

UN PASO ADELANTE EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE EL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN: STS DE 12 DE SEPTIEMBRE DE 2023, REC. NÚM. 3720/2019

Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Abogado

*Antiguo magistrado del Tribunal Supremo
(España)*

Resumen

La infracción por dos veces en un procedimiento de comprobación tributaria del trámite de audiencia (el previo al acta de disconformidad y el anterior al acuerdo de liquidación), al haberse resuelto reiteradamente sin tomar en consideración las alegaciones presentadas en tiempo y forma por el contribuyente, supone un absoluto desprecio al trámite procedimental, una abrogación funcional del procedimiento, que infringe el derecho al procedimiento administrativo debido, interpretado a la luz del principio de buena administración, determinando la nulidad de pleno derecho de la liquidación aprobada. En esos casos debe presumirse producida la indefensión material, pues no le corresponde al obligado tributario acreditar que sufrió indefensión, sino que recae sobre la Administración, que ha actuado repetidamente con torpeza infringiendo los derechos procedimentales de administrado, acreditar que su comportamiento no le ha causado indefensión.

Palabras clave

Principio de buena administración. Procedimientos tributarios. Procedimiento de inspección. Acta de disconformidad y propuesta de liquidación. Trámite de audiencia. Presentación del escrito de alegaciones el último día del plazo. Resolución por dos veces (alegaciones frente al acta de disconformidad y alegaciones frente a la propuesta de liquidación) sin tomar en consideración las alegaciones presentadas en tiempo y forma. Infracción del principio de buena administración. Nulidad de pleno Derecho.

Abstract

The infringement on two occasions in a tax assessment procedure of the hearing procedure (the one prior to the non-conformity report and the one

prior to the settlement agreement), having been resolved repeatedly without taking into consideration the allegations presented in due time and form by the taxpayer, implies an absolute disregard for the procedural procedure, a functional abrogation of the procedure, which infringes the right to due administrative procedure, interpreted in the light of the principle of good administration, determining the full nullity of the approved settlement. In such cases, material defencelessness must be presumed to have occurred, since it is not up to the taxpayer to prove that he suffered defencelessness, but it is up to the Administration, which has repeatedly acted clumsily infringing the procedural rights of the taxpayer, to prove that its behavior has not caused him defencelessness.

Keywords

Principle of good administration. Tax procedures. Inspection procedure. Non-conformity act and settlement proposal. Hearing proceedings. Presentation of the statement of allegations on the last day of the period. Resolution twice (allegations against the record of non-conformity and allegations against the settlement proposal) without taking into consideration the allegations presented in due time and form. Infringement of the principle of good administration. Full nullity.

Cómo referenciar: Huelin Martínez de Velasco, J. (2023). Un paso adelante en la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el principio de buena administración: STS de 12 de septiembre de 2023, rec.núm. 3720/2019. Revista Técnica Tributaria (142), 199-210, 233-240

SUMARIO

1. Antecedentes
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Doctrina del tribunal

1. Antecedentes

En los últimos años, desde 2017 (sentencia 1959/2017, de 13 de diciembre, casación 2848/2016, ES:TS:2017:4603), el Tribunal Supremo ha creado un sólido cuerpo de doctrina en torno al principio de buena Administración (para muchos, incluso para el propio Alto Tribunal, «derecho» a la buena Administración) con el que ha venido embridando a la Administración tributaria cuando, en el ejercicio de sus potestades, ha ido más allá de lo que le permite el ordenamiento jurídico.

Este principio, positivado en la Unión Europea al más alto nivel por el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales mediante el reconocimiento a los ciudadanos de un haz de derechos y facultades en sus relaciones con las administraciones públicas, muchos de los cuales se encuentran reconocidos en el Derecho positivo español desde hace décadas, ha alcanzado carta de naturaleza jurisprudencial en diferentes manifestaciones a través de numerosas sentencias del Tribunal Supremo.

Así, a título meramente enunciativo y no agotador: (i) el derecho de audiencia, que implica no sólo tener la oportunidad de alegar sino el derecho a que las alegaciones formuladas sean leídas, atendidas y aceptadas o rechazadas motivadamente (citada sentencia de 2017); (ii) la necesaria reinterpretación de la dualidad del sistema de gestión catastral-gestión tributaria en determinados tributos para facilitar que en sede de la segunda se pueda discutir el valor asignado a un bien inmueble con ocasión de la primera (sentencia 196/2019, de 19 de febrero, casación 128/2016, ES:TS:2019:579); (iii) la exigible diligencia en la ejecución de resoluciones económico-administrativas y las consecuencias de una dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente al órgano encargado de la misma [sentencias 1853/2019, de 18 de diciembre (casación 4442/2018, ES:TS:2019:4115), y 1810/2020, de 22 de diciembre (casación 5653/2019, ES:TS:2020:4506)]; (iv) la delimitación de las potestades administrativas en orden a la calificación, la declaración de conflicto en la aplicación de la norma y la constatación de simulación (sentencia 904/2020, de 2 de julio, casación 1429/2018, ES:TS:2020:2257); (v) la imposibilidad de abrir la vía de apremio en tanto no se haya dado respuesta a una solicitud de suspensión, aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria (sentencia 1309/2020, de 15 de octubre, casación 1652/2019, ES:TS:2020:3279); (vi) la interpretación de un derecho o beneficio fiscal de la forma más favorable a su mayor efectividad (sentencia 1356/2020, de 20 de octubre, casación 373/2018, ES:TS:2020:3265); (vi) el derecho a que prevalezca el valor declarado con arreglo a las tasaciones aprobadas por la propia Administración (sentencia 39/2021, de 21 de enero, casación 5352/2019, ES:TS:2021:110); o (vii) la necesidad de que las dilaciones en un procedimiento de aplicación de los tributos por causas no imputables a la Administración consten debidamente motivadas en la resolución que lo pone fin (sentencia 362/2021, de 15 de marzo, ES:TS:2021:1149).

Como puede apreciarse, el principio y/o derecho a una buena administración despliega sus efectos tanto en los ámbitos formales o procedimentales como en

aspectos sustantivos o de fondo de los actos administrativos tributarios. Faltaba dar un paso más en la jurisprudencia Tribunal Supremo y precisar los efectos o el alcance de la invalidez de un acto administrativo dictado tras un procedimiento en el que se hubiese desconocido de forma manifiesta el principio de buena administración. Ese paso ha sido dado en la sentencia de 1114/2023, de 12 de septiembre (casación 3720/2019, ES:TS:2023:3639).

2. Supuesto de hecho

El objeto del recurso era la liquidación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades de un grupo de consolidación fiscal tras unas actuaciones de comprobación que inicialmente tuvieron carácter parcial, pero que terminaron teniendo alcance general. El plazo inicial de duración de las actuaciones inspectoras se cifró en doce meses, pero después se amplió a veinticuatro meses (se trataba de un procedimiento anterior a la reforma de 2015). Otorgado al contribuyente un plazo para formular alegaciones previas a la formalización del acta, las presentó por correo, sin embargo, el acta en disconformidad fue incoada sin tomarlas en consideración. Tras este hito procedimental, el Jefe de la Oficina Técnica ordenó completar el expediente en relación con un elemento de la obligación tributaria. Cumplido lo ordenado, se dio traslado al grupo consolidado para que formulase alegaciones en el plazo de quince días, plazo cuya ampliación por otros siete aquél interés, a lo que accedió la Administración tributaria. El último día de ese plazo ampliado el obligado tributario presentó el escrito de alegaciones. El acuerdo de liquidación fue, finalmente, aprobado, indicándose en él que no se habían presentado alegaciones por el contribuyente. La liquidación se extendió también a una sociedad del grupo que no había sido objeto de comprobación directa y respecto de la que no se había extendido la correspondiente diligencia de consolidación. En el propio acuerdo de liquidación se «desagregó» el elemento de la obligación tributaria cuya comprobación había dado lugar a que se acordase el complemento de actuaciones, para que, en relación con él, se siguiese el procedimiento de comprobación.

En la reclamación económico-administrativa ante el TEAC y en la demanda deducida en el ulterior recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, el grupo consolidado denunció, entre otras infracciones, la vulneración del procedimiento legalmente establecido por no contestar por dos veces a las alegaciones presentadas y por haber dictado la Administración un acuerdo ordenando completar las actuaciones y aprobar, acto seguido, la liquidación sin cumplir los trámites normativamente establecidos, en particular, incluyendo a una sociedad dependiente que no fue objeto de comprobación directa, respecto de la que no se extendió diligencia de consolidación, y «desagregando» un concreto elemento objeto de la regularización.

La sentencia de la Audiencia Nacional, aun reconociendo la realidad de las infracciones denunciadas, concluyó, en síntesis, que no habían causado indefensión al contribuyente y que, por lo tanto, quedaban en meras irregularidades no invalidantes de la decisión administrativa recurrida.

3. Fundamentos de derecho

Fue preparado recurso de casación en el que se suscitaron cinco cuestiones con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, de las que fueron admitidas las tres siguientes:

- 1) Precisar si la omisión de toda comprobación directa sobre una de las sociedades dependientes del grupo de consolidación fiscal y sobre la que no se extendió la correspondiente diligencia de consolidación constituye un vicio de nulidad absoluta o una mera irregularidad invalidante del acuerdo de liquidación dictado en relación con el grupo fiscal.
- 2) Determinar, interpretando el artículo 63.2 de la Ley 39/2015 a la luz de los principios de buena fe y buena administración, así como de los de proporcionalidad y respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios (en el seno de un procedimiento en el que la Administración ha incumplido reiteradamente su obligación de resolver a la vista de las alegaciones del interesado, con independencia de que al dictar el acuerdo de liquidación el órgano decisor tuviera a su disposición alguna de esas alegaciones), si en ese escenario debe considerarse invertida la carga de la prueba de modo que, ante ese reiterado incumplimiento, deba presumirse que medió indefensión material, incumbiendo entonces a la Administración acreditar que tomó en consideración las alegaciones del interesado.
- 3) Aclarar qué efectos tiene sobre el acuerdo de liquidación el hecho de que en el mismo día se adopte la decisión de completar el expediente en relación con un concepto tributario que es excluido o «desagregado» de regularización en el propio acuerdo de liquidación.

La sentencia comentada se centra, en cuanto «cuestión troncal», en la segunda de las descritas en el auto de admisión del recurso de casación, que considera «nuclear» y *«que por su proyección sobre el conjunto de la regularización, podría provocar un efecto sistémico sobre la totalidad de la liquidación impugnada en la instancia»*.

En el análisis de esta cuestión, el Tribunal Supremo enfatiza la relevancia del trámite de audiencia, subrayando que su finalidad *«no consiste, únicamente, en advertir al obligado tributario de la información que se encuentra a disposición de la Administración, sino que, especialmente, se dirige a oír al administrado mediante la recopilación de sus alegaciones y documentos, siendo tarea esencial del órgano liquidador la de analizarlos, una vez aportados por el interesado»*. En otras palabras, el trámite de audiencia no sólo exige que el contribuyente presente alegaciones, sino que reclama, muy especialmente, *«la debida consideración de las alegaciones formuladas en tiempo y forma, toda vez que no resulta imaginable una decisión administrativa (la liquidación o la propia formulación del acta) que no las contemple o que no proceda a su valoración»*. Se añade en la sentencia que, *«en consecuencia, el pleno respeto al trámite de audiencia reclama la valoración oportuna de lo aducido por el interesado, a efectos de aceptarlo o rechazarlo»*.

Tras constatar que las infracciones procedimentales denunciadas por el contribuyente son reales, el Tribunal Supremo no acepta la trascendencia que la Sala de instancia dispensa a esos yerros formales y concluye que lo procedente es declarar la nulidad de los actos administrativos impugnados, con arreglo a las siguientes consideraciones:

- 1ª) La actuación de la Administración, resolviendo sin tomar en consideración por dos veces las alegaciones del interesado, se sitúa en un plano diametralmente opuesto a los estándares propios de un desenvolvimiento diligente.
- 2ª) Aunque la ley no establece expresamente la necesidad de esperar un tiempo prudencial para comprobar si el contribuyente ha presentado o no alegaciones por correo, así lo imponen la lógica y el principio de buena administración.
- 3ª) Lo *«más grave es que la Administración [...] tropieza dos veces en la misma piedra sin aprender de la experiencia vivida con relación a las alegaciones previas al acta»*.
- 4ª) El razonamiento del TEAC y de la Audiencia Nacional priva al contribuyente de su derecho a que las alegaciones sean valoradas por la Administración en los casos en que, como es su derecho, las presente por correo postal el último día del plazo, comoportamiento en modo alguno reprochable. Otra interpretación llevaría al resultado de que para que las alegaciones sean valoradas cabría exigir al interesado una cierta anticipación o una renuncia a parte del plazo legalmente establecido. La legalidad *«no admite reproches frente al contribuyente que ejerce su derecho a presentar por correo sus alegaciones el último día de plazo»*.
- 5ª) El *«principio de buena administración aborrece clamorosamente un proceder como el que muestra el asunto enjuiciado, pues la efectividad de dicho principio comporta una indudable carga obligacional para los órganos administrativos a los que se les impone la necesidad de someterse a las más exquisitas exigencias legales en sus decisiones, también en las de procedimiento»*.
- 6ª) *«En el supuesto enjuiciado, tan evidentes omisiones provocan un efecto sistémico que llega a alcanzar al acto mismo de liquidación tributaria. En efecto, la no observancia de los derechos del contribuyente comporta, en este caso, una manifiesta infracción del derecho a un procedimiento administrativo debido, al invalidar la funcionalidad de unos trámites que materializan derechos básicos de aquél»*.
- 7ª) Así las cosas, *«además de no ser posible excluir la posibilidad de indefensión, ciertamente, por las razones concurrentes cabe presumir que se ha producido la misma ante la ya constatada invalidez funcional de los trámites de alegaciones y audiencia, provocada por la propia Administración»*, que no puede invocar su propia torpeza y aprovecharse de ella *«para, a continuación, exigir del contribuyente que demuestre la indefensión»*. En las circunstancias del caso analizado *«no cabe reclamar de ese contribuyente que acredite que no sufrió indefensión siendo la Adminis-*

tración infractora la que debería haber justificado que esa reiteración de graves incumplimientos no generó indefensión al interesado».

Recapitulando todo lo anterior, el Tribunal Supremo concluye que «*estamos ante la constatación de un verdadero desprecio al trámite procedimental, una abrogación funcional del procedimiento y, por extensión, del derecho al procedimiento administrativo debido, que ha generado una indefensión real en la parte recurrente, constitutiva de un supuesto de nulidad de pleno derecho*», a tenor del artículo 217.1e) de la Ley General Tributaria.

4. Doctrina del tribunal

En base a todo lo anterior, el Tribunal Supremo establece la siguiente doctrina:

«En las circunstancias del presente caso, es nula de pleno derecho la liquidación practicada sin valorar las alegaciones previas del contribuyente, presentadas en tiempo y forma, precedida de la extensión de un acta en disconformidad en la que tampoco se valoran sus alegaciones ni los documentos aportados, al resultar absolutamente ineficaces cada uno de estos trámites, concebidos como una garantía real del contribuyente, y cuya efectividad debe preservar la Administración en el seno de las actuaciones tributarias, a la luz del derecho al procedimiento administrativo debido, interpretado conforme al principio de buena administración.

En tales circunstancias, debe presumirse la existencia de una indefensión material, incumbiendo acreditar a la Administración, en consecuencia, que la misma no se produjo.»

Como colofón de todo lo anterior, y sin necesidad de examinar las otras dos cuestiones con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia descritas en el auto de admisión, la sentencia estima el recurso de casación, casa y anula la sentencia impugnada y acoge el recurso contencioso-administrativo, anulando, con los efectos ropios de la nulidad de pleno derecho, los actos administrativos impugnados.