.

- CRUZ VILLALÓN, J. (1994): “La incongruencia en el proceso laboral desde la perspectiva constitucional”, *Derecho Privado y Constitución*, núm. 4.
- CUADRADO ZULOAGA, D. (2004): “El principio de congruencia en el procedimiento administrativo”, *Revista Actualidad Administrativa*, núm. 5, La Ley 396/2004, <https://laleydigital.laleynext.es/>.
- DÍAZ DELGADO, J. (2015): “La retroacción de actuaciones. Doctrina del Tribunal Supremo”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 1, La Ley 3432/2015, <https://laleydigital.laleynext.es/>.
- DIEZ-PICAZO GIMÉNEZ, I. (2000): “Reflexiones sobre algunas facetas del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (Titularidad, ámbito y caracteres generales del derecho a la tutela judicial efectiva. Derecho de acceso a la jurisdicción. Derecho a una resolución sobre el fondo. Derecho a los recursos. Derecho a una resolución fundada en Derecho)”, *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 10.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F. (1994): “La aplicación de la Ley de Procedimiento Administrativo Común en otros ámbitos. Especial referencia al procedimiento tributario”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 27.
- FERNÁNDEZ FARRERES, G. (2016): “El procedimiento administrativo común en la nueva Ley 39/2015, de 1 de octubre: novedades y algunas cuestiones problemáticas”, *Cuadernos de Derecho Local (QDL)*, núm. 41.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R. (1988): “Los principios constitucionales del procedimiento administrativo”, en *Gobierno y Administración en la Constitución*, IEF, vol. I, Madrid.
- GALLARDO CASTILLO, M. J. (2010): *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Ed. Tecnos, Madrid.
- GANDARILLAS MARTOS, M. DE LOS S. (2015): “La retroacción de actuaciones y la ejecución de resoluciones o sentencias en materia contencioso-tributaria: últimos pronunciamientos”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 8.
- GARCÍA BERRO, F. (2001): “Derechos y garantías constitucionales en los procedimientos tributarios. Situación actual y perspectivas de futuro”, en *Derecho financiero constitucional. Estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros*, Ed. Civitas, Universidad Internacional de Andalucía, VV.AA., Madrid.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T. R. (2004): *Curso de Derecho administrativo*, II, 9ª ed., Thomson&Civitas.
- GARRIDO FALLA, F. (1963): *Tratado de Derecho administrativo*, vol. III, Madrid, IEP.
- GARRIDO FALLA, F., y FERNÁNDEZ PASTRANA, J. M. (1993): *Régimen Jurídico y Procedimiento de las Administraciones Públicas (Un estudio de la Ley 30/1992)*, Ed. Civitas, Madrid.
- GIMÉNEZ-REYNA, E. (1982): “La *reformatio in peius* en la jurisprudencia del Tribunal Supremo y en la doctrina”, *Revista Crónica Tributaria*, núm. 43.
- GIMENO SENDRA, V. (2012): “Reiteración de liquidaciones tributarias y cosa juzgada”, *Diario La Ley*, núm. 7796, 13 de febrero de 2012, La Ley 148/2012, <https://laleydigital.laleynext.es/>.
- GÓMEZ DE MERCADO, F. G. (1999): *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998*, VV.AA., Ed. Aranzadi.
- GONZÁLEZ ALONSO, A. (2009): “Objeto del recurso-contencioso administrativo y carácter revisor de esta jurisdicción”, *Diario La Ley*, núm. 7096, 20 de enero de 2009, La Ley 41772/2008, <https://laleydigital.laleynext.es/>.
- GONZÁLEZ GRAGERA, F. J. (2004): “La revisión en vía administrativa en la nueva Ley General Tributaria”, *Revista Nueva Fiscalidad*, núm. 6.
- GONZÁLEZ NAVARRO, F. (1968): *Procedimiento administrativo (apuntes)*, tercera parte, ENAP.

- GONZÁLEZ PAEZ, E. (1975): *Recursos y garantías del contribuyente*, IEF, Madrid.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J. (1969): *Los recursos administrativos*. 2ª ed. BOE, Madrid.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J. (1975): *Los recursos administrativos y económico-administrativos*, Civitas, Madrid.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ SALINAS, P. (1988): *Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo*, Civitas, 2ª ed., Madrid.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ NAVARRO, F. (2003): *Comentarios a la Ley de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, vol. II, Thomson&Civitas, 3ª ed.
- GUAITA MARTORELL, A. (1965): “Incongruencia de los actos administrativos”, en *Nueva enciclopedia jurídica Seix*, tomo XII, Barcelona.
- HERNÁNDEZ FERNÁNDEZ DEL VALLE, I. (1989): “Los recursos administrativos”, en *Derecho Administrativo. La jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Santamaría Pastor, J. A., y Parejo Alfonso, L. (directores), Ed. Centro de estudios Ramón Areces, S.A., Madrid.
- HUERGO LORA, A. (1998): “Artículo 33. Comentario”, en *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998*, Civitas, R.E.D.A., núm. 100.
- HUESCA BOADILLA, R. (1997): *Las reclamaciones económico-administrativas. Comentarios al nuevo Reglamento de Procedimiento*, VV.AA., Huesca Boadilla (Coordinador), Ed. Aranzadi.
- IBÁÑEZ GARCÍA, I. (1997): “Notas y referencias sobre el Estatuto del Contribuyente”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 176.
- JIMÉNEZ PLAZA, M. I. (2004): *El tratamiento jurisprudencial del trámite de audiencia*, Atelier, Barcelona.
- LITAGO LLEDÓ, R. (2019): “La acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador de la Ley 40/2015 aplicada a la materia tributaria o el incremento de la litigiosidad con respaldo legal”, VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria”, García-Herrera Blanco (Coordinadora), *Documentos de Trabajo 11/2019*, IEF.
- LÓPEZ ORTEGA, J. J. (2018): “Garantías anudadas al principio acusatorio”, en *Comentarios a la Constitución Española*, Rodríguez-Piñero Bravo Ferrer y Casas Baamonde (Directores), Tomo I, Conmemoración del XL aniversario de la Constitución, BOE, Ministerio de Justicia, Fundación Wolters Kluwer, Madrid.
- LORCA NAVARRETE, A. Mª. (1983): “Sobre la prohibición de la «*Reformatio in peius*»”, *Diario La Ley*, La Ley 18170/2001, <https://laleydigital.laleynext.es/>.
- LOZANO SERRANO, C. (1990a): *Cuestiones Tributarias Prácticas* (Casado Ollero, Falcón y Tella, Lozano Serrano y Simón Acosta), Ed. La Ley, 2ª ed.
- LOZANO SERRANO, C. (1990b): “La actividad inspectora y los principios constitucionales”, *Revista Impuestos*, Tomo I, 1990.
- MÁRQUEZ SILLERO, C., y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A. (2015): “La comprobación e inspección limitada. Efectos preclusivos. Retroacción de actuaciones tributarias encubiertas: seguridad jurídica. Actos propios”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 18.
- MARTÍN QUERALT, J. (1993): “La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria”, *Revista Tribuna Fiscal*, núm. 32.
- MARTÍN QUERALT, J. (2015): “Más sobre el «tiro único». De la retroacción de actuaciones vía incidente de ejecución de sentencias”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núms. 5-6, La Ley 5079/2015, <https://laleydigital.laleynext.es/>.

- MARTÍN REBOLLO, L. (2016): “La nueva Ley de Procedimiento Administrativo Común”, *Revista Aranzadi Digital*, núm. 1, BIB 2016\4300, <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>.
- MARTÍN VALERO, A. I. (2018): “¿Cuestiones nuevas o nuevos motivos de impugnación?”, *Revista Actualidad Administrativa*, núm. 5, La Ley 3374/2018, <https://laleydigital.laleynext.es/>.
- MARTÍN VALERO, A. I. (2020): “La ejecución de las resoluciones de los órganos económico-administrativos y de las sentencias en materia tributaria”, *Revista Actualidad Administrativa*, núm. 9, La Ley 9875/2020, <https://laleydigital.laleynext.es/>.
- MARTÍNEZ GINER, L. A. (2008): “La ejecución de las resoluciones administrativas en materia tributaria”, *Civitas, REDF*, núm. 140.
- MATEU-ROS CEREZO, R. (1982): “El derecho constitucional a la tutela judicial efectiva y el requisito de la legitimación”, *Revista de Administración Pública*, núm. 98.
- MENDOZA OLIVÁN, V. (1966): “La *reformatio in peius* en la resolución de los recursos administrativos”, en *Anales de la Dirección General de lo Contencioso del Estado*, tomo III, Madrid, 1962-1965.
- MENÉNDEZ REXACH, A. (1993): “Procedimientos administrativos: finalización y ejecución”, en *La nueva Ley de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común*, Leguina Villa, J., y Sánchez Morón, M. (Directores), Ed. Tecnos, Madrid.
- MÍGUEZ BEN, E. (1997): “*Reformatio in peius* y reclamaciones económico-administrativas”, *Revista Galega de Administración Pública*, núm. 15.
- MOCHÓN LÓPEZ, L. (1995): *Actos reclamables en el procedimiento económico-administrativo*, Marcial Pons, Madrid.
- MORENO FERNÁNDEZ, J. I. (2007): “Una perspectiva constitucional de los derechos y garantías de los contribuyentes (principios constitucionales y conexión con el art. 3.1 LGT)”, en *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las Haciendas Locales*, Serrano Antón, F. (Director), Thomson&Civitas.
- MORILLO MÉNDEZ, A. (2001a): “Prohibición de *reformatio in peius* y procedimientos tributarios”, *Revista Impuestos*, Tomo I.
- MORILLO MÉNDEZ, A. (2001b): “El trámite de audiencia en los procedimientos tributarios”, *Carta Tributaria-Monografías*, núm. 3, La Ley 7838/2005, <https://laleydigital.laleynext.es/>.
- MUÑOZ CUESTA, F. J. (2006): “Refundición de condenas: ¿vulnera la STS, Sala 2ª, de 28 de febrero de 2006 los principios de *reformatio in peius* y de irretroactividad de la Ley Penal?”, *Repertorio de Jurisprudencia*, núm. 2, Editorial Aranzadi, BIB 2006\434, <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>.
- NAVARRO PALACIOS, M. (1980): “*Reformatio in peius* y Jurados Tributarios”, *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 64.
- PARADA, R. (1993): *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Estudios, comentarios y texto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Ed. Marcial Pons, Madrid.
- PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J. (2015): “El Tribunal Supremo matiza la doctrina de la doble comprobación o «doble tiro». Autos y sentencias sobre la tasa general de operadores”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 2, La Ley 3882/2015, <https://laleydigital.laleynext.es/>.
- PÉREZ NIETO, R. (2018): “Artículo 24.1. Jurisdicción contencioso-administrativa”, en *Comentarios a la Constitución Española*, Rodríguez-Piñero Bravo Ferrer y Casas Baamonde (Directores), Tomo I, Conmemoración del XL aniversario de la Constitución, BOE, Ministerio de Justicia, Fundación Wolters Kluwer, Madrid.

- PRÓSPER ALMAGRO, A. B. (2016): “El trámite de audiencia en los procedimientos tributarios: su recta justificación y las controvertidas consecuencias de su incumplimiento”, *Civitas, REDF*, núm. 171, BIB 2016\4808, <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>.
- RATO RODRÍGUEZ DE MOLDES, A. (1982): “La *reformatio in peius* en el procedimiento económico-administrativo”, *Revista Crónica Tributaria*, núm. 42.
- REMÓN PEÑALVER, J. (2018): “Artículo 24.1. EL Derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (caracterización general con especial referencia a la jurisdicción civil)”, en *Comentarios a la Constitución Española*, Rodríguez-Piñero Bravo Ferrer y Casas Baamonde (Directores), Tomo I, Conmemoración del XL aniversario de la Constitución, BOE, Ministerio de Justicia, Fundación Wolters Kluwer, Madrid.
- RIBES RIBES, A. (2020): *La tutela judicial en el ámbito tributario español*, Thomson Reuters Aranzadi Isignis, BIB 2020\11047, <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>.
- RODRÍGUEZ CARBAJO, J. R. (2007): “La sentencia estimatoria del recurso de casación que empeora la situación jurídica del recurrente (la vuelta de la *reformatio in peius*)”, *Actualidad Administrativa*, núm. 11, La Ley 1731/2007, <https://laleydigital.laleynext.es/>.
- RUIZ TOLEDANO, J. I. (2004): *La nueva Ley General Tributaria comentada*, Gómez-Mourelo (Directora), Ed. La Ley, Madrid.
- SAINZ MORENO, F. (1975): “La «*reformatio in peius*» en materia de contrabando”, *Revista de Administración Pública*, núm. 76.
- SALAMERO TEIXIDÓ, L. (2012): “Principio de congruencia, prohibición de la *reformatio in peius* y deber judicial de resolver con arreglo a la motivación jurídica correcta”, *Revista de Administración Pública*, núm. 189.
- SÁNCHEZ GONZÁLEZ, A. (1983): *Procedimiento económico-administrativo*, 3ª ed., IEF, Madrid.
- SÁNCHEZ MORÓN, M. (1993): “Recursos administrativos”, en *La nueva Ley de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común*, Leguina Villa, J., y Sánchez Morón, M. (Directores), Ed. Tecnos, Madrid.
- SÁNCHEZ MORÓN, M. (2001): *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, Leguina Villa, J., y Sánchez Morón, M. (dirección), 2ª ed., Ed. Lex Nova, Valladolid.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.; BAS SORIA, J., y MOYA CALATAYUD, F. (2012): *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, Tomo II, Tirant lo Blanch, Valencia.
- SANTAMARÍA PASTOR, J. A. (1973): “¿Crisis definitiva de la *reformatio in peius*?”, *Revista de Administración Pública*, núm. 72.
- SANTAMARÍA PASTOR, J. A. (1983): “Tutela judicial efectiva y no suspensión en vía de recurso”, *Revista de Administración Pública*, núms.100-102.
- SANTAMARÍA PASTOR, J. A. (2015): “Los proyectos de ley del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas y de régimen jurídico del sector público: una primera evaluación”, *Documentación Administrativa*, núm. 2, <https://revistasonline.inap.es/index.php/DA>
- SANZ MORENO, C. L. (2007): “Los procedimientos de revisión y los derechos y las garantías de los contribuyentes en las Haciendas locales, con especial referencia al recurso de reposición”, en *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las Haciendas Locales*, Serrano Antón, F. (Director), Thomson&Civitas.
- SANZ RUBIALES, I. (2013): “Contenido y alcance de la prohibición de *reformatio in peius* en el procedimiento administrativo”, *Revista de Administración Pública*, núm. 190, Madrid.

- SERRALLONGA SIMILLA, M^a. M. (2015): “Tributos. Liquidación de impuestos. Defecto formal o de fondo. Práctica de nuevas liquidaciones. Requisitos de una nueva liquidación por anulación de la anterior por defectos de fondo, materiales o sustantivos”, *La Administración Práctica*, núm. 2, BIB 2015\96, <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>.
- SESMA SÁNCHEZ, B. (2017a): “La interrupción de la prescripción tributaria por liquidaciones nulas o anulables: una jurisprudencia contradictoria”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 5, BIB 2017\529, <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>.
- SESMA SÁNCHEZ, B. (2017b): “La anulación jurisdiccional de liquidaciones tributarias: ¿cuándo y cómo puede la Administración volver a liquidar?”, en *Conflictos actuales en Derecho Tributario. Homenaje a la profesora doctora Manuela Fernández Junquera*, García-Ovies Sarandeses, Pedreira Menéndez y Sesma Sánchez (Directores), Thomson Reuters Aranzadi.
- SUAY RINCÓN, J. (1999): *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, dirigidos por Santos Vijande, J. M^a., Ed. Edersa.
- TABOAS BENTANACHS, M. (1993): “Finalización del procedimiento y ejecución forzosa de los actos administrativos”, en *Administraciones Públicas y Ciudadanos (Estudio sistemático de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común)*, Pendás García, B. (Coordinación), Ed. Praxis, Barcelona.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (1994): “El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios”, *Civitas, REDF*, núm. 82.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (1998): “Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional”, *Civitas, REDF*, núm. 100,8.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (2009): “Algunas reflexiones sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria”, *Civitas, REDF*, núm. 141.
- TOLEDO JÁUDENES, J. (1984): “El fin de la «reformatio in peius» en la vía económico-administrativa”, *Revista de Administración Pública*, núm. 103.
- VALDÉS ALONSO, A. (2009): “La reformatio in peius en la vía administrativa: un privilegio de la seguridad social (Comentario STS 4^a, de 9 julio de 2008)”, *Relaciones Laborales*, núm. 8, La Ley 11694/2009, <https://laleydigital.laleynext.es/>.

CAPÍTULO 15

EL DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A EXIGIR LAS RESPONSABILIDADES DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS Y DEL PERSONAL A SU SERVICIO CUANDO LEGALMENTE CORRESPONDA

ELENA MANZANO SILVA
Universidad de Extremadura
emanzano@unex.es

1. Introducción. 2. La responsabilidad patrimonial de las administraciones tributarias. 2.1. Responsabilidad por actuación del legislador tributario. 2.1.1. Responsabilidad derivada de la aplicación de una norma declarada contraria al Derecho de la Unión Europea. 2.1.2. Responsabilidad derivada de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional. 2.2. Responsabilidad por actos ejecutados por la administración tributaria declarados ilegales o contrarios a derecho. 3. Responsabilidad del personal al servicio de las administraciones tributarias. 4. Palabras finales. Bibliografía.

RESUMEN: El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, precisa de la existencia de un sistema tributario justo, inspirado, en los términos del conocido artículo 31 de la Constitución Española, en los principios de igualdad, progresividad y justicia. De modo que, si una norma tributaria es declarada inconstitucional o contraria al derecho de la Unión Europea, o se ejecuta un acto considerado posteriormente ilegal o contrario a derecho, decaerá ese deber y se habrá provocado un daño antijurídico que debe ser resarcido. El instituto de la responsabilidad patrimonial opera en materia tributaria en los mismos términos que lo hace en cualquier otro ámbito de la actuación administrativa, términos que han tenido que ser interpretados por una ingente jurisprudencia que ha suplido y, a día de hoy suple, las carencias que presenta su regulación; planteándonos por ello, la posibilidad de un régimen específico que, partiendo del general, tenga en cuenta las singularidades que concurren en nuestra especialidad.

PALABRAS CLAVE: Responsabilidad patrimonial, Administración tributaria, personal a su servicio.

ABSTRACT: The constitutional duty to contribute to the maintenance of public expenditures, requires the existence of a fair tax system, inspired, in the terms of the well-known article 31 of the Spanish Constitution, on the principles of equality, progressiveness and justice. Thus, if a tax regulation is declared unconstitutional or contrary to the law of the European Union, or an act considered later illegal or contrary to law is executed, that duty will decline and unlawful damage will have been caused that, must be compensated. The institute of patrimonial responsibility operates in tax matters in the same terms as it does in any other area of administrative action, terms that have had to be interpreted by an abundant jurisprudence that has supplied and, today, it supplements the deficiencies that presents its regulation; therefore considering the possibility of a specific regime that takes into account the singularities that exist in our specialty.

KEY WORDS: Patrimonial responsibility, Tax Administration, staff at its service.

1. INTRODUCCIÓN

El artículo 106.2 de la Constitución Española, enuncia los presupuestos básicos de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas en el ejercicio de sus funciones, al establecer que “los particulares, en los términos establecidos por la Ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos”.

En la actualidad, este derecho, se concreta en la letra f) del artículo 13 de la 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, cuando indica que aquellos que tienen capacidad de obrar ante las Administraciones Públicas, tienen “derecho a exigir las responsabilidades de las Administraciones Públicas y autoridades, cuando así corresponda”.

Los artículos 32 a 37 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP), desarrollan esta facultad de los administrados, distinguiendo, por un lado, la que puede ejercerse ante las Administraciones Públicas, y la que puede plantearse frente a personal y autoridades a su servicio, por otro.

Dentro de la primera, se encuentran las derivadas de “la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos que no tengan el deber jurídico de soportar”; “de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional” y “de la aplicación de una norma contraria al Derecho de la Unión Europea”. La segunda, puede ser, como se establece en la norma, de carácter administrativo o penal.

Estas normas reflejan el principio de unidad jurisdiccional marcado en esta materia por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC) e instaurado por la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1956. Unidad que se materializa en la LRJ-PAC, como resume el profesor Checa González, por una doble vía: “en primer lugar, unificando el procedimiento para la reclamación de la indemnización y, en segundo término, unificando también la jurisdicción y el régimen jurídico aplicable, sin duda con el decidido propósito de terminar con el denominado de forma gráfica por la Sala Primera del Tribunal Supremo lamentable peregrinaje jurisdiccional (...) ante el hecho de que reclamaciones de este tipo podían ser resueltas de manera indistinta por los órdenes jurisdiccionales civil, administrativo y social”¹.

La loable asunción de esta materia por la norma administrativa y su sometimiento a la jurisdicción contencioso-administrativa², no resultaría incompatible con una regulación que, partiendo de las

¹ CHECA GONZÁLEZ, C (2011), pág. 26.

² Salvo en los casos en los que exista una regulación especial, como por ejemplo, ocurre en el supuesto de responsabilidad por actuaciones judiciales, que se regirá por lo dispuesto en la 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial; en concordancia con el carácter singular que le confiere artículo 121 de la Constitución española a este ámbito cuando

disposiciones administrativas que vamos a estudiar a continuación, tenga en cuenta las singularidades que concurren en nuestra especialidad, y corrija las imprecisiones legales que han sido paliadas por una destacada línea jurisprudencial centrada en el efectivo reconocimiento de este derecho. Más aún cuando a día de hoy no encontramos, ni siquiera, una mención específica al contenido de este derecho en el elenco del artículo 34 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)³.

Esto no implica, obviamente, que se excluya su aplicación del ámbito tributario, y no lo hace porque eso supondría una vulneración del propio artículo 106 del texto constitucional y porque el propio artículo 34 se redacta como *numerus apertus*, cuando dispone que: “constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes”.

Pese a no resultar, obviamente excluido, la ausencia de mención expresa de este derecho en este artículo capital del ordenamiento jurídico tributario puede dificultar su conocimiento por los obligados tributarios, que pueden no identificar, claramente, a las Administraciones tributarias como lo que son, Administraciones Públicas frente a las que poder reclamar responsabilidad.

Sin reconocimiento expreso del derecho en la normativa general tributaria, tampoco cabía esperar una regulación propia del ejercicio de la acción de reconocimiento de la responsabilidad o de un procedimiento que determine su concurrencia o no.

Debemos, por tanto, acudir a las disposiciones generales de Derecho Administrativo que regulan la responsabilidad, y recurrir a la jurisprudencia específica que, ante las singularidades propias de la actuación tributaria, ha recaído en el marco europeo y nacional, para profundizar en un instituto que resulta fundamental para legitimar la actuación administrativa y garantizar su plena adecuación a los principios y valores constitucionales.

2. LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

El derecho constitucional de los administrados a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, se detalla, como hemos avanzado en la LRJSP. Cobra a este respecto, más relevancia que nunca, el artículo 7.2 de la LGT, cuando señala que “tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común”, en los términos que vemos a continuación.

Resulta habitual identificar la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas con un funcionamiento específico y concreto de los servicios públicos o de los daños derivados del mal estado en el que pueda encontrarse el dominio o mobiliario público. La importancia de estos expedientes en los órganos consultivos queda constatada cuando consultamos sus memorias, y,

sostiene que: “los daños causados por error judicial, así como los que sean consecuencia del funcionamiento anormal de la Administración de Justicia, darán derecho a una indemnización a cargo del Estado, conforme a la ley”.

³ Tampoco se incluía este derecho en el artículo 3 de la derogada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

en el caso del Consejo de Estado, comprobamos que durante el año 2019, del total de 713 informes relativos a “actos administrativos, contratos, impugnaciones ante el Tribunal Constitucional y otras cuestiones”, una abrumadora mayoría, 417 consultas, resuelven reclamaciones de responsabilidad patrimonial de la Administración⁴.

Esta responsabilidad puede derivar, además, de la propia aplicación de disposiciones determinadas contrarias al Derecho de la Unión Europea o de la declaración de inconstitucionalidad de una norma con rango de Ley.

A la responsabilidad del legislador tributario se añade, finalmente, la provocada por los actos ejecutados por la Administración tributaria declarados ilegales o contrarios a derecho causantes de un perjuicio al obligado que no tiene el deber de soportar.

En todo caso, debe abordarse el examen puntual y particular de cada petición concreta de responsabilidad patrimonial de la Administración, analizando las circunstancias específicas y peculiares de cada caso hasta llegar a determinar si en ellas concurren, o no, todos los requisitos exigibles para poder declarar tal responsabilidad. De concitarse las condiciones para su observancia, surge la obligación de reparar el daño con una indemnización que consiga la restitución integral del mismo.

En definitiva, en palabras del Tribunal Supremo, con este derecho se “trata de garantizar la indemnidad patrimonial, mediante la reparación de las lesiones producidas a los particulares en sus bienes y derechos, por la actividad de la Administración, en este caso la aplicación de actos legislativos, causándole una lesión que no tiene el deber de soportar”. De este modo, la responsabilidad patrimonial se asocia a la reparación de la situación patrimonial del administrado afectada por la actividad administrativa y el fundamento legal viene determinado por la falta de justificación de la lesión en cuanto no existe un título que imponga al interesado el deber de asumir el daño patrimonial” (STS 155/2021, de 8 de febrero), en los términos que veremos a continuación.

2.1. Responsabilidad por actuación del legislador tributario

El régimen previsto en la LRJAP pasa por distinguir la responsabilidad derivada de una norma que es declarada contraria al Derecho de la Unión Europea, de la que tiene lugar cuando procede la declaración de inconstitucionalidad de la misma.

⁴ A los que le siguen 164 relativos a revisión de actos en vía administrativa, 35 a concesiones administrativas, 32 a recursos extraordinarios de revisión y 22 a contratos administrativos. El resto son cuestiones más residuales en cuanto a su número, como, por ejemplo, 14 títulos nobiliarios o 9 recursos de inconstitucionalidad. Datos extraídos de la memoria anual que el Consejo de Estado en Pleno eleva al Gobierno en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 20.2 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, *Memoria del Consejo de Estado*, Madrid, 2019, pág. 14.

2.1.1. Responsabilidad derivada de la aplicación de una norma declarada contraria al Derecho de la Unión Europea

En reiteradas ocasiones, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), había declarado que: "el principio conforme al cual los Estados miembros están obligados a reparar los daños causados a los particulares por las violaciones del Derecho comunitario que les sean imputables es aplicable cuando el incumplimiento reprochado sea atribuido al legislador nacional" (Sentencia de 5 de marzo de 1996, asuntos C-46/93 y C-49/93, con cita de otras anteriores, en especial la de 19 de noviembre de 1991; asuntos C-6/90 y C-9/90). Pese a ello, nuestro país no contaba en ese momento con una normativa de referencia que amparase este derecho y encauzase una posible actuación de los afectados.

Aunque la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en su artículo 139 había incorporado una responsabilidad por "actos legislativos" que se condicionaba a lo que expresamente se estableciera en ellos; el reconocimiento general de la responsabilidad del Estado legislador carecía en aquel momento de una regulación general. Su reconocimiento venía impulsado por la jurisprudencia, al examinar las consecuencias de la declaración de inconstitucionalidad de una norma que había sido aplicada por los poderes públicos o, en su modalidad de una norma, no necesariamente de rango legal, contraria al Derecho europeo⁵.

La construcción jurisprudencial del instituto de la responsabilidad en tales supuestos se recoge finalmente en los artículos 32 y siguientes de la citada LRJSP; exigiendo, como aclara el Tribunal Supremo en la reciente Sentencia número 1534/2020, de 18 de noviembre, las siguientes condiciones cuando la lesión deriva de una infracción del Derecho de la Unión Europea:

- 1º. *Derecho a la indemnización*: el precepto citado establece la norma general de que los particulares deben ser indemnizados por los daños y perjuicios ocasionados por aplicación de actos contrarios al Derecho de la Unión Europea, siempre que concurren las condiciones fijadas por este mismo artículo. Como regla general, se hace la expresa declaración de que la existencia de una norma interna, contraria al Derecho Comunitario, genera la obligación de indemnizar.
- 2º. *Existencia de una concreta actividad administrativa*: el daño ocasionado ha de traer causa de una actuación determinada, esto es, en palabras del mencionado artículo 32, que "los daños deriven de la aplicación de una norma". No resulta suficiente con que la norma contraria al Derecho de la Unión Europea exista. Es necesario que esa norma se haya aplicado, esto es, que haya tenido lugar una concreta actividad administrativa en la cual se haya aplicado dicha norma. Como ha aclarado el Tribunal Supremo en la citada sentencia, "sin la existencia de esa actividad, no es admisible esta modalidad de responsabilidad, porque la mera existencia de la norma no lo genera".

⁵ La doctrina del Tribunal Supremo contenida en sus Sentencias de 17 de septiembre y 23 de diciembre de 2010, supuso un cambio de paradigma en la responsabilidad patrimonial del Estado derivada, en este caso, de la vulneración de la normativa europea.

3º. *Vulneración del Derecho europeo*: la norma que ampara la concreta actividad administrativa ha de ser contraria al ordenamiento de la Unión Europea, vulneración que debe reflejarse en “una declaración formal jurisdiccional” previa a la reclamación de responsabilidad; sin que pueda “pretenderse a un mismo tiempo la declaración de nulidad de la norma interna y la pretensión de responsabilidad por esta responsabilidad” (STS1587/2019, de 14 de noviembre). Ahora bien, esto no significa que deba recaer un pronunciamiento concreto del TJUE, pues puede ser también declarada por los Tribunales nacionales, a diferencia de lo que sucede, como veremos a continuación, en el supuesto de esta responsabilidad por una ley inconstitucional.

Lo relevante, por tanto, es que se declare por esa vía la antijuridicidad del daño indemnizable; antijuridicidad que no se sitúa en la mera aprobación de la ley nacional contraria al Derecho de la Unión, tan siquiera por su aplicación en la correspondiente actuación administrativa, sino que trae causa de esa decisión jurisdiccional declarando la norma contraria al Derecho de la Unión.

Es justo en ese momento en el que desaparece el deber que tienen los ciudadanos de soportar el daño que la actividad administrativa haya ocasionado⁶, con independencia incluso de la suerte que haya podido correr la actividad que aplicó la norma nula en cuestión, pudiendo incluso haber adquirido firmeza y, sin embargo, generar esta responsabilidad.

4º. *Eficacia directa de la normativa comunitaria*: es necesario que se trate de un incumplimiento del Derecho interno suficientemente caracterizado, conforme a la Jurisprudencia del TJUE, y se produzca una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la norma europea y el daño ocasionado a los ciudadanos.

5º. *La impugnación de la concreta actividad administrativa*: el interesado debe haber impugnado el acto administrativo concreto que deriva de la norma infractora. Expresamente se exige que dicha impugnación haya llegado hasta que se dicte sentencia firme y desestimatoria. De modo que, si la sentencia estima y anula la actividad, por la causa que fuera, en esa estimación y anulación encontrará resarcimiento los daños ocasionados por la aplicación de la norma interna nula.

Como ha indicado el Tribunal Supremo a este respecto: “imponer como presupuesto de esta responsabilidad esa previa impugnación, crea problemas de integración. Esa exigencia comporta, ya de entrada, un rigor innecesario que pone a los ciudadanos en situación de difícil resolución y comporta unos efectos perjudiciales para la efectividad del derecho de resarcimiento. En efecto, piénsese que los ciudadanos se encuentran con una actividad administrativa que, desde el punto de vista del derecho interno, puede no merecer reproche alguno, lo que indudablemente comporta que ningún ciudadano se aventure a seguir una larga y costosa impugnación (...) Y no obstante, el Legislador le obliga a ello”.

⁶ Dado que, como ha aclarado el Tribunal Supremo: “la concreta actividad que, amparada en la norma contraria al Derecho de la Unión, había impuesto a los ciudadanos un deber jurídico de soportar un concreto efecto perjudicial, se ve anulado cuando posteriormente se declara que dicha norma estaba viciada de nulidad por infracción del Derecho europeo” (STS 1534/2020, de 18 de noviembre).

Se trata, continua su razonamiento el Alto Tribunal, de “una opción de pura potestad legislativa que no puede, en principio, merecer reproche alguno, pero tampoco una interpretación estricta, so pena de dejar ineficaz el derecho de resarcimiento que, no se olvide, es la regla general que se establece en el precepto examinado, como ya antes se dijo, y es el mandato que impone el artículo 9.3º de la Constitución. Este presupuesto tiene más relevancia de la que en un principio pudiera pensarse. En efecto, el régimen normal de impugnación en nuestro Derecho es que, una vez dictado el correspondiente acto administrativo que aplica la norma que en un futuro será declarada contraria del Derecho de la Unión, deberá, en un plazo de un mes en el mejor de los casos, iniciar ese largo camino de impugnación y, sin embargo, si no lo hace pierde toda posibilidad de que, cuando en el futuro se declare la nulidad de la norma interna, pueda reclamar el perjuicio ocasionado, no ya tanto porque el acto administrativo haya devenido firme, que no es el presupuesto que impone este artículo 32, sino por no haberse impugnado”.

Ante esta situación, este Tribunal ha interpretado el precepto en el sentido de una efectividad del derecho de resarcimiento, declarando en relación a esta cuestión que, en la medida que el precepto condiciona el derecho a la mera obtención de sentencia firme, nada impide que esa sentencia pueda obtenerse por la vía de la revisión de oficio que para los actos nulos de pleno derecho autoriza el artículo 106 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. (Sentencia 1158/2020, de 14 de septiembre).

6º. *Haberse invocado que la norma interna vulnera el Derecho de la Unión.* Al igual que sucedía en el supuesto anterior, la norma impone un presupuesto con excesivo rigor que, como ha afirmado el Tribunal Supremo, requiere matizaciones. En esa exigencia se impone una carga muy relevante al perjudicado, “desconociendo que no es un deber de los ciudadanos vigilar la aplicación del Derecho Europeo por nuestro Poderes Legislativos, sino todo lo contrario, el ciudadano tiene la legítima confianza de que cuando cualquiera de nuestros órganos parlamentarios, o incluso las Administraciones públicas cuando se trata de norma reglamentaria, promulga una norma, debe presumir que la misma es, entre otras condiciones, acorde a la superior norma comunitaria” (STS 1534/2020, de 18 de noviembre).

A este respecto, hay que tener en cuenta, que esa exigencia, podrá hacerse en cualquiera de las instancias administrativas o jurisdiccionales que la impugnación comporta y nada impide que sea el mismo Tribunal o incluso el mismo órgano administrativo que conozca de las impugnaciones, el que la suscite. En definitiva, lo relevante, por la misma finalidad de la exigencia, es que haya habido un pronunciamiento expreso, y en sentencia desestimatoria, sobre la pretendida vulneración.

7º. *Que se reclame la indemnización antes de que transcurra un año desde que se publicase la sentencia del TJUE declarando la vulneración del Derecho comunitario.* La aplicación de este requisito puede generar dudas en su integración con la exigencia analizada de la previa sentencia firme. Sobre ese particular, es necesario aclarar que siempre que la impugnación se haya realizado con anterioridad a la sentencia del TJUE pero la sentencia firme que se dicte en el proceso impugnado el acto de aplicación adquiera firmeza después del mencionado plazo

del año, éste será el plazo a partir del cual se compute el plazo indicado. En otro caso, el derecho de resarcimiento quedaría ineficaz y, además, siendo esa firmeza presupuesto del ejercicio del mismo, dicha interpretación es acorde a la romanista doctrina de la "actio nata" que rige en materia de prescripción. (Sentencia 1158/2020, de 14 de septiembre).

8º. *Los daños indemnizables deben haberse ocasionado dentro de los cinco años anteriores a la mencionada fecha de publicación de la sentencia del TJUE.* El artículo 34.1º, párrafo segundo, de la citada Ley de Régimen Jurídico del Sector Público, los daños que únicamente pueden ser objeto de indemnización son aquellos que se hayan ocasionado con anterioridad a la sentencia del TJUE y hasta un límite de cinco años.

Se fija de este modo un plazo relativo a la prescripción del daño, que opera, como veremos a continuación, también en los supuestos de responsabilidad patrimonial derivada de la declaración de inconstitucionalidad de una Ley.

El legislador limita el alcance de la responsabilidad patrimonial a través de dicho criterio temporal, e impone el deber general de soportar los daños producidos más allá del plazo de cinco años, afectando, por lo tanto, al elemento de la antijuridicidad, como existencia de un deber legal de soportar el daño de acuerdo con la propia LRJSP.

A tal efecto, sostiene el Tribunal Supremo, "ha de tenerse en cuenta que la responsabilidad patrimonial se contempla en el art. 106.2 de la Constitución como un derecho de configuración legal, según la expresión en los términos establecidos por la ley, de manera que corresponde al legislador definir el alcance de la misma en los distintos supuestos, contenido al que habrá de estarse en cuanto se imponga con carácter general y por igual a todos afectados, proyectándose sobre el conjunto de los ciudadanos, cuyas consecuencias tienen la obligación de soportar, en cuanto respondan al ámbito de libertad de configuración normativa que corresponde al legislador y constituya una regulación general que se mantiene dentro del marco y límites constitucionales propios del ejercicio de la potestad normativa" (STS 1422/2020, de 29 de octubre de 2020)⁷.

Resulta relevante concretar qué daños producidos son los que pueden tenerse en cuenta dentro de ese cómputo, de modo que: si se ha impugnado una actividad concreta, será la sentencia firme desestimatoria de esa actividad la que legitima la aplicación de la norma nula por vulneración del Derecho de la Unión, y la que marca la fecha de partida del cómputo de este plazo,; sin que se tenga en cuenta, por lo expuesto, a estos efectos, la fecha en la que se dictó inicialmente el acto administrativo impugnado.

Así lo aclara, el Tribunal Supremo cuando sostiene que "ha de entenderse que cuando el precepto se refiere a "daños producidos" está aludiendo a aquellos incuestionables y definitivos que no

⁷ Asumida la existencia de un plazo límite, hay que precisar que una interpretación lógica y sistemática de este precepto, como impone el artículo 3 del Código Civil y partiendo del importante dato de cuando se genera el daño que debe ser indemnizado, hace que en los supuestos en los que al momento de dictar la sentencia del TJUE aún esté en curso la impugnación de la concreta actividad administrativa que aplicó a norma contraria al Derecho de la Unión, quede en suspenso el plazo anual para reclamar (Sentencia 1158/2020, de 14 de septiembre).

están sujetos o pendientes de revisión. En la jurisprudencia se atiende a los distintos tipos de daños señalando las particularidades de cada caso, en relación con la consolidación y fijación de la realidad de los mismos. En este sentido y cuando el daño se imputa a un acto administrativo que se considera ilegal, la producción del daño viene referida al momento en que se consolida la situación perjudicial derivada del acto causante, que tiene lugar al agotarse las vías, para corregir o evitar la efectividad del perjuicio, utilizadas por el interesado” (Sentencia 1158/2020, de 14 de septiembre).

2.1.2. *Responsabilidad derivada de la aplicación de una norma con rango de Ley declarada inconstitucional*

El artículo 32 de la LRJSP, en sus apartados tercero y cuarto, establece que cuando los daños deriven de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, procederá su indemnización.

Para ello, será necesario que concurren dos condiciones, ya tratadas: la primera de ellas es que el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada; y la segunda, que los daños se hayan producido en el plazo de los cinco años anteriores a la fecha de la publicación de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma, salvo que se disponga otra cosa en esa resolución.

Lo verdaderamente relevante será, para estos casos, la inconstitucionalidad de la norma que resulta aplicada y que provoca, directamente, el daño antijurídico, debiendo imponerse como regla general o de principio: “la afirmación o reconocimiento de la antijuridicidad de éste, pues si tiene su origen en esa actuación antijurídica de aquél, constatada por dicha declaración, sólo circunstancias singulares, de clara y relevante entidad, podrían, como hipótesis no descartable, llegar a explicar y justificar una afirmación contraria, que aseverara que el perjudicado tuviera el deber jurídico de soportar el daño” (STS 1347/2019, de 10 de octubre).

Esta regla general se desprende de la jurisprudencia de este Alto Tribunal iniciada en las primeras sentencias del año 2000, en las que se señala que no parece necesario abundar en razones explicativas de la antijuridicidad del daño, dado que éste se produjo exclusivamente en virtud de lo dispuesto en un precepto declarado inconstitucional (STS de 15 de julio de 2000); o que no existía para los recurrentes el deber jurídico de soportar ese perjuicio, puesto que el mismo lo produjo una ley posteriormente declarada inconstitucional (STS de 9 de mayo de 2008).

En el ámbito del Derecho Financiero y Tributario, la declaración que en mayor medida puede derivar en el ejercicio de acciones de responsabilidad patrimonial por las personas afectadas, es sin duda, la de inconstitucionalidad de una figura tributaria concreta; tal y como ha tenido lugar, por ejemplo, en relación con una liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), en la reciente sentencia número 155/2021, de 8 de febrero, del Tribunal Supremo.

Como se recordará, la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, declaró inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), por infringir el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 de la Constitución⁸.

De modo que, revisada la configuración actual del impuesto⁹, y reunidas las circunstancias requeridas para anular el incremento del valor que constituye el hecho imponible, el contribuyente no debería soportar el pago del tributo, y de haberlo hecho, su abono le habrá provocado un daño antijurídico que resultaría necesario resarcir.

La condición esencial para el reconocimiento de responsabilidad patrimonial del Estado legislador en este caso es “la inexistencia de ese incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana” que ha de acreditar, “quien solicita la declaración de responsabilidad patrimonial del Estado legislador” (STS 1414/2020, de 28 de octubre y STS 5/2021, de 7 de enero). El contribuyente deberá demostrarlo utilizando “cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla”, entre los que se encuentra, como es lógico, “la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas¹⁰”. Podrá, también optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; y, en definitiva, emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU.

⁸ La Sentencia del Tribunal Supremo 1163/2018, de 9 de julio, interpreta el alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la citada Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, considerando, de una parte, que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que debe darse al fallo y fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, “adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial. [...] En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar (...) que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos) no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE”. De otra parte, entiende que “el artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, ‘no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene’, o, dicho de otro modo, porque ‘impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)”. Es, precisamente, esta nulidad total del artículo 110.4 del TRLHL la que, de acuerdo con el Alto Tribunal “posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL”.

⁹ Hasta la revisión constitucional de este tributo, “tenía lugar, por tanto, la aplicación de una regla objetiva disociada de la realidad que puede ser inferior o superior al incremento real del terreno. Y, con carácter general, no resulta posible imponer una carga tributaria cuando no se ha producido un incremento del valor por el paso del tiempo. Lo contrario implicaría hacer tributar por hechos inexpresivos de capacidad económica” CALVO VÉRGEZ, J. (2019), pág. 585.

¹⁰ El valor probatorio de estas escrituras sería equivalente al que se atribuye a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, tal y como ha reiterado el Tribunal Supremo en las sentencias de 23 de mayo 5 de junio y 13 de junio, de 2018. Hay que recordar, que precisamente fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la referida sentencia 59/2017 para asumir, sin oponer reparo alguno, que, en los supuestos de hecho examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía.

La nulidad parcial de las liquidaciones de este tributo, solo para aquellos casos en los que se prueba la minusvalía, es la que provoca que ese daño antijurídico deba ser acreditado en cada caso con los medios que se consideren oportunos; situación que, de haberse producido una nulidad de la figura tributaria en cuestión, se limitaría a la acreditación efectiva de que se ha soportado el pago de la liquidación.

En este segundo supuesto, la declaración de inconstitucionalidad del tributo sustentaría, sin más, la declaración de responsabilidad patrimonial de la Administración¹¹.

Constatado, con mayor o menor esfuerzo probatorio, el daño antijurídico que deriva de la declaración de inconstitucionalidad de la Ley, debemos recordar las dos condiciones que la LRJSP contiene a este respecto: una sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño y que los daños se hayan producido en el plazo de los cinco años anteriores a la fecha de la publicación de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma, salvo que se disponga otra cosa en esa resolución.

La interpretación de este primer requisito ha de coincidir con la mantenida en relación con el supuesto examinado en el apartado anterior.

El Tribunal Supremo ha confirmado que lo procedente es efectuar una interpretación amplia de esta exigencia en cuanto, “supone una limitación o cortapisa procedimental considerable que, además, se proyecta sobre el acto administrativo, siendo que el resarcimiento del perjuicio causado por el poder legislativo no implica necesariamente dejar sin efecto el acto sino el reconocimiento de que ha existido un perjuicio individualizado, concreto y evaluable que resulta indemnizable, derecho que nace y tiene su fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de la norma por el Tribunal Constitucional”.

Por ello, cuando el precepto se refiere a sentencia firme en cualquier instancia desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa, “ha de entenderse que comprende todas aquellas formas de impugnación de dicha actuación que, de una parte, pongan de manifiesto la disconformidad del interesado con la misma cuestionando su constitucionalidad y, de otra, den lugar al control jurisdiccional plasmado en una sentencia firme en la que se valore la constitucionalidad de la norma que después es objeto de pronunciamiento por el Tribunal Constitucional” (STS 1422/2020, de 29 de octubre).

No puede, como ya sostuvo con rotundidad el Alto Tribunal en Sentencia de 13 de junio de 2000, por tanto: “considerarse una carga exigible al particular con el fin de eximirse de soportar los efectos de la inconstitucionalidad de una ley, la de recurrir un acto adecuado a la misma fundado en que ésta es inconstitucional. La Ley, en efecto, goza de una presunción de constitucionalidad y,

¹¹ Como indicó el propio Tribunal Supremo en su sentencia de 17 de julio de 2000: “no parece necesario abundar en razones explicativas de la antijuridicidad del daño causado por el desembolso de determinadas cantidades en concepto de gravamen complementario sobre la tasa de juego, pues tal abono se produjo exclusivamente en virtud de lo dispuesto por el artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, declarado inconstitucional por Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre, de manera que quienes lo efectuaron no tenían el deber de soportarlo”.

por consiguiente, dota de presunción de legitimidad a la actuación administrativa realizada a su amparo. Por otra parte, los particulares no son titulares de la acción de inconstitucionalidad de la ley, sino que únicamente pueden solicitar del Tribunal que plantee la cuestión de inconstitucionalidad con ocasión, entre otros supuestos, de la impugnación de una actuación administrativa. Es sólo el tribunal el que tiene facultades para plantear "de oficio o a instancia de parte" al Tribunal Constitucional las dudas sobre la constitucionalidad de la ley relevante para el fallo (artículo 35 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional). La interpretación contraria supondría imponer a los particulares que pueden verse afectados por una ley que reputen inconstitucional la carga de impugnar, primero en vía administrativa (en la que no es posible plantearla cuestión de inconstitucionalidad) y luego ante la jurisdicción contencioso-administrativa, agotando todas las instancias y grados si fuera menester, todos los actos dictados en aplicación de dicha ley, para agotarlas posibilidades de que el tribunal plantease la cuestión de inconstitucionalidad. Basta este enunciado para advertir lo absurdo de las consecuencias que resultarían de dicha interpretación, cuyo mantenimiento equivale a sostener la necesidad jurídica de una situación de litigiosidad desproporcionada y por ello inaceptable".

En este sentido, entre estas formas de impugnación, según la propia legislación tributaria, se encuentra la solicitud de revisión de oficio de los actos nulos de pleno derecho, como uno de los procedimientos especiales de revisión, que, junto el recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas, integran los medios de revisión de los actos de aplicación de los tributos.

La segunda de las condiciones previstas en la LRJSP ya ha sido también abordada en el apartado anterior. Se ha fijado un límite temporal de cinco años anteriores a la fecha de la publicación de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley, salvo que la sentencia disponga otra cosa.

Como indicábamos en su momento, con la redacción del artículo 34.1 de la LRJSP no se cuestiona el *dies ad quem*, pues viene referido a la fecha de publicación de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma, fecha que opera como *dies a quo* en relación con el cómputo del plazo de prescripción de la acción de reclamación de un año.

Ahora bien, el precepto no es tan preciso en la determinación del *dies a quo*, por cuanto se refiere genéricamente a "los daños producidos". Sobre este particular, recordamos que el Tribunal Supremo ha precisado que "cuando el precepto se refiere a "daños producidos" está aludiendo a aquellos incuestionables y definitivos que no están sujetos o pendientes de revisión"¹². Corrige así

¹² En la jurisprudencia, defiende el Tribunal Supremo: "se atiende a los distintos tipos de daños señalado las particularidades de cada caso, en relación con la consolidación y fijación de la realidad de los mismos. En este sentido y cuando el daño se imputa a un acto administrativo que se considera ilegal, la producción del daño viene referida al momento en que se consolida la situación perjudicial derivada del acto causante, que tiene lugar al agotarse las vías - para corregir o evitarla efectividad del perjuicio- utilizadas por el interesado. Y esta apreciación, consideramos, es también conforme con la naturaleza del plazo establecido en el referido art. 34.1, dado que al cuestionarse por el perjudicado el acto causante del perjuicio ha de entenderse interrumpido su cómputo, de manera que no puede referirse la producción del daño consolidado y definitivo a un acto pendiente de decisión judicial y, que, caso de resultar favorable,

la jurisprudencia del Alto Tribunal las imprecisiones de la norma adaptando este instituto a las especificidades que operan en materia tributaria.

2.2. Responsabilidad por actos ejecutados por la Administración tributaria declarados ilegales o contrarios a derecho

Como defiende la profesora Mata Sierra, “la aceptación de los esquemas de la responsabilidad de la Administración en el seno del Derecho tributario se convierte en un formidable instrumento de control ante cualquier posible extralimitación administrativa, equilibrando, al menos en cierta medida, la posición de la Administración y los particulares en el marco de las relaciones jurídico-tributarias” (1997, pág. 153).

Estas relaciones se plasman en distintos actos y actuaciones de aplicación de los tributos, y de imposición de sanciones tributarias, en cuya determinación pueden producirse daños y perjuicios a los contribuyentes que pueden motivar la exigencia de responsabilidad de las Administraciones tributarias, como sucede en algunos de los supuestos que veremos a continuación.

En las liquidaciones de destacados impuestos, los contribuyentes pueden incorporar beneficios que se vinculan a la adquisición de determinados bienes, a la realización de ciertas inversiones, a, en definitiva un gasto concreto en el que se incurre, entre otras razones, con la expectativa de que pueda resultar de aplicación el incentivo. *¿Qué sucede si en un momento inicial es reconocida la exención, pero se procede a su revocación posterior por no concurrir las condiciones legalmente requeridas? ¿Cabe exigir responsabilidad a la Administración tributaria por los daños que le ocasiona este reconocimiento, posteriormente revocado, cuando se acreditan los gastos en los que se incurrió para la concesión del incentivo?*

El Tribunal Supremo respondió a esta cuestión en la Sentencia 793/2011, de 14 de febrero, centrando su posición en el momento en el que tuvo lugar el gasto incurrido, de forma que sí habría responsabilidad si se hubiera realizado con posterioridad al reconocimiento de la exención, acreditando así el nexo causal que exige el instituto de la responsabilidad; y descartando esta posibilidad, cuando éste se produzca con anterioridad a esta fecha, en los siguientes términos:

“Efectivamente, si el comportamiento de la Administración, posteriormente anulado por su contrariedad a Derecho, hubiese sido la causa de la inversión en maquinaria y obra civil realizada por la actora, es evidente que se la indujo a un desembolso, que posteriormente resultó económicamente ruinoso en cuanto no era rentable fuera de las premisas establecidas por la propia Administración. Ahora bien, para apreciar el nexo causal entre la acción administrativa -concesión de exención ilegal-, y el resultado dañoso - inversión realizada en maquinaria y obra civil -, debe estar acreditado que precisamente la causa objetiva de la inversión vino constituida por la decisión administrativa. Pues bien, todas las facturas presentadas por la actora con las que justifica el desembolso realizado en obra civil y maquinaria, son de fecha anterior a la concesión de la exención, lo que supone que la inversión no tuvo su causa objetiva en la exención otorgada, pues cuando se realizó la exención no

determinaría la eliminación del mismo y consiguientemente la procedencia del daño” (STS 1422/2020, de 29 de octubre de 2020).

había sido reconocida. No existe nexo causal entre la actuación administrativa y el perjuicio, siendo este atribuible en relación de causalidad, al comportamiento del interesado previo a la declaración de la exención”.

Resulta complicado acreditar que la causa objetiva de la inversión esté constituida por la decisión administrativa atendiendo únicamente al momento en el que se produce la inversión o el gasto, pues en la mayoría de beneficios fiscales esta condición ya debe haberse producido para que tenga lugar la propia concesión del incentivo. Es decir, en la mayoría de incentivos se exige que ya haya tenido lugar el gasto o la inversión que se pretende bonificar, produciéndose normalmente ésta con anterioridad a su reconocimiento por parte de la Administración tributaria y a su efectiva aplicación en la correspondiente liquidación. Si el temporal es el único criterio que podemos manejar en esta ocasión para probar la causalidad, resultará muy complicado, en la mayoría de los supuestos, poder demostrarla.

Debería atenderse a la propia naturaleza de la inversión o del gasto, tener en cuenta el motivo por el que se efectúa, la razón que la promueve, a, en definitiva, la realidad en concreto que se pretende bonificar. De modo que, dejando a un lado la causa por la que finalmente no se concede el beneficio, siempre que el contribuyente actuase motivado por la aplicación del mismo, dada la propia naturaleza del gasto o la inversión en la que incurre y que se cumplan las condiciones exigidas para su aplicación, si además hay una resolución de la Administración tributaria que la reconoce, no debería descartarse, en nuestra opinión, por este único motivo temporal la responsabilidad patrimonial de la misma.

Una vez liquidado el impuesto, cuando es declarado contrario al Derecho europeo o al ordenamiento constitucional, el contribuyente tiene derecho a una indemnización con una cantidad resultante, como ha aclarado el Tribunal Supremo, de las siguientes bases:

- A) La suma de todas las cantidades abonadas durante la vigencia del impuesto que hayan sido reclamadas. Este importe solo podrá verse minorado con las cantidades que, en el momento de efectuarse el pago de la indemnización por responsabilidad, el obligado tributario ya hubiera percibido por devolución de ingresos indebidos¹³.
- B) Los intereses legales de la cantidad reclamada, desde el día de la presentación de la reclamación hasta la fecha de notificación de esta sentencia.

Hay que precisar, como realizó la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 2012 (recurso contencioso-administrativo número 508/2011; ES:TS:2012:6227), que también versaba sobre la responsabilidad patrimonial del Estado legislador generada por un impuesto nacional contrario al Derecho de la Unión Europea, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad operaciones societarias, que estos "no son intereses de demora

¹³ En el caso específico del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, “también podrá minorarse la citada suma por las cantidades que, en el momento de efectuarse el pago de la indemnización por responsabilidad, la recurrente ya hubiera percibido por las devoluciones del tramo autonómico respecto del gasóleo profesional, respecto de ese mismo impuesto y ejercicios” (STS de 23 de marzo de 2021).

propriadamente dichos o en sentido estricto los que de modo reiterado reconoce nuestra jurisprudencia cuando estima, como aquí haremos, reclamaciones de responsabilidad patrimonial. Más bien, son un medio o instrumento para hacer efectivo el principio de plena reparación que es propio de ese instituto. Así, en aquellas tres sentencias de la misma fecha (17/09/2010), dictadas en los recursos números 373/2006, 149/2007 y 153/2007, hemos dicho que "el principio general en materia de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado es el de la "restitutio in integrum" o reparación integral del daño, lo que obliga no solo al abono de la cantidad indebidamente satisfecha a las arcas públicas sino también, en aras de ese principio de plena indemnidad, reconocido en la jurisprudencia de esta Sala (SSTS de 5 de febrero y 15 de julio de 2000, entre otras muchas) y en la propia Ley 30/1992 (art. 141.3) al abono de los intereses legales de la cantidad a devolver desde el día en que se efectuó la reclamación administrativa hasta la fecha de notificación de esta Sentencia, a partir de la cual se cuantificarán los intereses de acuerdo con lo establecido en el art. 106, apartados 2 y 3 de la Ley Jurisdiccional".

Por todo ello, el Alto Tribunal ha determinado que "no procede reconocer a la parte recurrente intereses distintos de los legales, ni con una fecha anterior a la del día de la presentación de la reclamación de responsabilidad patrimonial, que, al igual que se fijó en todas las sentencias antes referidas, constituye la fecha que debe operar como *dies a quo* para el cómputo de tales intereses, como tampoco procede actualizar las cantidades efectivamente abonadas por el tributo aquí controvertido conforme al IPC" (STS de 23 de marzo de 2021).

Junto a esos intereses, la indemnización también deberá cubrir los gastos en los que se ha incurrido durante la revisión de los actos y actuaciones de aplicación de los tributos mediante algunos de los medios previstos en los artículos 213 y siguientes de la LGT: la interposición de un recurso potestativo de reposición, de una reclamación económico-administrativa, y con los procedimientos especiales de revisión.

Si con el recurso o la reclamación se pretende la suspensión automática de la ejecución del acto¹⁴, deberá garantizarse su importe, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía. Estas garantías necesarias para obtener la suspensión son, exclusivamente: el depósito de dinero o valores públicos; un aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito, sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución; y la fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia; garantías que entrañan un coste, en ocasiones elevado, para los obligados a constituir las.

¿Qué sucede con los gastos ocasionados por la constitución y el mantenimiento de estas garantías cuando se anula la liquidación? ¿Cabe la indemnización al particular para resarcirle?

La conocida Sentencia del Tribunal Supremo número 8225/1995, de 18 de enero, proporciona las claves de este instituto en este ámbito, y rebate la posición de la Abogacía del Estado fundamentada en la voluntariedad de la suspensión "que establece el art. 81 del Reglamento de

¹⁴ En el caso de las sanciones, la suspensión opera de manera automática tal y como se establece en el artículo 212.3.a) de la LGT.

Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas , así como la pluralidad de fórmulas de garantías que se admiten para obtener la suspensión”, por lo que consideraba “evidente que la constitución del aval bancario, del que la sentencia recurrida hace derivar el derecho a la indemnización declarando la conexas responsabilidad patrimonial del Estado, fue un acto puramente voluntario y libremente elegido por la parte recurrente”.

Como sostiene el Tribunal Supremo, la constitución de una garantía “es una alternativa obligatoria al pago (o se ingresa o se reclama 172 pidiendo la suspensión, ya que en otro caso es ejecutada forzosamente la deuda), que sólo tiene carácter opcional para el sujeto pasivo, en cuanto a las modalidades de garantía a que se refiere el art. 81.4 del Reglamento de procedimiento de 1981. El depósito en dinero efectivo o en valores públicos o el aval o fianza bancario, en este supuesto”. Por este motivo, “el nexo causal está representado aquí por la relación entre el funcionamiento anormal de los servicios públicos (práctica de una liquidación tributaria incorrecta) y el daño causado al ciudadano, sea el interés legal de la cantidad ingresada en el Tesoro, el de la cantidad de dinero depositada, el rendimiento de los valores públicos o el costo del aval o fianza bancada. Y no puede decirse que el daño surge de un acto voluntario y libre del sujeto pasivo (p ej. constitución del aval) porque se halla constreñido a ello bajo el apercibimiento de que en otro caso se ejecutará forzosamente la deuda”.

Acreditada la relación de causalidad, la indemnización deberá corresponderse con el abono de los gastos originados por la constitución y mantenimiento de la garantía declarada improcedente tras la anulación de la liquidación.

Como indica la profesora Mata Sierra, “la indemnización que proceda en este tipo de casos ha de cubrir todos los costes –entendidos en el sentido más amplio posible- que se hayan generado para el particular como consecuencia de un mal funcionamiento de los servicios públicos que éste último no tiene obligación de soportar. Ello supone añadir a los que resultan de constituir y mantener la caución propiamente dichos –que son los que contemplan nuestros Tribunales y, en particular, los mencionados en la sentencia que comentamos- cualquier otro tipo de gastos en los que incurra el administrado con objeto de paralizar la ejecutividad de un acto de la Administración tributaria que se demuestra, desde un principio, improcedente (de representación, peritos...)”. De este modo, continua la autora, “el único límite a este respecto lo constituyen los requisitos que, a tenor del art 139.2 de la LRJAPPAC, deben cumplirse para que los perjuicios resulten indemnizables: que sean *efectivos y evaluables económicamente* y que puedan probarse por parte del sujeto perjudicado” (1997, pág. 159).

De este modo, el Tribunal reconoce el derecho del obligado tributario a ser resarcido e impone las costas procesales a la Administración, obligando a que se abonen no solo los daños y perjuicios que derivan de la constitución y mantenimiento del aval, sino también todos los vinculados al proceso. Esta solución, contribuye a “eliminar una posición privilegiada de la Hacienda Pública en sus controversias con los particulares que encaja mal con los postulados del Estado de Derecho” (Mata, 1997, pág. 161).

3. LA RESPONSABILIDAD DEL PERSONAL AL SERVICIO DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

La responsabilidad de los funcionarios y del personal al servicio de las Administraciones Públicas es un tema capital para el adecuado funcionamiento de los servicios y para la garantía de pleno sometimiento de toda actuación a la legalidad¹⁵.

Pese a ello, en la práctica, como afirma Vallina Velarde “más que de responsabilidad patrimonial de autoridades y funcionarios podemos hablar de irresponsabilidad o impunidad, pues si bien es cierto que en un plano jurídico-formal existe una normativa administrativa reguladora de la responsabilidad civil del personal al servicio de las Administraciones públicas, en la realidad resulta puramente nominal, ya que su aplicación es prácticamente nula. Se puede decir que de hecho tan sólo nos encontramos con supuestos de responsabilidad patrimonial del personal al servicio de las Administraciones públicas por vía de ilícito penal, cuando la condena conlleva la reparación de los daños y perjuicios causados, o en casos de responsabilidad contable exigida ante el Tribunal de Cuentas”.

La contundencia de estas palabras se agrava tras la modificación de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre realizada por la Ley 4/1999 de 13 de enero, con la desaparición de la acción directa del perjudicado frente al personal, sin que se le permita intervención alguna fuera de la denuncia, en el posible ejercicio de la acción de regreso. Dejando a un lado el ámbito penal, esta acción queda configurada como un procedimiento de oficio, esto es, como una cuestión interna entre la Administración y el empleado público¹⁶ de la que es excluido el propio afectado.

En la actualidad, la responsabilidad del personal al servicio de las Administraciones Públicas se regula en los artículos 36 y 37 de la LRJSP, distinguiendo entre la responsabilidad administrativa y la que puede tener lugar en materia penal, limitándose, para esta última, con una mera remisión a las disposiciones normativas que la regulen, en los términos que veremos a continuación.

Para hacer efectiva la responsabilidad patrimonial a que se refiere la LRJSP en la vía administrativa, los particulares reclamarán directamente a la Administración Pública correspondiente las indemnizaciones por los daños y perjuicios causados por las autoridades y personal a su servicio. Si se produce la indemnización a los lesionados, la Administración deberá exigir de oficio en vía administrativa de sus autoridades y demás personal a su servicio la

¹⁵ “La fiscalización que ejerce sobre los entes públicos la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, con ser importante, no es, obviamente, el único medio de lograr el sometimiento de la Administración al Derecho y para garantizar una protección efectiva del administrado contra el abuso administrativo. Es necesario que se complete con la revitalización de las técnicas de control interno –revisión de oficio, inspecciones de servicios- y, sobre todo, con la actualización y ejercicio efectivo de la responsabilidad de las autoridades y funcionarios. Olvidar el tema de la responsabilidad de estos es olvidar que el acto y la norma emanan de personas físicas”. PARADA VÁZQUEZ, R. (2017), pág. 628.

¹⁶ Responsabilidad que hay que entenderla referida a la actuación de éste como propia del funcionamiento de los servicios públicos, utilizando la expresión de la Constitución en su artículo 106.2, quedando al margen “las actuaciones estrictamente personales del funcionario, desconectadas de la idea de servicio («con desconexión total del servicio» decía el Consejo de Estado en su dictamen de 11 de abril de 1962), a las que no puede alcanzar la cobertura de la Administración pública”. VALLINA VELARDE, J. L. (1997), pág. 337.

responsabilidad en que hubieran incurrido por dolo, o culpa o negligencia, graves, previa instrucción del correspondiente procedimiento.

Para la exigencia de dicha responsabilidad y, en su caso, para su cuantificación, se ponderarán, entre otros, los siguientes criterios:

- a) El resultado dañoso producido.
- b) El grado de culpabilidad.
- c) La responsabilidad profesional del personal al servicio de las Administraciones públicas.
- d) Su relación con la producción del resultado dañoso.

El procedimiento para la exigencia de la responsabilidad debe iniciarse por acuerdo del órgano competente que se notificará a los interesados y constará, al menos, de los siguientes trámites:

- a) Alegaciones durante un plazo de quince días.
- b) Práctica de las pruebas admitidas y cualesquiera otras que el órgano competente estime oportunas durante un plazo de quince días.
- c) Audiencia durante un plazo de diez días.
- d) Formulación de la propuesta de resolución en un plazo de cinco días a contar desde la finalización del trámite de audiencia.
- e) Resolución por el órgano competente en el plazo de cinco días.

La resolución declaratoria de responsabilidad pondrá fin a la vía administrativa.

La Administración también puede instruir igual procedimiento a las autoridades y demás personal a su servicio por los daños y perjuicios causados en sus bienes o derechos cuando hubiera concurrido dolo, o culpa o negligencia, graves.

En materia penal, como no podría ser de otro modo, el artículo 37 de la LRJSP, remite a la norma correspondiente la regulación de la “responsabilidad penal del personal al servicio de las Administraciones Públicas, así como la responsabilidad civil derivada del delito”; debiendo, por tanto, atenderse a las disposiciones que regulen estas conductas en la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (CP).

Las incriminaciones contra los funcionarios, contenidas con carácter principal en el Título XIX del Libro II del CP, bajo la rúbrica de “Delitos contra la Administración Pública”, tienen por finalidad proteger tanto los intereses de la propia Administración, como sucede con los delitos de infidelidad en la custodia de los documentos y violación de secretos, abandono de destino y funciones públicas, o desobediencia; como los bienes y el patrimonio administrativo; o la legalidad y honestidad de la actuación administrativa, a lo que atienden figuras como la prevaricación o el cohecho.

Aparte de tipos específicos, el Código Penal considera circunstancia agravante de la responsabilidad el prevalerse del carácter público que tenga el autor (art. 22.7 CP)¹⁷.

Desde un punto de vista procedimental, la norma nos aclara que con carácter general, la exigencia de responsabilidad penal del personal al servicio de las Administraciones Públicas no suspenderá los procedimientos de reconocimiento de responsabilidad patrimonial que se instruyan. Únicamente tendrá lugar cuando la determinación de los hechos en el orden jurisdiccional penal sea necesaria para la fijación de la responsabilidad patrimonial.

Del régimen brevemente descrito, puede deducirse fácilmente la necesidad de efectuar una revisión de la responsabilidad patrimonial del personal al servicio de las Administraciones tributarias, en la que se examinase la posibilidad de volver a activar la acción directa del particular y que esta se pudiera ejercitar ante la jurisdicción contencioso-administrativa, pues como afirma Fortes González “sólo mediante un reconocimiento expreso de la acción directa del particular frente al funcionario presuntamente responsable, ejercitada junto con reclamación ante la Administración, o ejercitada únicamente frente a la Administración, pero en cuyo proceso se llama al funcionario o agente, como permite el art. 21.b) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, podría conseguirse una condena del funcionario a indemnizar los daños directamente imputados a su conducta dolosa, o culposa o negligente grave, respondiendo la Administración por el resto de los daños demostrados e imputables al funcionamiento del servicio, si es que los hay, dejando totalmente indemne al particular perjudicado” (2013, pág. 511).

4. PALABRAS FINALES

El artículo 106.2 de la Constitución Española, enuncia los presupuestos básicos de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas en el ejercicio de sus funciones, cuando dispone que los particulares tienen derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos.

El tardío desarrollo normativo de este instituto se suplió con una ingente jurisprudencia preocupada por el efectivo cumplimiento de este derecho, jurisprudencia que a día de hoy sigue supliendo las carencias que presenta la norma de Derecho Administrativo que regula su ejercicio, y que adapta sus disposiciones a las singularidades que operan en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario.

¹⁷ Como recuerdan PARADA VÁZQUEZ, R., y FUENTETAJA PASTOR, J. (2014), pág. 411, tradicionalmente la responsabilidad penal de los funcionarios públicos ha sido escasamente operativa, articulándose incluso fórmulas obstaculizadoras del enjuiciamiento directo por los tribunales comunes de las acciones de responsabilidad contra las autoridades administrativas y los funcionarios. Estas técnicas fueron la necesidad de la autorización previa administrativa para encausar penal o civilmente a las autoridades y funcionarios y la prejudicialidad administrativa en el proceso penal; técnicas que, aunque formalmente derogadas, tienen gran interés por su presencia todavía en el inconsciente jurídico”.

Con la finalidad de conferirle a este derecho la importancia que debe tener en el funcionamiento de toda actuación administrativa, y, con carácter singular, en relación con las Administraciones Tributarias, creemos que debería plantearse tanto la posibilidad de su reconocimiento expreso como de una regulación propia -siempre con arreglo a los términos generales fijados por las disposiciones administrativas-, en la LGT, que sea, posteriormente completada con el adecuado desarrollo reglamentario que precise, en similares términos a lo que ha sucedido, por ejemplo, con el procedimiento de recuperación de las Ayudas de Estado regulado en el Título VII de la LGT.

La concesión de ayudas estatales puede suponer importantes distorsiones de la competencia al favorecer a determinadas empresas o producciones que ven mejorada su posición en perjuicio de sus competidoras, otorgándoles un beneficio que atenta contra las reglas básicas sobre las que se construye el mercado comunitario y que comprobada su incompatibilidad debe implicar la devolución íntegra de la cantidad percibida incrementada en los intereses generados desde el momento de su atribución¹⁸. La ausencia de un procedimiento de recuperación concreto en nuestro ordenamiento, implicaba que tuviésemos que acudir al régimen general de recuperación de las subvenciones con las importantes disparidades que provocaba entre otras cuestiones, en lo relativo al propio plazo de prescripción.

La incorporación en la LGT de un procedimiento específico de recuperación de las ayudas de Estado es un claro ejemplo de especificidad de actuación de las Administraciones tributarias cuando las decisiones de restitución afectan al ámbito tributario, que confiere seguridad y facilita la aplicación del ordenamiento europeo. Con este mismo sentir, debería propiciarse la incorporación en la LGT del derecho de los obligados tributarios a exigir la responsabilidad patrimonial de las Administraciones tributarias y del personal a su servicio, junto a la regulación de un procedimiento específico con el que se materialicen de una vez por todas los principios constitucionales que fundamentan este derecho.

Bibliografía

CALVO VÉRGEZ, J. (2019): *La plusvalía municipal tras su inconstitucionalidad*, Wolters Kluwer, Madrid.

CHECA GONZÁLEZ, C. (2011): *La responsabilidad patrimonial de la administración tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

FORTES GONZÁLEZ, A. (2013): *La responsabilidad patrimonial de las autoridades y personal al servicio de las Administraciones públicas*, Universidad de Salamanca, Salamanca.

MATA SIERRA, M. T. (1997a): *La responsabilidad patrimonial de la administración tributaria*, Lex Nova, Valladolid.

¹⁸ En la sentencia *Kohlegesetz* de 1973 (STJCE de 12 de julio de 1973, *Comisión contra Alemania*, Asunto C-70/729 el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, confirmó por primera vez que la Comisión tenía la facultad de ordenar la recuperación de las ayudas estatales ilegales e incompatibles. En aplicación de las conclusiones de la referida sentencia y de la jurisprudencia subsiguiente, la Comisión comenzó a ordenar de manera sistemática la recuperación de las ayudas ilegales e incompatibles.

MATA SIERRA, M. T. (1997b): “Responsabilidad patrimonial de la administración tributaria derivada de la constitución de cauciones en los casos de suspensión de la deuda tributaria: (comentario de la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1995)”, *Anales de la Facultad de Derecho (León): revista jurídica de la Universidad de León*, núm. 1.

PARADA VÁZQUEZ, R. (2017): *Derecho Administrativo I. Introducción, organización administrativa y empleo público*, Ediciones Académicas, Madrid.

PARADA VÁZQUEZ, R., y FUENTETAJA PASTOR, J. (2014): *Derecho de la Función Pública*, OPEN Ediciones Universitarias, Madrid.

VALLINA VELARDE, J. L. (1997): “Responsabilidad patrimonial de autoridades y funcionarios”, *Revista de estudios de la administración local y autonómica*, núm. 274-275.

CAPÍTULO 16

REFLEXIONES FINALES

JUAN CALVO VÉRGEZ
Universidad de Extremadura
jucaver@unex.es

Como es sabido, junto a la Administración Pública, el interesado constituye el otro elemento subjetivo esencial e imprescindible en todo procedimiento administrativo. Dentro del procedimiento tributario, la posición y el *status* jurídico de los obligados tributarios no se agota en su condición de deudores y, en ocasiones, acreedores de la Hacienda Pública. Téngase presente que son varios los factores que se oponen a la posibilidad de que la relación crédito-deuda existente entre la Hacienda Pública y los obligados tributarios pueda reconducirse al esquema obligacional propio de las relaciones civiles. En primer lugar, el carácter legal e indisponible que caracteriza al crédito tributario, salvo que la ley establezca otra cosa (art. 18 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria). En segundo término, la presencia de una Administración Pública legalmente investida de las potestades de autotutela (declarativa, ejecutiva y sancionadora) para exigir, por sí misma, los diferentes créditos y prestaciones a través de los correspondientes procedimientos tributarios. Y, por último, la existencia a cargo de los obligados tributarios de un deber genérico de colaboración con la Administración tributaria (art. 93 de la LGT), constitucionalmente vinculado al deber de contribuir, y caracterizado por la existencia de un amplio repertorio de obligaciones formales cuyo cumplimiento está desarrollado con el desarrollo de actuaciones y de procedimientos tributarios que impiden reconducir la posición jurídica del contribuyente u obligado tributario a la de deudor en el orden jurídico civil.

El fundamento jurídico-constitucional de esta colaboración social con la Administración tributaria reside, tal y como declaró el Tribunal Constitucional en su Sentencia 110/1984, de 16 de noviembre, en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo establecido en el art. 31.1 de la Constitución, dado que dicha obligación es esencial para alcanzar la equidad fiscal. A pesar de que su objeto puede ser diverso, siempre ha de versar sobre aquellos aspectos de la aplicación de los tributos que faciliten el cumplimiento de las obligaciones tributarias y que simplifiquen a la Administración tributaria la gestión y ejecución de las competencias que tiene atribuidas. Esto es, además, lo que parece desprenderse del art. 92.3 de la LGT. La suscripción de estos acuerdos de colaboración entre la Administración tributaria y las entidades privadas ofrece las mismas características que presentan los suscritos con las denominadas “entidades colaboradoras” autorizadas a admitir el pago de las deudas tributarias.

Por lo que respecta al deber de informar a la Administración tributaria cabe indicar que el actual sistema de gestión tributaria, caracterizado por afectar a un considerable número de sujetos, se asienta sobre la necesaria colaboración de los administrados, los cuales han de facilitar a la Administración la información que ésta precise para poder llevar a cabo una correcta aplicación de los tributos y un adecuado control de las conductas de los particulares. Desde un punto de vista

subjetivo dicho deber afecta a toda persona, natural o jurídica, y pública o privada. En consecuencia, cualquier sujeto puede ser destinatario de dicho deber de proporcionar información. En relación con el objeto de la información, se ha de tratar de información “con trascendencia tributaria”, esto es, que adquiera relevancia, directa o indirectamente, en orden a la aplicación de los tributos.

En todo caso se ha de destacar la necesidad de tomar en consideración el principio de proporcionalidad, de manera que la trascendencia de los datos debe hallarse en proporción con el fin de la investigación tributaria. A este respecto ya señaló en su día la STS de 24 de julio de 1999 que “están proscritas las injerencias arbitrarias o desproporcionadas en el derecho a la intimidad de las personas en la exigencia del deber de información y colaboración tributaria”.

A pesar del amplio contenido que la LGT confiere a la obligación de suministrar información a la Hacienda Pública, dicho deber no carece de límites. Así, por ejemplo, el incumplimiento de la obligación de suministrar información con trascendencia tributaria a la Administración no puede ampararse en el secreto bancario; y, con independencia de ello, los requerimientos individualizados sobre operaciones no pueden exceder de la identificación de las personas y de las cuentas en que se encuentren el origen y destino de las mismas (apartado tercero del art. 93 de la LGT). En cambio, sí que constituyen límites al deber de colaborar aquellos que se desprenden de lo establecido en los apartados 4 y 5 del art. 93 de la LGT. En este sentido podríamos afirmar que el principal obstáculo a la obtención de información está representado precisamente por el necesario respeto al derecho a la intimidad.

El objeto de la presente investigación no ha residido en examinar desde una perspectiva sustantiva la posición de los obligados tributarios como deudores y, en su caso, acreedores de la Hacienda Pública, sino en el estudio de una perspectiva procedimental que nos permita analizar la posición jurídica de aquéllos en cuanto interesados en los procedimientos de aplicación de los tributos.

La LGT menciona de manera ocasional a los interesados, pero no los regula ni tampoco se refiere a ellos en el lugar que hubiese sido el idóneo para hacerlo, al establecer en el Capítulo II las “normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios”, que comprende los arts. 97 a 116. De ahí que el régimen jurídico de los interesados en los procedimientos de aplicación de los tributos deba extraerse de la dispersa regulación, sustantiva y procedimental, que efectúa la LGT de los obligados tributarios, acudiendo supletoriamente a las disposiciones generales sobre los interesados en el procedimiento administrativo común. Y ello en tanto en cuanto aquellos sujetos a los que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones y deberes fiscales no son los únicos interesados en los procedimientos tributarios. En efecto, los procedimientos de aplicación de los tributos no sólo interesan o afectan a los obligados tributarios que los promueven o frente a quienes se dirigen las potestades y actuaciones administrativas que en ellos se desarrollan. Existen sujetos cuyos derechos o intereses legítimos pueden resultar afectados por lo que se resuelva en un procedimiento del que no son parte y al que tienen derecho a acceder como terceros interesados.

Precisamente por ello se consideran interesados en los procedimientos de aplicación de los tributos a: quienes los promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos; quienes, sin haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en ellos se adopte; y aquellos cuyos intereses legítimos, individuales o colectivos, puedan verse afectados por la resolución, personándose en el procedimiento.

Sorprende, sin embargo, la tradicional resistencia de la Administración (y, con mayor razón, de la jurisdicción contencioso-administrativa) para aceptar la intervención en los procedimientos tributarios de los terceros legítimamente interesados. Así, por ejemplo, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de enero de 2006 negó una pretensión de nulidad de una actuación inspectora por haberse dado intervención en el correspondiente procedimiento inspector a los socios de la entidad transparente inspeccionada. Una posición similar adoptó el TS en su Sentencia de 18 de enero de 2008, en la que señaló lo siguiente: “Pese a reconocer que nos hallamos ante una clara conexión procedimental entre la situación jurídica de la sociedad transparente y la de sus socios, no existe previsión normativa tributaria que permita el acceso del contribuyente persona física, socio de una sociedad transparente, al expediente de regularización que a dicha sociedad se le practique en el ámbito del Impuesto General sobre Sociedades (...) ninguno de los preceptos citados se refiere a ese derecho de acceso o participación del socio de una entidad transparente en la comprobación tributaria que a la misma se le practica, y ello a pesar de quedar claramente establecidas las consecuencias fiscales que de dicha comprobación tributaria han de seguirse para el socio de la transparente a nivel de contribuyente individual”.

El órgano de la Administración que intervenga en un procedimiento tiene el deber de comunicar su existencia y tramitación a los titulares de derechos e intereses legítimos potencialmente afectados, cuya identificación resulte del expediente y no hayan comparecido en él (arts. 9 a 12 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas). Y, asimismo, los interesados en un procedimiento que conozcan datos que permitan identificar a otros que no hubieran comparecido, tienen el deber de proporcionárselos a la Administración actuante (art. 18.2 de la Ley 39/2015).

Con carácter general los particulares interesados podrán comparecer en los procedimientos personalmente o, como es habitual, por medio de representante. En el ámbito del Derecho Tributario, la representación no ofrece singularidades significativas respecto de las propias del procedimiento administrativo común, sin perjuicio de las precisiones que puedan establecerse en relación con un algún procedimiento específico (caso por ejemplo de lo dispuesto en el art. 232.4 de la LGT, respecto al momento de acreditar la representación). Excepcionalmente, y de forma motivada, puede requerirse la comparecencia personal del obligado tributario en los procedimientos de inspección, cuando así lo exija la naturaleza de las actuaciones a realizar (art. 142.3 de la Ley 58/2003). Y, en otros casos, resulta legalmente preceptiva la designación de un representante con domicilio en territorio español y la obligación de poner en conocimiento de la Administración el nombramiento, debidamente acreditado (arts. 47 de la LGT y 10 del RDLeg. 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes).

Al margen de la relación tributaria obligacional subyacente (ya sea ésta material o sustantiva), la posición de los obligados tributarios en los procedimientos de aplicación de los tributos se define por un conjunto de situaciones jurídicas activas y pasivas, esto es, de derechos y garantías procedimentales, de una parte, y de situaciones de sujeción pasiva a las potestades tributarias de autotutela, de otra. Y, siguiendo el precedente establecido en su día a través del art. 3 de la antigua Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes el art. 34 de la LGT explicita una serie de derechos y garantías de los obligados tributarios, los cuales en ocasiones se completan, mientras que en otras se reiteran a lo largo de diversos preceptos dispersos en el articulado de la LGT.

Por otra parte, y con independencia de la existencia de estos derechos y garantías procesales enunciados de manera concentrada o dispersa en la LGT, deben tenerse presentes los derechos fundamentales y las garantías constitucionales que asisten al contribuyente frente a las potestades tributarias de control (comprobación e investigación), de recaudación ejecutiva y de policía fiscal (supuestos de las potestades indagatorias y sancionadoras de la Administración fiscal).

El Tribunal Constitucional reconoció la función garantizadora de los principios ordenadores del sistema tributario en su Sentencia 182/1997, de 28 de octubre, señalando que dichos principios son, al mismo tiempo, límite y garantía individual frente al ejercicio del poder; y, junto a los deberes, constituyen los derechos de los ciudadanos frente a los impuestos establecidos por el poder tributario del Estado.

De cara al desarrollo de nuestra investigación se ha tenido presente que el conjunto de los derechos y garantías constitucionales del ciudadano-contribuyente son más precisos en su concreción, en su apreciación judicial y en su proyección sobre la actuación administrativa que los derivados del art. 31 CE. Significa ello que, en el ámbito de las relaciones de supremacía de la Administración, en el ejercicio de sus potestades de sujeción de los obligados tributarios, y en el cumplimiento de sus deberes de prestación, no puede producirse el menoscabo o la conculcación de los derechos públicos subjetivos que resulten afectados o incididos en el despliegue de las potestades de fiscalización y control, máxime cuando nos hallamos ante derechos fundamentales inherentes a la propia personalidad, y que tienen un valor central y nuclear en el sistema jurídico.

Se ha de tener en cuenta además que el conjunto de derechos y garantías procedimentales enunciados en la normativa tributaria no son sino concreciones legales, en unos casos, de derechos fundamentales y garantías constitucionales de los ciudadanos (por ejemplo, de la seguridad jurídica del art. 9.3 CE, o de la defensa y tutela judicial del art. 24.1 CE) y, en otros, de los principales mandatos y exigencias constitucionales que deben informar toda actuación administrativa y, en concreto, la desarrollada por la Administración de la Hacienda Pública, que no es otra que servir con objetividad los intereses generales y actuar de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al derecho (art. 103.1 CE), a través del procedimiento regulado en la Ley y garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado (art. 105.c CE).

Asimismo se ha de reconocer que la relación de derechos contenida en el art. 34 de la LGT ni es completa ni tampoco va acompañada de los cauces procedimentales que permitan exigir su cumplimiento o de las consecuencias de su vulneración para la Administración, obligada a respetarlos. En numerosas ocasiones, además, el legislador tributario viene a reproducir, de forma innecesaria, muchos de los derechos de los administrados frente a cualquier Administración Pública. Y es que resulta evidente que en un Estado democrático de Derecho como el proclamado por el art. 1.1 CE no resulta defendible la existencia de una relación de especial sujeción de los ciudadanos frente a la Administración tributaria que les haga detentar menos derechos que frente al resto de la Administración Pública.

Sorprende que estos derechos y garantías constitucionales del obligado tributario no se hallen mencionados en la LGT. Ahora bien, no por ello hemos de olvidar la proyección en los procedimientos de aplicación de los tributos de los derechos constitucionales anejos al deber de contribuir, esto es, el derecho a contribuir de acuerdo con la capacidad económica y mediante un sistema tributario justo (art. 31.1 CE).

Tal y como establece el art. 179.2.d) de la LGT, aquellos obligados tributarios que ajusten su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en estas publicaciones y comunicaciones quedarán exonerados de responsabilidad por infracción tributaria, al igual que sucede en aquellos casos en los que adecuen su actuación a los criterios manifestados en contestaciones a consultas tributarias escritas, siempre que exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios, y siempre y cuando éstos no hayan sido modificados. Ahora bien uno de los principales problemas que se plantea en estos casos es el relativo a la ausencia de criterios que permitan determinar cuáles son las contestaciones a consultas y las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos de mayor trascendencia y repercusión. A este principal defecto podría añadirse, además, el de que no se vincula ninguna consecuencia jurídica concreta a los posibles incumplimientos por parte de la Administración tributaria.

Con carácter general no resulta admisible el desarrollo de procedimientos tributarios en los que no exista intervención alguna de los órganos de la Administración tributaria, sino solo de los interesados. Y es que, si bien estos últimos han de declarar los datos con trascendencia tributaria y aplicar las normas que resulten oportunas para determinar el montante de la cuota tributaria los órganos de la Administración tributaria no pueden limitarse a comprobar, mediante el desarrollo de meras actuaciones de carácter interno.

Como es sabido los interesados en los procedimientos tributarios tienen derecho a un procedimiento sin dilaciones injustificadas imputables a la Administración, que se concreta en el derecho de exigir el cumplimiento del plazo máximo de resolución establecido para el procedimiento (art. 104 de la LGT) y a formular quejas y sugerencias ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente respecto al funcionamiento de la Administración tributaria. Sin embargo, en ocasiones se olvida que dicho derecho constituye un derecho de los ciudadanos y no sólo de los obligados tributarios. Así, no se limita únicamente a las cuestiones surgidas dentro de un procedimiento, a diferencia de lo que sucede en los supuestos anteriormente examinados. En la práctica suele tratarse de actuaciones de obligados tributarios y de cuestiones surgidas dentro

de un procedimiento, dada la amplitud de estos. Por otra parte se ha de tener presente que se trata de un derecho de los sujetos pasivos que no se encuentra en el plano funcional, dado que la queja, la reclamación y el derecho de petición (más allá de la sugerencia) se encontraban ya regulados con una importante tradición en nuestro ordenamiento. Es por el contrario en la vertiente orgánica donde cabe situar aquélla, dada la creación de un órgano colegiado específico como es el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

A la hora de salvaguardar los derechos y garantías de los contribuyentes se ha de criticar, por ejemplo, que la consabida separación de los procedimientos de liquidación y sancionador resulte más formal que real, no existiendo distinción alguna entre los funcionarios encargados de uno y otro procedimiento e incorporándose al procedimiento sancionador los datos y pruebas obtenidos en el procedimiento de regularización o de aplicación del tributo. Igualmente perjudicial resulta la posibilidad de llevar a cabo un procedimiento de investigación tributaria culminado con la práctica de una liquidación paralelo al desarrollo de una instrucción penal en la que se esté investigando la hipotética existencia de un delito contra la Hacienda Pública, no pudiendo además recurrirse aquellas liquidaciones dictadas en los procedimientos tributarios paralelos al proceso penal, ni en la vía administrativa (art. 254.1 de la LGT) ni ante la jurisdicción contencioso-administrativa (Disposición Final Décima de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa), en clara vulneración de lo dispuesto en el art. 24.1 CE.

Dentro de los principales derechos y garantías de los interesados en los procedimientos tributarios que hemos pretendido analizar se sitúa, en primer término, el derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Como es sabido la información y asistencia a los obligados tributarios se formula asimismo como deber de la Administración en el art. 85.1 LGT, concretándose a través de las siguientes actuaciones. En primer lugar, la publicación de textos actualizados y de la doctrina administrativa de mayor trascendencia; téngase presente que el Ministerio de Hacienda tiene la obligación de difundir, durante el primer trimestre del año, estos textos actualizados de las normas estatales con rango de ley y de real decreto en materia tributaria que hayan experimentado modificaciones respecto a los vigentes en el año precedente, así como una relación de todas las disposiciones tributarias que se hubieran aprobado dicho año.

Las restantes actuaciones a través de las que se da cumplimiento a este derecho de información y asistencia del que disponen los obligados tributarios son: la información de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, facilitando la consulta a las bases informatizadas donde se contienen dichos criterios, y pudiendo remitir comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta (art. 87.1 LGT); las contestaciones a consultas escritas (arts. 85.2.c. y 88 LGT); el suministro del texto íntegro de aquellas consultas o resoluciones económico-administrativas que se consideren de especial trascendencia (art. 87.2 LGT); la información sobre valores fiscales de bienes inmuebles (art. 90 LGT); los acuerdos previos de valoración (art. 91 LGT); y la asistencia en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias (art. 85.2.e. LGT).

Asimismo se ha pretendido estudiar el alcance del derecho de los obligados tributarios a que la Administración Tributaria les preste asistencia para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones respecto de ésta. Como es sabido dentro del ámbito de aplicación del citado derecho se sitúa, por ejemplo, la asistencia a los contribuyentes y ciudadanos en su identificación telemática ante las Entidades colaboradoras con ocasión de la tramitación de procedimientos tributarios (los obligados tributarios cuentan con la posibilidad de realizar telemáticamente el pago de sus deudas mediante el procedimiento de cargo en cuentas de su titularidad abiertas en las entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria).

Otros derechos de los interesados en los procedimientos tributarios que ha sido sometidos a estudio y revisión son los relativos a la necesidad de que las actuaciones de la Administración que requieran su intervención se efectúen en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Esta necesidad de que la intervención administrativa se produzca con el mínimo gravamen posible para los particulares ha de conectarse además con el principio de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario, del que constituye además exigencia estructural la limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales (art. 3.2 de la LGT). E igualmente puede ser puesto en conexión con el deber de la Administración de facilitar en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, recogido en el art. 99.1 de la Ley 58/2003.

Con carácter adicional se ha analizado el alcance y trascendencia de otros derechos relevantes tales como el derecho a ser informado al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y el alcance de las mismas; el derecho a conocer la identidad de las autoridades y funcionarios bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos en los que tenga la condición de interesado; el derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos, a solicitar certificación y copia de las declaraciones presentadas y a no aportar los documentos ya presentados o que se encuentren en poder de la Administración actuante (recogido en el art. 99.2 y .3 LGT); el derecho a acceder a los registros y documentos que formen parte de un expediente ya concluido y del que hayan sido parte (al que se refiere el art. 99.5 de la LGT); el derecho a la intervención y acceso permanente al procedimiento, que se concreta en la posibilidad de formular alegaciones y aportar documentos, de ser oído en el trámite de audiencia y de que se hagan constar sus manifestaciones con relevancia tributaria en las diligencias que se extiendan en el curso de los procedimientos; el derecho a la confidencialidad en las relaciones con la Administración tributaria y al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que suministre a la Administración o que se obtengan por ella (regulado en el art. 95 LGT); el derecho a que la Administración resuelva expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos tributarios y a la notificación de dicha resolución expresa (previsto en el art. 103.1 de la LGT); o el derecho a recurrir contra los actos y actuaciones de aplicación de los tributos, a obtener la suspensión de aquellos en los términos legalmente establecidos y a exigir las responsabilidades de las Administraciones Públicas y del personal a su servicio cuando legalmente corresponda (art. 106.2 CE).

En suma, la visión global de los derechos y garantías, de una parte, y de las obligaciones procedimentales, de otra, contribuyen configurar la posición jurídica de los particulares en la aplicación de los tributos, de manera que cuando el deudor tributario (titular pasivo de una relación jurídica obligacional) comparece en el procedimiento, se incorpora a otra relación jurídica (adjetiva o procedimental) independiente de la primera, y en la que su posición no es la de una mera sujeción pasiva a las potestades autotuteladoras de la Administración, asumiendo también un papel activo como titular de derechos y garantías accionables frente a una Administración tributaria que, sin menoscabo de sus tradicionales potestades de autotutela, viene obligada a ejercerlas conforme a las exigencias de la proporcionalidad y de la mínima incidencia en los derechos de los particulares, que aquélla no sólo ha de respetar, sino que también ha de defender y facilitar.

Tal y como se puso de manifiesto en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de septiembre de 2004 “si el equilibrio entre el interés público y la garantía de las personas constituye la clave del Estado de Derecho, el reto de éste, en este punto, consiste en reequilibrar la posición jurídica de la Administración y de los particulares en los procedimientos de aplicación de los tributos”.