

Sumario

Presentación:

José Francisco Alfonso Palop	7
--	---

Editorial:

Las diferencias de tributación por razón de la residencia en el Impuesto sobre Sucesiones Antonio Cayón Galiardo	9
---	---

Estudios

Control judicial del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras (a la luz de lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria aprobado por Real Decreto 1065/2007) Jesús M ^a Calderón González	27
Los créditos públicos en sede concursal Fernando Gómez Martín	61
El trámite de audiencia previa (y otras garantías de contradicción) en los procedimientos tributarios: las consecuencias jurídicas de su omisión (<i>Segundo Premio de la XVII Edición del Premio AEDAF</i>) Alfonso Sanz Clavijo	95

Jurisprudencia:

STS de 10-12-2009. Nulidad de pleno derecho del artículo 233. 2 del RIS 1982	159
STS de 10-12-2009. ITPAJD. Constitución de fianza. No sujeción a quienes ostentan la condición de empresario o profesional.	161
STS de 25-11-2009. Prescripción. Eficacia interruptiva de la declaración-resumen anual. . .	163
SAN de 18-02-2010. IS. No procede deducción por reinversión de beneficios extraordinarios por los bienes que no se destinen a la actividad empresarial de forma duradera.	165
SAN de 03-02-2010. Intereses de demora. Determinación del inicio del devengo por rectificación de autoliquidaciones en virtud de sentencia del TJUE.	167
SAN de 16-11-2009. Suspensión de la ejecución sin prestación de garantía, condicionada al mantenimiento de la situación del procedimiento concursal, con la posibilidad de revisar la medida.	169
STSJM de 03-12-2009. Tasa por prestación del servicio de gestión de residuos urbanos. Cálculo de la cuota tributaria de la tasa en función del valor catastral de los inmuebles. . .	172

Doctrina Administrativa:

RTEAC de 20-01-2010. IRPF. Opciones sobre acciones no transmisibles. Corresponde imputar el rendimiento correspondiente en la fecha del ejercicio de las mismas.	177
RTEAC de 10-11-2009. Prescripción. En la fecha de interposición de la reclamación ya había transcurrido el plazo de prescripción.	179

RTEAC de 03-02-2010. El sujeto pasivo tiene que probar que los importes documentados en las facturas aportadas están relacionados con los ingresos, están contabilizados y se han realizado efectivamente.	182
RTEAC de 23-02-2010. IVA. Cuotas no registradas en el libro de registro de facturas recibidas. No puede conllevar la pérdida del derecho a deducir una simple obligación formal.	184
RTEAC de 01-12-2009. Sólo se incluyen en la instrucción del procedimiento sancionador los hechos o infracciones nuevos que se pongan de manifiesto en éste, no aquellos que ya hubieran sido puestos de manifiesto en otro procedimiento de comprobación.	188
RTEAC de 24-11-2009. IRNR. Ganancias patrimoniales. El tipo de gravamen aplicable debe equipararse al que se aplica a los residentes, en virtud del TJUE.	190

Unión Europea

STJUE de 21-01-2010. Petición de decisión prejudicial – Sexta Directiva IVA – Artículo 18, apartado 4 – Normativa nacional que prevé un plazo de prescripción de tres años para la devolución del excedente del IVA.	195
STJUE de 26-01-2010. Autonomía procesal de los Estados miembros – Principio de equivalencia – Recurso de responsabilidad patrimonial del Estado – Infracción del Derecho de la Unión – Infracción de la Constitución.. . . .	199
STJUE de 25-02-2010. Artículos 43 CE y 48 CE – Legislación tributaria – Impuesto sobre sociedades – Unidad fiscal compuesta por una sociedad matriz residente y una o varias filiales residentes – Tributación de los beneficios en sede de la sociedad matriz – Exclusión de las filiales no residentes.. . . .	204
STJUE de 04-03-2010. Impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco – Artículo 9, apartado 1 – Libre determinación, por fabricantes e importadores, de los precios máximos de venta al por menor de sus productos – Normativa nacional que fija un precio mínimo de venta al por menor de cigarrillos – Normativa nacional que prohíbe la venta de productos del tabaco a “un precio promocional contrario a los objetivos de salud pública” – Concepto de “legislaciones nacionales sobre el control del nivel de precios o sobre el cumplimiento de los precios impuestos”.	208
STJUE de 18-03-2010. Sexta Directiva IVA – Artículo 12, apartado 3, letra a) – Anexo H – Tipo reducido de IVA – Concepto de “derecho de acceso a una sala cinematográfica” – Cabina individual para ver películas a elección.	214

Bibliografía	217
-------------------------------	------------

Presentación

José Francisco Alfonso Palop
Vocal responsable de Estudios e Investigación

Con motivo de mi nombramiento como nuevo Vocal responsable de Estudios e Investigación, aprovecho la ocasión para ponerme a vuestra disposición y presentaros la nueva edición de nuestra Revista Técnica Tributaria, la número 89, en la que una vez más pretendemos reflejar el cambio tan vertiginoso que presenciamos en nuestro devenir legislativo, al mismo tiempo que formar una opinión en cuestiones que preocupan tanto a ciudadanos como a profesionales y que contribuyan al debate en la disciplina del Derecho Tributario.

La profunda crisis económica nos ha sumido en un período de inestabilidad presupuestaria, antesala de una modificación al alza de casi todos los tributos, con la casi segura irreflexiva modificación normativa de la que pronto sufriremos las consecuencias. Cuando leáis este número habrán entrado en vigor los nuevos tipos de gravamen del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobados en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 2010, de tal manera que el tipo general se incrementará en dos puntos, quedando fijado en el 18% el tipo reducido, en un punto, quedando por tanto fijado en el 8%. En cambio el tipo superreducido permanece inalterado en el 4%.

En este número, el editorial del profesor Cayón, tiene por objeto analizar “Las diferencias de tributación por razón de la residencia en el Impuesto sobre Sucesiones”, tema de máxima actualidad por cuanto recientemente la Comisión Europea ha remitido a España un dictamen motivado instando a la modificación de nuestra legislación sucesoria, lo que unido a la discusión planteada por la competencia fiscal entre Comunidades Autónomas en materia sucesoria, derivada de su progresiva eliminación de facto en muchas de ellas y de las voces que reclaman establecer un consenso a nivel nacional con la finalidad de conseguir una armonización del Impuesto que evite desigualdades y deslocalizaciones por motivos puramente fiscales, convierte de nuevo la reforma del Impuesto en el centro de la polémica.

El primer trabajo dentro del apartado estudios, y elaborado por el Presidente de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional D. Jesús M^º Calderón González, aborda uno de los temas de mayor interés en nuestra práctica profesional “El control judicial del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras”, en el que pone de manifiesto lo escrupuloso que se debe ser el poder judicial en el control de los mencionados plazos para el cumplimiento de las garantías y la defensa de la seguridad jurídica de los contribuyentes.

El segundo de los trabajos y 2º Premio AEDAF en su XVII edición, titulado “El trámite de audiencia previa (y otras garantías de contradicción) en los procedimientos tributarios: las consecuencias jurídicas de su omisión”, escrito por Alfonso Sanz Clavijo, al que felicito personalmente por su contribución, estudia un tema controvertido por los problemas que se originan en la práctica profesional.

El cierre a este apartado de Estudios, lo lleva a cabo nuestro compañero, Fernando Gómez Martín “Los créditos públicos en sede concursal”, tema que se ha convertido recurrente en el desempeño de nuestro trabajo, y nos ha obligado a adquirir algo más que una cierta cultura en el procedimiento concursal.

Como viene siendo habitual en nuestra revista, incorpora los habituales apartados de reseña de Jurisprudencia y Doctrina Administrativa con los pronunciamientos más relevantes de las últimas fechas, más los Comentarios de Jurisprudencia del TJUE, que en este número han sido preparados por nuestra compañera Nuria Puebla Agramunt.

Por último, no quiero dejar de agradecer a todos aquellos que hacen posible un proyecto editorial de estas características y que no sería posible sin la colaboración y el apoyo de especialistas cualificados, pues es nuestro empeño convertir a la Revista Técnica Tributaria en un referente dentro de las publicaciones dedicadas al Derecho Tributario.

Un cordial saludo

Las diferencias de tributación por razón de la residencia en el Impuesto sobre Sucesiones

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Complutense de Madrid.
Gabinete de Estudios AEDAF.

Recientemente la Comisión Europea ha remitido un dictamen motivado a España en relación con el Impuesto sobre Sucesiones instando, en un primer momento, a modificar su regulación para adecuarlo a las exigencias del Tratado. España deberá dar una respuesta satisfactoria o, en su caso, el asunto se planteará ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE).

El problema viene dado por el régimen aplicable a los no residentes, que se rigen por la legislación estatal, mientras que los residentes se sujetan a las normas dictadas por la respectiva Comunidad Autónoma, las cuales ha introducido generalmente reducciones y bonificaciones que reducen –o anulan, en algún caso– la carga fiscal por este Impuesto.

El interés del asunto ha motivado ya algunos estudios –en esta misma revista Aurora Ribes “La tributación sucesoria de los no residentes en España a la luz de la doctrina del TJCE”– que desvelan la evolución de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y que evidencian la existencia de un verdadero problema en la medida en que la situación descrita puede atentar contra la libre circulación de personas y capitales. De ahí que el, ya antiguo, tema de la reforma del Impuesto vuelva a adquirir actualidad y en esta ocasión llegue a algo más que a un mero debate doctrinal.

Todo ello pone de relieve un segundo problema que no debe sustraerse al debate y que deriva de la perspectiva interna, no comunitaria, pues nos parece difícil aceptar que las exigencias de las libertades económicas fundamentales comunitarias vayan a restringir el mosaico de regulaciones vigente, mientras que el juego de algunos principios constitucionales internos resulte ineficaz ante el principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, admitiéndose la plena validez de algunas diferencias de tributación que están actualmente vigentes.

Aunque este problema –o vertiente del problema- nos interesa ahora más que el primero, haremos un resumen de los términos en que se ha suscita la cuestión en el plano comunitario para examinarla después en la perspectiva interna.

A este efecto hemos de recordar (José Almudí “La fiscalidad directa del turismo residencial y su cuestionable compatibilidad con el Derecho comunitario originario”) que el TJCE se había pronunciado sobre la imposición patrimonial y en relación con la inaplicación a los no residentes del mínimo exento que, en cambio, sí afectaba a los residentes, declarando que el tratamiento diferenciado entre residentes y no residentes que se aplica por un Estado miembro en el que sólo está situado un 10 por ciento del patrimonio del contribuyente es explicable por cuanto éste no se encuentra en una situación comparable a la de los residentes. Lo que, a sensu contrario, permitía pensar en la existencia de un conflicto en el caso en que el contribuyente tuviese situado la parte principal de su patrimonio en el Estado en que no fuese residente. En tal caso, las disposiciones autonómicas que elevan el mínimo exento en relación con los sujetos contribuyentes residentes en sus territorios, podrían verse afectadas ya que se excluye de su aplicación al no residente en territorio español.

De igual modo, pero ahora ya en relación al impuesto sucesorio, desde las sentencias *Barbier*, de 11 de diciembre de 2003 y *van Hilten*, de 23 de febrero de 2006 el TJCE ha venido considerando que las diferencias de trato entre residentes y no residentes, fundadas exclusivamente en este hecho, se pueden relacionar con la libre circulación de capitales, pudiendo por tanto contravenir este derecho fundamental (en el caso *Barbier*, la norma que impedía la deducción en la base imponible de ciertas obligaciones que pesaban sobre el heredero no residente, se declararon incompatibles con la libertad de circulación de capitales, mientras que, en el caso *van Hilten*, se estimó que no existía tal incompatibilidad). En el mismo sentido, las sentencias *Jäger*, de 17 de enero de 2008, *Arens-Sikken*, de 11 septiembre de 2008 y otras, vienen a mantener la conexión entre las normas del impuesto sobre las herencias y la libre circulación de capitales.

De otro lado, en la sentencia *Geurts y Votgen*, de 25 de octubre de 2007, el tribunal vino a considerar que algunas medidas establecidas en el Impuesto, que imponían ciertos requisitos para disfrutar de alguna bonificación, también podían afectar a la libertad de establecimiento (los requisitos establecidos por la norma fiscal se referían a la adquisición hereditaria de una empresa y consistían en exigir que ésta hubiese suministrado empleo a un determinado número de trabajadores en el Estado concedente del beneficio tributario).

Pues bien, de todo lo anterior, Aurora Ribes, en el trabajo citado, concluye que dadas las competencias normativas atribuidas a las Comunidades Autónomas en este impuesto algunas de estas medidas podrían cuestionarse desde la perspectiva del ordenamiento comunitario, principalmente desde la libre circulación de capitales. Ello en la medida en que las normas autonómicas que establezcan ciertos beneficios fiscales –o mejoren los estatales- aplicables en la base imponible fijen requisitos tales como la permanencia de la empresa en el territorio de la respectiva Comunidad. Y, en el caso de reducciones aplicables en la cuota, por cuanto tales beneficios solo afectan a los residentes en sus territorios, pero no a los contribuyentes por obligación real.

Tal situación debe, por tanto ser afrontada sin dilaciones, porque, en los últimos años, han sido muchas las sentencias del TJCE que han declarado la incompatibilidad de normas españolas con el derecho

comunitario (la última que ahora recordamos, la sentencia de 6 de octubre de 2009, relativa a la diferencia de tipos aplicable a las ganancias patrimoniales, antes de 2007, cuando eran obtenidas por residentes y por no residentes. Diferencias que han sido abordadas con la entrada en vigor de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre).

Planteados así los términos del problema en el ámbito comunitario, nos hemos de centrar en la situación creada en el orden interno y a causa de las disposiciones legislativas dictadas por las Comunidades autónomas, a cuyo efecto hemos de partir de dos preceptos, contenidos en la legislación estatal, que sitúan el tema: el marco de la habilitación legal en el que pueden dictar normas las Comunidades Autónomas y el punto de conexión que determina su competencia.

Empezando por el punto de conexión, 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, con escasas variaciones respecto de la normativa anterior, establece en el artículo 32 que, en el impuesto sucesorio, la residencia habitual del causante a la fecha del devengo es el elemento a tener en consideración para determinar la normativa autonómica aplicable a cada hecho imponible.

Por otra parte, en el artículo 48, se fijan los límites de las competencias normativas autonómicas en el Impuesto admitiendo que puedan establecer o regular: reducciones de la base imponible; la tarifa del impuesto; las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente; y las reducciones y bonificaciones de la cuota. Es decir, les permite incidir en un conjunto de elementos decisivos en la cuantificación del tributo pero no sin concretar los márgenes en que deben desenvolverse las normas autonómicas, a cuyo efecto se ordena lo siguiente:

En relación con las reducciones en la base imponible, y por mantener el lenguaje ya acuñado por la doctrina, las Comunidades Autónomas pueden crear reducciones propias o incidir en las estatales, siempre calificando expresamente la medida adoptada en una de estas dos categorías, ya que les corresponden límites y un régimen distinto. Así, si se trata de reducciones propias, habrán de responder necesariamente “a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma” y “se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado”. En cambio, cuando afecten a las reducciones ya establecidas por el Estado, las opciones consisten en *mantenerlas en condiciones análogas* o en *mejorarlas* por medio de tres posibilidades: a) aumentando el importe o el porcentaje de reducción; b) ampliando las personas que puedan acogerse a la misma; y c) disminuyendo los requisitos para poder aplicarla. En cualquiera de estos tres casos, “la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal”.

En cuanto a las deducciones y bonificaciones que puedan aprobar las Comunidades Autónomas, la ley viene a ordenar su carácter complementario respecto de las estatales puesto que no podrán ser modificadas y serán de aplicación con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

Al margen de alguna casi insalvable duda que nos suscita la norma arriba resumida -¿mantener las reducciones estatales en condiciones análogas a cómo las ha regulado el Estado?-, de las dos clases de disposiciones estatales obtenemos la conclusión que, cuando el causante tenga, en el momento del devengo, la residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma, se aplicarán las normas

establecidas por ésta. Si bien, dados los límites con que se configuran estas competencias, el contribuyente sólo puede esperar una reducción de su carga fiscal o un más fácil acceso al disfrute de los beneficios regulados por la Comunidad.

Como puede comprobarse, la nueva norma reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, viene a corroborar la regulación contenida en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, que, en lo sustancial admitía también que éstas pudieran crear sus propias reducciones o modificar las del Estado y, en la misma forma en que lo hace la nueva Ley, las reducciones propias, debiendo responder a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma, y se aplicarían con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado, mientras que la modificación de las ya establecidas por el Estado deberían, bien mantenerlas en condiciones análogas a las establecidas por aquel, o bien mejorarlas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o mediante la disminución de los requisitos para poder aplicarla. En todo caso, la reducción mejorada sustituiría, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal.

Finalmente también hemos advertir que la atribución a las Comunidades Autónomas de facultades para regular las reducciones en la base imponible del Impuesto establecidas por el Estado, no debe entenderse limitada al conjunto de desgravaciones contenidas en el artículo 20 de la Ley 29/1987, sino también a cualesquiera otras reducciones que se hayan previsto en otras leyes y que afecten al citado Impuesto. Es el caso de los beneficios fiscales establecidos en la Ley 49/1981, de 24 de diciembre sobre Explotaciones Familiares Agrarias, sustituida posteriormente por la ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

Finalmente, sólo nos queda advertir sobre las consecuencias jurídicas de una vulneración por las leyes autonómicas de los límites fijados en la propia ley de cesión de tributos, puesto que cualquier vulneración de la Ley de cesión debe resolverse como si se hubiese conculcado la misma Ley Orgánica para la Financiación de las Comunidades Autónomas, pues las leyes de cesión de tributos son complementarias de la LOFCA ya que esta norma se remite a aquellas para determinados contenidos. Así, ha sido admitido, si bien de manera no enteramente satisfactoria, por la Sentencia del Tribunal Constitucional 137/1986 que equipara esta relación a la que existe entre la Ley y el Reglamento, y de forma más acertada por la STC 181/1988, que, con apoyo en el art. 28.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, ha declarado que "Para apreciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de una Ley (...) el Tribunal considerará, además de los preceptos constitucionales, las Leyes que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias del Estado y las diferentes Comunidades autónomas o para regular o armonizar el ejercicio de las competencias de estas".

Ello naturalmente al margen de la existencia de algunas disposiciones constitucionales, cuya vulneración trae efectos consabidos, como es la contenida en el artículo 157. 2. que ordena: "Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios".

Expuesto en esta forma resumida el marco en que deben desenvolverse las competencias normativas dictadas por las Comunidades, podemos ya adentrarnos en algunos ejemplos de disposiciones autonómicas cuya validez debe ponerse en tela de juicio o bien indagar alguna solución interpretativa que

conduzca a un resultado menos costoso para el ente público y para el contribuyente.

A este propósito, hemos de advertir que no realizaremos ahora una exposición sistemática de las disposiciones autonómicas, pues nuestra intención es simplemente la de reflejar lo sucedido dando cuenta de algunos casos que juzgamos son significativos, pero no únicos ni, necesariamente, los más graves. Por este motivo hemos indagado tanto en las disposiciones vigentes como en los textos anteriores que han podido ser actualmente modificados.

Pues bien, hemos de comenzar por referirnos a los casos en que algunas Comunidades han llegado a provocar, de hecho, la supresión del Impuesto en forma parcial pues se ha limitado este efecto a determinados parientes, normalmente, mediante una reducción en la cuota de un elevado porcentaje (99%, por ejemplo). Serían los casos de disposiciones como las que dictaron la Comunidad de La Rioja y la de Madrid que, introdujeron una deducción para las adquisiciones “mortis causa” referida a los sujetos incluidos en los grupos I y II, con el siguiente tenor:

“En las adquisiciones “mortis causa” por sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de la letra a) del apartado 2 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se aplicará una deducción del 99 por 100 de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas que, en su caso, resulten procedentes”.(Hemos seleccionado el texto de la norma dictada por La Rioja)

No obstante ello, en otro caso, como sucede con la Comunidad de Aragón, se ha conseguido este mismo efecto pero incidiendo en la base imponible y no en la cuota. Concretamente, se ordena en esta Comunidad que:

“Sin perjuicio de las reducciones de la base imponible previstas en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de cualquier otra aplicable por disposición dictada por la Comunidad Autónoma de Aragón, el cónyuge y los hijos del fallecido podrán aplicarse una reducción del 100 por 100 de la base imponible correspondiente a su adquisición mortis causa, incluida la relativa a pólizas de seguros de vida, conforme al siguiente régimen”...

Indudablemente, este tipo de medidas que vienen a introducir una diferencia entre contribuyentes por razón de la residencia en el territorio de cada Comunidad, puede fundamentarse en la propia corresponsabilidad fiscal y en la conveniencia de que cada Comunidad Autónoma pueda desarrollar una política fiscal propia. Sin embargo, no es menos cierto que debido a la radicalidad de la medida –realmente se anula el impuesto–, entendemos que suscita o encierra un contrasentido con el hecho de que estemos en presencia de un tributo cedido por el Estado a las Comunidades con la finalidad, declarada constitucionalmente, de prever y atender su financiación, por lo que cabe preguntarse si la competencia normativa que se atribuye a las Comunidades debe entenderse que alcanza a la supresión del tributo o si la finalidad perseguida con la cesión del Impuesto era otra y distinta.

Naturalmente, no es fácil encontrar a un sujeto, distinto del propio Estado, con legitimación activa que esté interesado en suscitar el tema ante la jurisdicción competente que podría terminar con una decisión contraria a sus intereses, pues es dudosa la capacidad para actuar de aquéllos que se sitúan fuera del ámbito de las reducciones que acabamos de exponer.

En segundo lugar, encontramos también importantes diferencias de tributación entre los contribuyentes según el territorio autonómico de residencia, cuando analizamos las limitaciones con se imponen a determinados beneficios fiscales, que puede afectar a distintos bienes o derechos objeto de la sucesión, pero que se han generalizado en la regulación autonómica de la sucesión hereditaria del patrimonio empresarial. Nos referimos a los requisitos que las Comunidades Autónomas exigen a los contribuyentes para acogerse a algunos incentivos fiscales, en particular los referentes a las empresas familiares, y que insisten en una o otra forma en la localización de la empresa en el territorio de la propia Comunidad. Este tipo de requisitos puede apartar de su ámbito de aplicación a contribuyentes que, distintos del causante -cuya residencia es el punto de conexión interno- no son residentes en la Comunidad o impedirles el desplazamiento de sus actividades a territorios distintos del perteneciente a la Comunidad Autónoma que los establece. Ambos efectos, según expondremos, pueden tener implicaciones constitucionales.

Antes de examinar algunos ejemplos de disposiciones autonómicas que reflejan esta realidad, es necesario advertir que las formas y matices con que se han establecido este tipo de exigencias es del todo diverso, a veces creando ciertas dificultades para interpretar su sentido. Por estos motivos, los expondremos ajustándonos a un cierto orden o sistema y comentando las dificultades que a veces se nos suscitan.

Para empezar nos ocupamos de las normas que, siguiendo los mandatos de las leyes de cesión de tributos a que hemos hecho referencia anteriormente, han establecido una bonificación autonómica propia, aplicable a las adquisiciones mortis causa de empresas individuales o de participaciones sociales. Es decir, una reducción en la base imponible que se aplicará con posterioridad a la estatal, en el caso en que esta segunda reducción fuera de aplicación al hecho, pues en otro caso, la única reducción procedente sería la autonómica. Además, estas reducciones propias, deberán estar fundadas en circunstancias económicas o sociales peculiares de cada Comunidad Autónoma.

Pues, bien, la forma en que normalmente se ha fijado el requisito de la localización de la empresa en el territorio autonómico, ha sido mediante la exigencia de que el domicilio fiscal o social de las empresas se sitúe en aquél. No obstante, en otros casos, se han empleado expresiones de incierto contenido con las que se ha pretendido la finalidad de vincular la empresa a sus territorios respectivos, pero que, como veremos, no significan lo mismo en todos los casos.

Comenzamos por la Comunidad de Castilla León que, por medio del Decreto Legislativo 1/2006, artículo 22 (redacción dada por el artículo 5 de la Ley 15/2006, de 28 de diciembre, de medidas financieras), contemplaba una reducción aplicable a la sucesión de participaciones en entidades con el siguiente contenido:

2. *Cuando en la base imponible de la adquisición esté incluido el valor de participaciones en entidades, que no coticen en mercados organizados, cuyo domicilio fiscal y social se encuentre en Castilla y León se aplicará una reducción propia de la Comunidad del 99 por 100 del mencionado valor, siempre que concurran las siguientes circunstancias:*

.....

- g *Que se mantenga el domicilio fiscal de la actividad en el territorio de Castilla y León durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante.*

En este caso, hemos de señalar que la exigencia de la localización de la entidad en el territorio de la Comunidad Autónoma se hace, primeramente al determinar qué entidades pueden acogerse a la reducción,

y, en segundo lugar, al exigir el mantenimiento de su localización en dicho territorio durante los cinco años siguientes al fallecimiento. Ahora bien, en el primer caso, la norma exige literalmente que el domicilio fiscal y social se encuentre en Castilla y León, y, en el segundo, lo que se menciona es el domicilio fiscal *de la actividad*. A nuestro juicio, tal diferencia en los términos de la Ley no creemos que sea trascendente o significativa, debiendo interpretarse ambas expresiones como equivalentes aunque, veremos, cabrían otras valoraciones distintas a la luz del contexto en que puede entenderse la última expresión.

En forma muy similar a la anterior, procedió Andalucía con la Ley 23/2007, de 18 de diciembre, por la que se crea la Agencia Tributaria de Andalucía y se aprueban medidas fiscales, que, en su Disposición final quinta, ordenaba:

2. *“Se establece una reducción propia en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del 99 por 100 en el supuesto y con los requisitos previstos en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, de adquisición mortis causa de empresas individuales, de negocios profesionales y de participaciones en entidades con domicilio fiscal, y en su caso social, en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía.*

....

El requisito relativo a la domiciliación en Andalucía establecido en el párrafo anterior para aplicar el porcentaje de reducción del 99 por 100 deberá mantenerse durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante.”

El texto de la norma que se examina no es totalmente claro, en principio, a la hora de determinar si el requisito de la radicación de la empresa o negocio profesional en el territorio de Andalucía es exigible solamente respecto de las sociedades cuyas participaciones son objeto de la sucesión, o si también se impone tal condición a las empresas individuales. La raíz de nuestra reflexión no es otra que la derivada de la propia naturaleza del domicilio fiscal, ya que éste no es un criterio o punto de conexión territorial cuando se trata de personas físicas, sino, como dice la propia LGT en el citado precepto, “el domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria”. Es decir, es un elemento necesario para fijar la competencia de los órganos administrativos, para la realización de las notificaciones, etc. Así se desprende también de la Ley 21/2001 reguladora de la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas, en que debe encuadrarse la norma comentada, por cuanto en los artículos 20 y 24, al referirse a las personas físicas, solo se empleaba como punto de conexión la “residencia habitual”, mientras que el “domicilio fiscal” sí era un punto de conexión relativo a las personas jurídicas (art. 21 de la Ley 21/2001).

Podría decirse que el tema suscitado carece de trascendencia en la práctica ya que, en relación con las personas físicas que es la cuestión que nos ocupa, la LGT, en el precitado artículo 48, al definir el domicilio fiscal lo fija en el lugar donde tengan su residencia habitual, por lo que necesariamente vienen a coincidir las ambos. Es decir, la ley comentada al exigir que la empresa individual tenga el domicilio fiscal en el territorio de Andalucía, lo que estaría exigiendo es que la residencia del causante (titular de la empresa) esté situada en este territorio. Por tanto, la solución legal sería correcta y además ajustada a la Ley 21/2001 que establecía como punto de conexión interterritorial interno, para las adquisiciones mortis causa, la residencia del causante.

Sin embargo, no creemos que la solución pueda simplificarse hasta ese extremo porque la LGT al regular el domicilio fiscal de estos sujetos y, tras situarlo en el lugar donde tengan su residencia habitual, añade: *“No obstante, para las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen, la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas”*.

Resulta así que se podría hacer una compleja interpretación de la Ley de Andalucía concluyendo que la reducción autonómica solamente se aplicaría a aquellas sucesiones en las que el causante tuviera su residencia habitual en el territorio de esta Comunidad, y en las que, además, la empresa tuviese efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas, quedando las demás excluidas del incentivo fiscal. Ello a pesar de que estaríamos aplicando al ámbito autonómico una disposición de la LGT que no está pensada estrictamente para estos casos.

En forma semejante a la anterior, Castilla-La Mancha, en el artículo 7 de la Ley 17/2005, modificada posteriormente, venía a declarar:

Artículo 7. Reducción en adquisiciones “mortis causa” de una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades

2. *Para la aplicación de la reducción será necesario que se cumplan los siguientes requisitos:*
 - a. *La empresa individual, el negocio profesional o las entidades deberán tener su domicilio fiscal y estar ubicados en Castilla-La Mancha. Ambos requisitos deberán mantenerse durante los cinco años posteriores a la fecha del fallecimiento del causante.*
 - c. *El adquirente también deberá mantener durante el mismo período de cinco años el derecho a la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.*
3. *No se considerará incumplimiento de lo establecido en la letra c) anterior si se transmiten los bienes o derechos y se reinvierten en otros de análoga naturaleza y destino empresarial, siempre que las nuevas empresas o negocios se encuentren ubicados y mantengan el domicilio fiscal en el territorio de Castilla-La Mancha hasta completar, al menos, el período de cinco años expresado en la letra a) del apartado 2 de este artículo.*
4. *La presente reducción es compatible y se aplicará con posterioridad a la reducción establecida en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

Como puede advertirse, ahora el requisito impuesto por la Comunidad viene a fijarse por medio de una expresión todavía más confusa –la ubicación de la empresa– ya que esta expresión carece de significado o definición previa en el ordenamiento tributario, por lo que exigirá una norma interpretativa que explique cual pueda ser el sentido de la Ley.

Pero todavía podemos encontrar más formas y expresiones con las que las Leyes autonómicas tratan de limitar territorialmente sus incentivos fiscales u obligar a la localización de las empresas en su propio ámbito. Es el caso del Principado de Asturias que, por la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales, creaba una reducción autonómica del 99 por 100 de su valor,

referida exclusivamente a empresas individuales o negocios profesionales e incompatible con la reducción estatal imponiendo las siguientes exigencias:

- a *Que resulte de aplicación la exención regulada a este efecto en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.*
- b *Que la actividad se ejerza en el territorio del Principado de Asturias.*

.....

- e *Que se mantenga el domicilio fiscal y social de la entidad en el territorio del Principado de Asturias durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante (Apartado redactado por la Ley 6/2003, de 30 de diciembre).*

En relación con esta disposición, hay que señalar la diferente forma en que la ley se refiere a la situación de la empresa en el territorio de la Comunidad Autónoma, pues en una ocasión se exige que la actividad se desarrolle en ese territorio, mientras que en la segunda ocasión impone que el domicilio fiscal y social de la entidad estén situados en el territorio del Principado de Asturias. La primera exigencia es una condición que se impone en relación al causante, sobre la cual la ley no flexibiliza su cumplimiento, ya que parece condicionar la reducción a que la totalidad de su actividad tengan lugar en el territorio autonómico, sin que se establezca ningún criterio para determinar en qué consiste este requisito, pudiendo referirse tanto a la ubicación de su sede de dirección efectiva, como a sus operaciones, etc. La segunda exigencia claramente está fijada en relación con el causahabiente, suscitando cuestiones interpretativas a las que hemos hecho referencia al examinar las normas dictadas por otras Comunidades.

Expuestos algunos ejemplos de la normativa autonómica que trata de limitar los efectos de sus incentivos fiscales a las empresas localizadas en sus respectivos territorios, hemos de señalar que los comentados hasta ahora son siempre disposiciones que establecen reducciones autonómicas “propias”. Es decir, que se aplican con posterioridad a las reducciones fijadas por el Estado, razón por la que, cuando la norma estatal resulte de aplicación, el efecto de la reducción autonómica será bastante limitado pues solo actuará sobre el resto de la base imponible ya reducida tras la bonificación general. Aún así, no se nos oculta que, además de las deficiencias técnicas que hemos señalado en relación con la interpretación de las normas transcritas, sus efectos no deben medirse solo cuantitativamente, sino también por las diferencias de tributación que introducen en todo caso.

Pues bien, vamos ahora a ocuparnos de algunos ejemplos de leyes dictadas por varias Comunidades que, en la misma materia a que se referían las anteriores, van a establecer “mejoras” en la reducción estatal, lo que significa que la aplicación de la norma autonómica desplaza o sustituye a la estatal, de suerte que de no cumplirse el requisito de la localización de la empresa en sus respectivos territorios, el contribuyente no podrá disfrutar de ningún incentivo. Ahora bien, no se nos oculta que la realidad puede discurrir por caminos distintos de los señalados, pues en alguna Comunidad Autónoma se ofrece al contribuyente la posibilidad de elegir la norma a que desea acogerse (estatal o autonómica), configurándose una especie de tributación a la carta mediante la cual se desvanece el riesgo de un conflicto jurídico que lleve ante la jurisdicción competente el problema que estamos examinando.

Comenzaremos por referirnos a la Comunidad de La Rioja y a su Ley 6/2007, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2008, en que, para el cálculo de la base liquidable, declara aplicables las reducciones recogidas en el artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con las siguientes especialidades:

Artículo 5. Reducciones en las adquisiciones de empresas individuales, negocios profesionales, participaciones en entidades y vivienda habitual.

1. *Cuando en la base imponible de una adquisición "mortis causa" esté incluido el valor de una empresa individual o de un negocio profesional situados en La Rioja, para obtener la base liquidable, se aplicará en la imponible una reducción del 99 por 100 del mencionado valor, siempre que concurren las siguientes circunstancias:*

....

- d) Que se mantenga el domicilio fiscal y social de la entidad en el territorio de La Rioja durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante.*
 - e) Que el adquirente tenga su domicilio fiscal en el territorio de La Rioja en la fecha de fallecimiento del causante.*
2. *Si en la base imponible de la adquisición "mortis causa" está incluido el valor de participaciones en entidades cuyo domicilio fiscal y social se encuentre en La Rioja y que no coticen en mercados organizados, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible una reducción del 99 por 100 del mencionado valor, siempre que concurren los mismos requisitos establecidos en las letras a), b), c), d) y e) del apartado 1 anterior. ..."*

En este caso, los requisitos fijados por la Ley no difieren de los establecidos por otras Comunidades antes analizados, aunque ahora se trata de una mejora de la bonificación del Estado.

Por otra parte, la Comunidad Autónoma de Canarias, en la Ley 2/2004, de 28 de mayo, de Medidas Fiscales y Tributarias, en su artículo tercero, también introduce una reducción del 99% en la base imponible por adquisición mortis causa de empresas individuales, negocios profesionales, participaciones en determinadas entidades y vivienda habitual, con el siguiente contenido de mejora de la estatal:

- c) Que la actividad económica, dirección y control de la empresa individual, del negocio profesional o de la entidad cuyas participaciones se transmiten radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias en el momento del fallecimiento y se mantengan en el propio territorio de la Comunidad Autónoma durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante.*

En el caso de que la empresa, negocio o participaciones adquiridos se aporten a una sociedad como consecuencia de su constitución o de una ampliación de capital, esta sociedad debe desarrollar su actividad económica principal y mantener su dirección y control en Canarias durante el plazo expresado.

En este caso, los términos en que la ley ordena ha de cumplirse la exigencia que venimos analizando, vienen dados por la referencia a la radicación en este territorio de "la actividad económica, dirección y control de la empresa". Esta localización deberá producirse en el momento de la sucesión y mantenerse durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante. Incluso en caso de que los bienes o

participaciones adquiridos se aporten a una sociedad, recibiendo a cambio participaciones en la misma, esta sociedad debe desarrollar su actividad económica principal y mantener su dirección y control en Canarias durante el plazo expresado.

Sin reiterar temas de los que anteriormente nos hemos ocupado, destacaremos que la ley, al referirse a la “actividad económica”, se refiere a la “principal”. Esta expresión creemos que es de aplicación tanto para la empresa que se transmite por herencia y que puede gozar de esta reducción en la base imponible, como a la sociedad a la que se aporta la primera, pues no sería razonable otra interpretación que impidiese realizar cualquier operación fuera del propio territorio.

Ahora bien, según la normativa complementaria del precepto transcrito, cuando en un determinado supuesto de hecho no se cumplan los requisitos adicionales que se derivan de la ley autonómica, se ordena la aplicación de la bonificación regulada por el Estado (siempre que se den las condiciones legalmente exigidas). Y, cuando por el contrario se cumplan tales requisitos autonómicos, se aplicará la reducción del 99 por 100. Pero si una vez aplicada una reducción dejaran de cumplirse las condiciones de futuro que en ella se imponen, surgirá la obligación de efectuar el ingreso correspondiente a las cantidades reducidas en exceso en la primera liquidación practicada, junto con los intereses de demora, por lo que debemos entender que no serán de aplicación sanciones, salvo en situaciones concretas que siempre pudieran surgir. Es decir, en este caso, una vez efectuada la opción por el contribuyente, queda sujeto al régimen elegido.

A nuestro juicio, tales previsiones no parecen estar en concierto que lo que, hemos visto, disponen las leyes de cesión de tributos para el caso en que las Comunidades Autónomas decidan establecer “mejoras” en las reducciones estatales, sustituyéndolas.

Finalmente nos referiremos a la Comunidad de Aragón que, en su código de tributos cedidos, contempla una reducción por la adquisición mortis causa que afecta a los casos contemplados en la letra c) del apartado 2 del artículo 20 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones y que se aplicará en el ámbito de la Comunidad Autónoma conforme a las siguientes disposiciones:

3. “Para la aplicación de la reducción se seguirán las siguientes reglas:
 - b En el caso de las participaciones en entidades deberán cumplirse los requisitos de la citada exención en el Impuesto sobre el Patrimonio en la fecha de fallecimiento; no obstante, cuando sólo se tenga parcialmente derecho a la exención, también será aplicable, en la misma proporción, esta reducción. A los solos efectos de este apartado, el porcentaje del 20 por 100 a que se refiere la letra c) del punto 2 del citado artículo se computará conjuntamente con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta cuarto grado del fallecido, siempre que se trate de entidades cuya actividad económica, dirección y control radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón.

La adquisición deberá mantenerse durante el plazo de cinco años conforme a los requisitos previstos en la normativa estatal. En el caso de que, como consecuencia de una operación societaria de fusión, escisión, canje de valores, aportación no dineraria o similares, no se mantuvieran las participaciones recibidas, no se perderá el derecho a la reducción, excepto si la actividad económica, su dirección y control dejaran de estar radicados en la Comunidad Autónoma de Aragón. En este caso, el parentesco por afinidad no se perderá por fallecimiento del cónyuge que sirve de nexo, salvo segundas nupcias.

Artículo 133-4.-Aplicación de beneficios fiscales.

En el impuesto sobre sucesiones y donaciones, la opción por la aplicación del régimen de reducciones estatal o el propio de la Comunidad Autónoma de Aragón deberá ejercerse, expresamente, en el período voluntario de declaración o autoliquidación del impuesto. No obstante, cuando su aplicación no dependa del cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito en un momento posterior al de devengo del impuesto y no se hubiera ejercitado la opción en dicho plazo, la reducción que hubiera de practicarse será, conforme al artículo 20 de la Ley del impuesto, la regulada por el Estado.

En el caso de la Ley de Aragón y en relación con las operaciones de reestructuración empresarial, habríamos de distinguir dos supuestos de operaciones societarias que pudieran ser realizadas por los adquirentes: en primer lugar, los casos en que se cumplan los requisitos de la reducción conforme a la estricta aplicación de la norma estatal, en estos supuestos el beneficio obtenido no se perdería a consecuencia de estas operaciones societarias. En segundo lugar, los casos en que los adquirentes hayan realizado operaciones societarias pero en los que la reducción se hubiese obtenido mediante el cómputo de las participaciones poseídas por su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta cuarto grado. En estos supuestos, dado que la Ley aragonesa exige que la entidad esté radicada en el territorio de la Comunidad, se entenderá que, si a consecuencia de la fusión escisión, canje, etc., la nueva sociedad sobre la que se poseen participaciones deja de estar radicada en este territorio, se perderá la reducción. Ello se fundamentaría en que la norma autonómica tiene como finalidad extender el ámbito de la reducción estatal cuando se trate de “entidades cuya actividad económica, dirección y control radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón”. Debido a esta circunstancia se explicaría la pérdida del beneficio en los casos en que se produzcan operaciones de reestructuración empresarial que determinen la radicación de la entidad fuera del territorio de la Comunidad Autónoma.

Sin embargo no es esta la interpretación de la Ley que se desprende de una Resolución dictada por la Administración autonómica en la que se declaraba que: “El requisito de mantenimiento de las participaciones recibidas se exige en los mismos términos que resultan de la normativa estatal, salvo por lo que se indica a continuación. El supuesto es que como consecuencia de una operación societaria, la actividad económica, su dirección y control dejaran de estar radicados en Aragón. A pesar de la identidad del requisito, esta norma no sólo se aplica a aquellos supuestos en los que el acceso a la reducción fue posible por ampliación del grupo familiar hasta el cuarto grado. Se aplica en cualquier supuesto en el que, estando radicada en Aragón la entidad, dejara de estarlo como consecuencia de una operación societaria (...). Así delimitado el requisito, si una entidad deja de estar radicada en la Comunidad por razón distinta a una de las operaciones societarias citadas en la Ley, no se perderá el derecho a la reducción, sin perjuicio de lo que resulte de la pertinente comprobación inspectora.”

Es decir, la Ley de Aragón condiciona también la reducción obtenida conforme a la Ley estatal al requisito de que se mantenga la radicación de la empresa en el territorio de la Comunidad.

Dos cuestiones de interés suscita nuevamente esta interpretación administrativa de la norma legal: en primer lugar la conformidad de la Resolución administrativa con la Ley cuyo contenido trata de interpretar. En segundo lugar, y si la interpretación administrativa es ajustada a la Ley, la conformidad de la Ley con el conjunto de competencias atribuidas legalmente a la Comunidad.

En relación con la primera cuestión, entendemos que es posible que la literalidad de la Ley admita la aclaración de su sentido que le confiere la Administración, si bien hemos de matizarla a sus exactos términos, pues la Ley exige textualmente que “no se perderá el derecho a la reducción excepto si la actividad económica, su dirección y control, dejaran de estar radicados en la Comunidad Autónoma de Aragón”. Esta expresión “dejaran” de estar radicados en la Comunidad Autónoma de Aragón, nos permite entender que la Ley exige que, previamente a la operación, la entidad cuyas participaciones se han beneficiado de la reducción haya estado radicada en este territorio. Por lo tanto, si la nueva entidad (v.g. resultante de una fusión) no está radicada en este territorio, pero la entidad que se fusiona y cuyas participaciones pretenden gozar de la exención, tampoco estuvo radicada en él, no puede decirse que dejó de estar situada en su territorio ya que nunca lo estuvo. En este caso, no se perderá la reducción a consecuencia de la operación societaria. Sin embargo, lograda la reducción del 95 por 100 por cumplirse en una concreta sucesión mortis causa todos los requisitos exigidos por la Ley estatal, si la empresa cuyas participaciones se habían transmitido *mortis causa* hubiese estado radicada en la Comunidad, esta misma fusión determinaría la pérdida del beneficio fiscal.

Por otra parte cabe resaltar que la pérdida del beneficio sólo tiene lugar si la nueva radicación fuera de la Comunidad tiene lugar a consecuencia de la operación de reestructuración empresarial, más no si la empresa que se fusiona, aporta etc., antes de realizarse esta operación hubiera dejado de estar radicada en la Comunidad. Igualmente, tampoco desplegaría eficacia esta cautela legal en el caso en que, tras la operación de reestructuración, la nueva entidad mantuviera inicialmente su radicación en Aragón pero posteriormente cambiara su residencia a otra Comunidad. Ahora bien, en estos casos deberán ponderarse las circunstancias concretas del caso para evitar posibles comportamientos fraudulentos.

Por otra parte hemos de examinar la forma en que se decide cuándo una sociedad se considera radicada en el territorio de esta Comunidad. En concreto, la dicción literal de la Ley, con la misma dicción que hemos encontrado en otros casos, nos remite a “entidades cuya actividad económica, dirección y control radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón”. Por ello es necesario hacer una mención a los criterios empleados en la Ley a este fin que son los de: actividad económica, dirección y control. La primera advertencia se refiere al desconocimiento sobre si los criterios empleados por la Ley de Aragón han de utilizarse acumulativamente o en el orden fijado en la norma, aunque debemos pensar que deberán ponderarse los citados criterios en función de las circunstancias de cada caso. La segunda cuestión se refiere al problema de la definición de cada uno de los términos empleados: actividad económica, dirección y control, definición que ha sido abordada en la Resolución dictada por la Administración autonómica en donde se nos explica: “A estos efectos se entenderá que tiene su actividad económica en Aragón, cuando la mayor parte de su inmovilizado afecto a actividades económicas radique en esta Comunidad Autónoma.”

A nuestro juicio la solución que ofrece la Administración, si bien tiene el mérito de aportar una aclaración sobre los términos de la Ley y el criterio a seguir por quienes han de aplicar la norma, sin embargo suscita nuevas dudas, pues la expresión legal “actividad económica” no necesariamente debemos relacionarla con la ubicación del inmovilizado, sin que se defina tampoco el significado de las expresiones “dirección y control”. Al tiempo, como siempre ocurre con las normas interpretativas, surgen nuevos interrogantes sobre su propio contenido. Así, debemos entender, salvo mejor criterio deducido de la Ley, que “la mayor parte del inmovilizado” se habrá de determinar en función de diversos criterios como puede ser el del lugar donde se encuentre ubicado más del 50 por 100 del valor contable del mismo, el de la importancia de las funciones que se desarrollan en cada una de las sedes físicas de la entidad, etc.

En cuanto a la definición de los términos “dirección y control” entendemos que, por su coincidencia con los empleados en el art. 21 de las leyes de cesión de tributos y con el artículo 48 de la LGT, se deberá delimitar su contenido conforme a lo resuelto en aquellos casos en que se haya suscitado un conflicto relativo a la fijación del domicilio o radicación de una entidad.

A este efecto, consideramos que es relevante lo establecido por la Junta Arbitral de Resolución de Conflictos en Materia de Tributos del Estado Cedidos a las Comunidades Autónomas en el conflicto 6/2000 surgido entre la Comunidad de Madrid y la de Cataluña en relación con el ITPAJD, Impuesto sobre Operaciones Societarias, por aumento de capital. Aunque se trata de un Impuesto diferente y las circunstancias del caso no son siempre trasladables, en cambio tienen interés los argumentos sentados por la Junta Arbitral en orden a la fijación de diversos criterios que pudieran resultar decisivos para determinar los conceptos de dirección efectiva y gestión del negocio, que, adelantamos, define como “el ejercicio de las facultades de dirección necesarias para el desarrollo diario y habitual de la actividad empresarial, esto es, como gestión directiva o, invirtiendo los términos, como dirección gestora”.

En particular, la Junta Arbitral, tomó en consideración los siguientes elementos o pruebas: a) El propio domicilio fiscal declarado por los sujetos cuya comunicación a la Administración viene impuesta por la LGT y otras normas; b) La residencia habitual de los Consejeros. Criterio que requiere, en casos de administración colegiada, una cierta ponderación de las circunstancias; c) El lugar de celebración de los Consejos de Administración; d) La residencia de otras personas con poderes de dirección y gestión; e) La radicación de los medios personales y materiales dedicados a la actividad. Bien se trate del lugar donde se efectúa la contratación o en el que se lleva la contabilidad, etc.

Cerrada la enumeración de normas autonómicas que, a título de ejemplo, hemos destacado a nuestro propósito, hemos ya de plantearnos la cuestión a cerca de la conformidad de estas disposiciones con las competencias atribuidas legalmente a las Comunidades Autónomas, pues consideramos que debe afrontarse primeramente un posible problema de carácter constitucional ya que el ejercicio, aunque sea por delegación, del poder financiero de las Comunidades Autónomas está, en todo caso, sujeto a los principios y limitaciones constitucionales, de suerte que los principios informadores del sistema tributario deben ser respetados también en el desarrollo de las competencias normativas autonómicas sobre los tributos cedidos. En particular nos referimos ahora a la prohibición de discriminación por lugar de situación de lo bienes, procedencia de las rentas, realización del gasto, etc. recogida expresamente en la LOFCA (arts. 2 y 9), en donde se desarrolla la disposición constitucional contenida en el artículo 157.2 CE, pues si bien es cierto que la prohibición recogida en estos preceptos no debe ser entendida en forma absoluta, lo nos conduciría a la uniformidad total en el sistema fiscal, sino que se deben admitir diferencias entre las Comunidades ya que estas diferencias son expresión de su propia autonomía siempre que las medidas dictadas sean proporcionales y adecuadas a la finalidad perseguida y esta sea constitucionalmente legítima. Así lo han reconocido las SSTC 19/1987, 75/1990; 150/1990 y 14/1998. Así también se reitera en el artículo 2 de la LOFCA, modificado por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, que ordena:

“El sistema de ingresos de las Comunidades Autónomas, regulado en las normas básicas a que se refiere el artículo anterior, deberá establecerse de forma que no pueda implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales ni suponer la existencia de barreras fiscales en el territorio español, de conformidad con el apartado 2 del artículo 157 de la Constitución.”

Ahora bien, el contenido del mandato constitucional que prohíbe la adopción por las Comunidades de medidas que discriminen los bienes situados fuera del territorio, según el citado artículo 9 de la LOFCA, ha sido declarado en la STC 150/1990 de 4 de octubre, aplicable exclusivamente a los tributos propios de las Comunidades Autónomas, por lo que podría decirse que, en este caso, al tratarse de tributos cedidos, tampoco les afectaría la citada prohibición. Sin embargo, a nuestro parecer, esta interpretación del Tribunal constitucional y el desarrollo que del artículo 157.2 de la CE hace la LOFCA, es explicable por cuanto en el momento en que se dictó originariamente la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, las CCAA carecían de competencias normativas sobre los tributos cedidos, por lo que no era siquiera imaginable el problema que ahora suscitamos. Sin embargo, y esto sería un argumento contrario a nuestro razonamiento, no encontramos justificación al hecho de que en las posteriores modificaciones de la Ley Orgánica no se hayan tomado previsiones en este sentido alterando también los preceptos afectados.

En segundo lugar, también pueden suscitarse dudas sobre su adecuación al contenido del artículo 139.2 de la CE que prohíbe la adopción de medidas que obstaculicen la libre circulación y el libre establecimiento de empresas. En relación con este principio, ha declarado el Tribunal Constitucional, en sentencia 25 de abril de 2002 (Ponente: Excmo. Sr. D. Pablo Cachón Villar), que:

«toda medida que impida o fomente el traslado de empresas, incidirá lógicamente en la libertad de circulación y, por tanto, en la libertad de las empresas. Efectivamente, es nuestra doctrina que «el traslado de industrias guarda estrecha relación con los principios de la constitución económica a los que acaba de hacerse referencia, no sólo en la medida en que la actividad de traslado industrial de un lugar a otro dentro del Estado implica desplazamiento espacial de medios productivos y circulación (...) sino también por cuanto constituye una relevante manifestación de la libertad de empresa que el art. 38 de la Constitución reconoce (...), entendida aquí como libertad de actuación, de elección por la empresa de su propio mercado, cuyo ejercicio en condiciones básicas de igualdad queda constitucionalmente garantizado (...).

Cabe, por consiguiente, “que la unidad de mercado se resienta a consecuencia de una actuación autonómica que, en ejercicio de competencias propias, obstaculice el tráfico de industrias. (...) Y ello no sólo a través de medidas coactivas que directamente impongan trabas injustificadas a la circulación de industrias o a su desarrollo en condiciones básicas de igualdad, sino también mediante medidas de naturaleza graciable y acogimiento voluntario como ayudas, subvenciones u otro tipo de auxilios, que, en el marco de la actual Administración prestacional, adquieren, junto a su tradicional configuración como medios de fomento, promoción y protección empresarial, una innegable virtualidad de instrumentos de intervención económica, de los que puede llegar a hacerse un uso incompatible con las exigencias del mercado único, por propiciar, en mayor o menor grado, la disociación en ciertas zonas o sectores de reglas económicas que han de permanecer uniformes” (STC 4/1990, de 5 de abril, FJ 4).»

Es decir, cabría plantearse también su conformidad con este segundo parámetro de constitucionalidad, entendido como obstaculización a la libertad de establecimiento pero no en el sentido de impedir la ubicación de la empresas en el propio territorio, sino en el de provocar una deslocalización de las mismas mediante la atracción de capitales y empresas a la Comunidad, y, si bien creemos que negar este poder (a las Comunidades) es difícil a la luz del principio de autonomía tributaria, también debemos tomar en

consideración que muchas de las disposiciones antes examinadas se han dictado en el marco de las leyes de cesión de tributos que ordenaban el mantenimiento de las reducciones establecidas por el Estado “en condiciones análogas a las establecidas por éste” y, respecto de las reducciones creadas por las Comunidades, se imponía como fundamento de las mismas que respondiesen “a circunstancias de carácter económico o social, propias de las Comunidades Autónomas”.



Control judicial del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras

(a la luz de lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria aprobado por Real Decreto 1065/2007)

Jesús M^a Calderón González

Magistrado Especialista de lo Contencioso-Administrativo.
Presidente de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional

Resumen

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 tributos, se refiere en sus artículos 102 a 104 y 184 a la duración del procedimiento inspector, completando lo dispuesto en la Ley 58 /2003. En el presente artículo analizaremos algunas cuestiones relacionadas con dicha ampliación, muchas de ellas objeto de pronunciamiento o discusión actualmente ante los Tribunales de Justicia.

Abstract

Royal Decree 1065/2007 of 27 July, which approves the General Regulation of the operations and management procedures and tax inspection and development of the common rules of procedures for the implementation of taxes, refers in its Articles 102 to 104 and 184 to the length of inspector procedure, completing the provisions of Law 58 / 2003. In This article will examine some issues related to this extension, many of which are delivered or the subject of discussion currently before the courts.

Palabras clave:

Procedimiento inspector, duración, jurisprudencia.

Keywords:

Inspector procedure, length, law of precedent.

Como es conocido y ha destacado la doctrina, 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 tributos, se refiere en sus artículos 102 a 104 y 184 a la duración del procedimiento inspector, completando lo dispuesto en la Ley 58 /2003.

En el presente artículo analizaremos algunas cuestiones relacionadas con dicha ampliación, muchas de ellas objeto de pronunciamiento o discusión actualmente ante los Tribunales de Justicia:

1. La primera cuestión se refiere propiamente a la duración del procedimiento inspector.

El artículo 29,1, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, establecía que “Las actuaciones de comprobación e investigación, y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas”

Por su parte, el apartado nº 4, del referido precepto disponía “A los efectos de los apartados anteriores, se entenderá que las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación concluyen en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones.”

Es decir, el día inicial “dies a quo” de los doce meses lo constituía el acto de inicio de las actuaciones inspectoras, normalmente el día que se comunica al sujeto pasivo su iniciación y el “dies ad quem” la fecha en que se hubiera dictado el acto que ponía fin a las mismas, es decir, el día en que se dicta el acto de liquidación.

Sin embargo, esta última data, había sido referida por la jurisprudencia del Tribunal Supremo reiteradamente a un momento posterior, es decir, la fecha a tener en cuenta –como día final en el cómputo del plazo de duración del procedimiento- era la de la notificación al sujeto pasivo de la liquidación tributaria.

Hay que partir por ser doctrina jurisprudencial consolidada -Sentencias de 26 de febrero (RJ 1996\1764) y 18 de diciembre de 1996 (RJ 1996\9309), 28 de octubre de 1997 (RJ 1997\7146, RJ 1997\7147, RJ 1997\7148, RJ 1997\7149, RJ 1997\7150) (5), 16 de octubre de 2000 (RJ 2000\9493), 4 de julio (RJ 2001\7090) y 19 de diciembre de 2001 (RJ 2002\1002) y 25 de mayo (RJ 2002\4621), 22 de junio (RJ 2002\6120) y 6 de julio de 2002- la que consideró, con referencia a la situación normativa anterior a la antecitada Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (RCL 1998\545), que por «actuaciones inspectoras» habían de entenderse no sólo las desarrolladas desde el inicio de la Inspección hasta que se hubieran obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos de gestión, sino también las que se produjeran entre dicha iniciación y la notificación de la liquidación resultante de la misma, conforme lo exigían razones de seguridad jurídica, de tal suerte que el tan repetido concepto de «actuación inspectora» venía a ser equivalente al de «actuaciones de la Inspección de los Tributos» (TS. Sala 3ª, Secc. 2ª, Sentencia de fecha 23 de julio de 2002)».

En similares términos se ha pronunciado el Alto Tribunal en la Sentencia de fecha 15 de abril de 2.004, recaída en el recurso de casación núm. 414/1999, en la que señala:

«Sobre esta materia, la Sala se ha pronunciado en diferentes sentencias entre las últimas las de 18 de noviembre y 18 de diciembre de 2002, de las que puede extraerse, resumidamente, la siguiente doctrina:

1º.- Las actuaciones inspectoras abarcan desde que se inician hasta que se produce la notificación de la liquidación resultante (Sentencias de 26 de Febrero y 18 de Diciembre de 1996, 28 de Octubre de 1997 (3), 16 de Diciembre de 2000, 4 de Julio y 19 de Diciembre de 2001 y 25 de Mayo, 22 de Junio, 6 y 23 de Julio de 2002)...».

La Ley 58/2003 no sólo sigue el criterio jurisprudencial sino que se acerca en su regulación a lo establecido en la Ley 30/1992, incrementando la seguridad jurídica

Y es en este sentido, como se ha pronunciado el artículo 150,1, de la Ley 58/2003, estableciendo de manera clara y precisa las fechas de inicio y final de las mismas: “Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas.”

La Ley 58/2003 no sólo sigue el criterio jurisprudencial sino que se acerca en su regulación a lo establecido en la Ley 30/1992, incrementando la seguridad jurídica del sujeto pasivo al pretender reconocer con absoluta certeza el día de que se trata, lo que no ocurría en la legislación anterior.

No obstante, a efectos de entender que se ha respetado el plazo máximo, será de aplicación lo previsto en el artículo 104,2 de la LGT, bastando un intento de notificación que contenga el texto íntegro del acto de liquidación sin perjuicio de la pertinencia del deber de notificar dicho acto, y no se tendrán en cuenta, a efectos del cómputo de plazo, los periodos de interrupción injustificada y las dilaciones no imputables a la Administración.

El plazo de duración del procedimiento se computará, pues, hasta el momento en que se hubiera intentado la notificación.

2. Plazo de ampliación.

Establecía el artículo 29,1, de la Ley 1/98 “No obstante podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros doce meses: ...”

La Ley, como vemos, preveía una ampliación que en todo caso era de doce meses, no cabía ampliación por un plazo menor.

Sin embargo, la Ley 58/2003, da pie a entender que si es posible cuando señala en su artículo 150, párrafo 1º “No obstante, podrá ampliarse dicho plazo..., por otro periodo que no podrá exceder de 12 meses...”

El artículo 184, 5, del RD 1065/2007, al referirse a la competencia para dictar el acuerdo de liquidación, dispone “En dicho acuerdo se concretará el periodo de tiempo por el que se amplía el plazo, que no podrá exceder de 12 meses.”

Se ha seguido por el legislador el camino emprendido por el derogado artículo 31 Ter RGIT cuando declaraba “El plazo a que se refiere el artículo 31 podrá ser ampliado, previo acuerdo de Inspector Jefe, por un plazo no superior al inicialmente previsto...”

Y esta nueva situación plantea una nueva necesidad, la de que en el Acuerdo de ampliación se motive expresamente, a la vista de las circunstancias concretas del caso, que el nuevo plazo debió ser, por ejemplo, de 4, 6, ó 12 meses, pues no puede olvidarse que la propia existencia de una inspección tanto para una persona física o persona jurídica, cuando menos, supone una carga.

Naturalmente, no cabe una segunda ampliación ni por un plazo de 12 meses ni por otro inferior.

El plazo de ampliación de que dispone el Inspector Jefe para ordenar la práctica de actuaciones inspectoras tras la extensión del acta, art. 60,4, RGIT, actual 188,3, del 1065/2007 deberá integrarse en los doce primeros o en los doce segundos meses, pero en ningún caso incrementa esos periodos.

Así lo ha declarado la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, en sentencia de 12 de marzo de 2009, recurso 399/2005:

“c) ese plazo máximo de tres meses a que se refiere el artículo 60.4 RGIT -precepto que, además, es expresamente citado por la Inspector Jefe como norma justificadora de su acuerdo- no puede añadirse al cómputo máximo legal de duración de las actuaciones en su conjunto, para arrojar un resultado final distinto al que la ley formal ha querido.

En suma, el tenor del precepto reglamentario, su posición consecuyente en la jerarquía de las normas -además de la reserva de ley en materia de prescripción y caducidad, que se ve eventualmente comprometida con tales previsiones- y la distinta finalidad de las actuaciones autorizadas y de las circunstancias determinantes, obligan a considerar que el sentido de la ampliación del plazo del repetido artículo 60.4 es el de salvar o dispensar al Inspector Jefe de su deber de resolver a tiempo -muy a menudo se olvida, dado el sistemático incumplimiento de esta norma, que el precepto enuncia un verdadero deber jurídico de ajustarse al tiempo concedido para actuar- de modo que el plazo de un mes volverá a computar tras el nuevo trámite alegatorio que se debe instrumentar para dar audiencia al comprobado sobre la segunda acta que, sustituyendo a la primera, eventualmente podría dictarse; o sobre las actuaciones complementarias encomendadas por el Inspector Jefe.

Interesa destacar que, en otras palabras, el artículo 60.4 RGIT no podría distorsionar la jerarquía normativa introduciendo un plazo nuevo y distinto para añadir al máximo legalmente autorizado. No cabe, pues, admitir que el plazo de comprobación fuera el de 12 meses (ampliables por otros 12), más tres meses adicionales, más el resultado de añadir al ya sobrecargado conjunto temporal las dilaciones imputables al interesado. Antes al contrario, la salvedad que el artículo 60.4 introduce respecto del plazo de resolución, que queda suspendido entre tanto se completa la instrucción, opera, a su vez, dentro del límite cronológico acotado en la ley, de forma que, por más que se pueda prolongar hasta

los tres meses, siempre lo habrá de ser dentro del margen temporal de los 12 meses o, en su caso, del plazo resultante de la ampliación. La facultad del reiterado artículo 60.4 RGIT no habilita, pues, a la Administración para soslayar el estricto deber establecido en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 y, por tanto, para eludir el efecto perjudicial para la vigencia de la potestad liquidatoria que deriva del juego de la prescripción.”

3. Momento inicial y final del Acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en sentencia de 28 de mayo de 2008, recurso 466/2005, entre otras ha señalado que el acuerdo de ampliación tiene un momento inicial y uno final en que puede adoptarse.

El momento inicial no puede ser anterior al transcurso de 6 meses desde el inicio de las actuaciones, tal y como determinaba el artículo 31, Ter, 3 del RGIT, que establecía “a estos efectos, no se tomarán en consideración las interrupciones injustificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurran en la actuación.”

En cuanto al momento final, la Sección Segunda también se ha referido al mismo indicando que ese momento debe producirse dentro de los doce primeros meses y que en ese computo deben excluirse las eventuales dilaciones que hubieren podido producirse, pues en caso contrario se podría producir un doble cómputo de los mismos.

En los mismos términos, se ha pronunciado la Sección en sentencia de 9 de julio de 2009, recurso 282/2006, f. j. 2, 3, 4, y 5, resolución que reitera los términos de aquella sentencia:

“SEGUNDO: En el **art.3 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes**, entre los “derechos generales de los contribuyentes”, figura en su letra n), el “Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que se desarrollen en los plazos previstos en la presente Ley.”

El **art. 29**, de rúbrica “**plazo**” del procedimiento inspector, dispone: “1. Las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros doce meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- a. Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. En particular, se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional.
- b. Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el contribuyente ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales, que realice.

2. A los efectos del plazo previsto en el apartado anterior, no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente, ni los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente.
3. La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones.
4. A los efectos de los apartados anteriores, se entenderá que las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación concluyen en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones.”

El art. 150 de la Ley General Tributaria, en su segundo párrafo del apartado 1, reconoce la posibilidad de ampliar el plazo de duración de las actuaciones, por un período máximo de otros doce meses, como ya recogía el art. 31 ter del Reglamento, y ello aunque, en principio, parecía que la Ley 1/1998 únicamente contemplaba la prórroga por otros doce meses, lo que tampoco podría entenderse como un impedimento procedimental a que la Inspección pudiera culminar sus actuaciones en plazo más breve, sin llegar a agotar esos doce meses añadidos.

De estos preceptos podemos extraer una conclusión: que el plazo de duración de las actuaciones inspectoras es un plazo único en su concepción, sea de doce meses (supuesto general), sea de veinticuatro meses (en el supuesto especial de complejidad).

TERCERO: Centrándonos en el supuesto de la **ampliación del plazo**, ahora obviamos el requisito de la motivación del acuerdo en el que se ha de adoptar dicha prórroga, pues la cuestión suscitada gira en torno a otra de sus formalidades, cual es, la del momento procedimental en la que se ha de adoptar dicho acuerdo de ampliación.

La Ley General Tributaria que incide en la “motivación” del mismo, es completada por el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por el **Real Decreto 939/1986, de 25 de abril**, que en su art. 31 ter, establece: “2. A efectos de la ampliación del plazo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación, la apreciación de la concurrencia de alguna de las circunstancias mencionadas en los apartados anteriores se realizará por el funcionario, equipo o unidad que esté desarrollando la actuación de que se trate. La propuesta de ampliación se dirigirá por escrito al Inspector-Jefe, ponderando la importancia de las circunstancias reseñadas en orden a la necesidad de ampliar el plazo. Cuando sea el Inspector-Jefe el que aprecie la concurrencia de dichas circunstancias, dictará acuerdo en tal sentido. En ambos casos, se concederá al interesado, previamente, un plazo de diez días para que alegue lo que considere oportuno.

El acuerdo del Inspector-Jefe será motivado, se notificará al interesado y no será susceptible de recurso, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo, con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, se interpongan contra la liquidación que finalmente se dicte.

3. El acuerdo del Inspector-Jefe no podrá dictarse en tanto no hayan transcurrido al menos seis meses desde el inicio de las actuaciones, al objeto de que, durante dicho plazo, pueda apreciarse la necesidad

de ampliar su duración. A estos efectos, no se tomarán en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurran en la actuación.”

De la lectura de este precepto se observan varios momentos de interés en la gestación de la ampliación del plazo. El primero, referido a la “apreciación” de las circunstancias que a juicio del Inspector actuante o del Inspector-Jefe puede dar lugar a la “ampliación”, que, a pesar del aparente silencio de la norma, se ha de fraguar necesariamente antes de la finalización del plazo, que en principio es de doce meses”; y el segundo, de límite temporal a la confirmación de esa apreciación por parte del Inspector-Jefe, pues le está prohibido que pueda adoptar el acuerdo de ampliación antes del transcurso de seis meses, computados desde el inicio de las actuaciones.

Por lo tanto, nos encontramos que, hay un tiempo para la “apreciación” de las circunstancias que pueden abocar a la “ampliación”; y existe un “tiempo de carencia” para poder adoptar el acuerdo de ampliación.

Ahora, la cuestión nodular se traslada al momento en el que se ha de adoptar dicho acuerdo. Sabemos el tiempo durante el cual el Inspector Jefe no puede adoptarlo, pero la norma no es muy expresiva sobre el momento de su adopción, del límite temporal del que dispone el Inspector Jefe para dictar dicho acuerdo.

CUARTO: Sin embargo, este aparente silencio no puede entenderse como ausencia de plazo fatal para acordar la ampliación.

En efecto, hemos señalado que unos de los derechos de todo contribuyente es el de conocer la duración del procedimiento. Esto supone, primero, que su duración viene determinada por la norma y no por la Administración; y segundo, que el plazo de duración, sea de doce meses, sea el de veinticuatro meses, ha de ser conocido por el contribuyente con anterioridad. Así, cuando el plazo es el de veinticuatro meses, este dato transcendental tiene que estar a disposición del contribuyente antes de que finalice el plazo primario de doce meses, pues el procedimiento en el que está incurso tiene un tratamiento unitario, sin que pueda apreciarse la concurrencia de dos plazos que se suceden en el tiempo; existe un sólo plazo con duración de veinticuatro meses.

La conclusión que se obtiene de estas consideraciones es la de que, el acuerdo de ampliación se ha de adoptar antes de que finalice el plazo general (ordinario) de duración de las actuaciones inspectoras, quedando comprendidas todas las actuaciones desarrolladas en el procedimiento inspector cuya duración es de veinticuatro meses.

Por ello, si el acuerdo se adopta fuera de esos plazo, ignorándolo el contribuyente se atenta contra el principio procedimental y derecho del contribuyente a conocer la duración del procedimiento

El momento inicial no puede ser anterior al transcurso de 6 meses desde el inicio de las actuaciones, tal y como determinaba el artículo 31, Ter,3 del RGIT

En cuanto al momento final, la Sección Segunda también se ha referido al mismo indicando que ese momento debe producirse dentro de los doce primeros meses

(lo que se produce con la notificación); en definitiva, el principio de seguridad jurídica (en este sentido, la STC 63/2005, declara que es el principio constitucional de seguridad jurídica el que impone unos límites temporales, tanto al ejercicio de acciones como a la subsistencia de los derechos que no se actúan por su titular), pues el acuerdo extemporáneo carece de eficacia procedimental, al infringir la norma procedimental de la duración del plazo de doce meses, que es el plazo que, por imperativo

legal, tenía derecho el contribuyente, pues, en última instancia, se trata de un acto de ordenación del procedimiento, si bien adoptado cuando ya había finalizado el plazo ordinario.

En el presente caso, el inicio de las actuaciones fue en fecha 17.7.2001, y el acuerdo de ampliación se adoptó en 24.7.2002, fuera del plazo de doce meses.

La consecuencia de este hecho es que, el acuerdo de ampliación no interrumpe el plazo de prescripción, así como las actuaciones derivadas, cobrando relevancia a los efectos del cómputo de la posible concurrencia de la prescripción, la fecha de notificación del acuerdo de liquidación, que es la de 25.11.2003.

La liquidación practicada es la correspondiente al ejercicio 1998. Pues bien, desde el 25.7.1999 (fecha de finalización del plazo para presentar la correspondiente declaración), hasta el 25.11.2003, se aprecia que ha transcurrido en exceso el plazo de cuatro años; por lo que se ha de estimar este motivo; y ello, en virtud de lo establecido en el citado art. 150.2, de la Ley General Tributaria, en relación con el art. 31 ter del Reglamento de la Inspección de Tributos, pues el incumplimiento de cualquiera de los plazos indicados conlleva la desaparición del efecto interruptivo de la prescripción provocado en su día por las actuaciones realizadas hasta el incumplimiento.

Cabe añadir que, la Sala en la Sentencia dictada en el Rec. nº466/05, adelantó este criterio, al declarar en su Fundamento Jurídico Séptimo: "A lo expuesto se añade una circunstancia más que, a juicio de la Sala, confirma la decisión anticipada, cual es la falta de eficacia del acuerdo de ampliación al haberse adoptado una vez transcurrido el plazo de doce meses legalmente previsto.

En efecto, tal y como sostiene la parte recurrente el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras se produjo fuera del plazo de doce meses, toda vez que el procedimiento de inspección se inició en fecha 29 de marzo de 1999 y el acuerdo de ampliación de las actuaciones se adoptó el día 5 de junio de 2.000, notificándose el siguiente día 6, esto es, con posterioridad a que finalizara el plazo inicial de doce meses, sin que pueda admitirse el argumento recogido en los acuerdos de liquidación tributaria de que el plazo de terminación antes de producirse el acuerdo de ampliación de actuaciones "debía ser el día 11 de junio de 2.000" una vez descontados 74 días de dilaciones imputables al sujeto pasivo, lo que comporta tener en cuenta las dilaciones imputables al contribuyente durante esos doce meses, pues a juicio de la Sala el acuerdo de ampliación tiene un momento inicial y uno final en que puede adoptarse, el momento inicial no puede ser anterior al transcurso de seis meses desde el

inicio de las actuaciones, tal y como determina el art. 31 ter 3 del RGIT, añadiendo el citado precepto que “a estos efectos, no se tomarán en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurran en la actuación” y el momento final en el que puede adoptarse es dentro de los doce meses y ello prescindiendo también de las eventuales dilaciones que se hubieran podido producir, pues tales dilaciones serán apreciadas al término de las actuaciones inspectoras dado que, en caso contrario, de admitirse que se pudieran tomar en consideración para el momento de la adopción del acuerdo de ampliación se podría producir un doble cómputo de tales dilaciones, uno inicial que determinarían que se tuvieran en cuenta para el momento válido de adopción de dicho acuerdo de ampliación, y otro final determinante de la extensión del procedimiento inspector.

Todo ello nos conduce a concluir que ha habido un incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector.”

QUINTO: *Por último, en relación con el argumento de la resolución impugnada, apoyado por el Abogado del Estado, sobre la existencia de dilaciones indebidas imputables al contribuyente, se ha de aclarar que, el juego de las dilaciones únicamente es viable en el cómputo total del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, es decir, si las actuaciones inspectoras se desarrollaran respetando la Inspección el plazo de doce meses, en un supuesto ordinario, las dilaciones imputables al contribuyente se han de traer a colación a la hora de determinar si se ha respetado el plazo de duración del procedimiento inspector. Si esas actuaciones se desarrollan en el plazo de veinticuatro meses, pensemos correctamente así acordado, las dilaciones se han de tener en cuenta, no para apreciar la duración de los primeros doce meses, sino la duración del procedimiento que quedó fijado en veinticuatro meses; pues las dilaciones inciden en el plazo de duración del procedimiento, en su cómputo. Por ello, pretender computar las dilaciones a los efectos de justificar que la adopción del acuerdo de ampliación se produjo dentro del plazo de los doce meses, no está amparado por las normas interpretadas, sino que, por el contrario, conducen a lo contrario, pues el art. 31 ter del Reglamento de la Inspección dispone que: “3. El acuerdo del Inspector-Jefe no podrá dictarse en tanto no hayan transcurrido al menos seis meses desde el inicio de las actuaciones, al objeto de que, durante dicho plazo, pueda apreciarse la necesidad de ampliar su duración. A estos efectos, no se tomarán en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurran en la actuación.”, es decir, a los efectos de los plazos, inicial y final, que configuran el momento procesal de la gestación del acuerdo de ampliación.*

En consecuencia, procede la estimación del recurso, al haberse producido la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria por el transcurso del plazo de cuatro años entre el 25.7.1999 (fecha de finalización del plazo para presentar la correspondiente declaración), hasta el 25.11.2003 (fecha de notificación del acto de liquidación); sin necesidad de entrar en el análisis de los otros motivos invocados.”

También, hay que señalar que si bien la Sección, en un primer momento, consideró que bastaba simplemente con que el acuerdo se adoptara dentro de los doce meses, sentencia de 1 de diciembre de 2005, recurso 830 /2003, con posterioridad ha venido exigiendo que, además, deba notificarse dentro de ese plazo, así la sentencia de 9 de julio de 2009 a la que antes hacíamos referencia.

Ahora bien, el Reglamento de Procedimiento ha introducido en los apartados 4 y 5 del artículo 184, diversas novedades en esta materia.

Así, cuando el procedimiento de ampliación se inicie a instancias del órgano actuante no podrá solicitarse la ampliación hasta que no hayan transcurrido 6 meses desde su inicio, y no se computarán en este plazo los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración.

En cambio, cuando el que intervenga sea el órgano liquidador, no será necesario esperar a que hayan transcurrido seis meses desde el inicio del procedimiento.

El Reglamento guarda silencio sobre qué sucede en este caso con los periodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración, pero no vemos obstáculo en seguir el mismo criterio respecto de cuándo interviene el órgano actuante, sobre todo a la vista del criterio de la Sección.

Añadir por último que el Reglamento al menos en cuanto al órgano actuante, utiliza una expresión más restrictiva que la legislación anterior y la propia Ley 58/2003, que en su artículo 150,1, habla de que “podrá ampliarse dicho plazo”, mientras aquél se refiere a que “podrá solicitarse la ampliación de dicho plazo.”

En cambio, respecto del órgano liquidador, se emplea también la expresión “dictar el correspondiente acuerdo.”

4. Ausencia del trámite de alegaciones al sujeto pasivo

En los párrafos 4 y 5 del artículo 184 se consagra el derecho del sujeto pasivo a formular alegaciones, por un plazo de 10 días a partir de que se le notifique por la Administración la propuesta en la que se recojan las circunstancias que justifican la ampliación del plazo de duración del procedimiento.

El objeto de ese trámite es que el sujeto pueda fundamentalmente manifestar su opinión sobre la propuesta de ampliación formulada y oponerse a la misma a efectos de que se tenga en cuenta por el Inspector Jefe o por los órganos revisores posteriores. En cuanto al plazo recuérdese que el artículo 84,2, de la Ley 30/1992, señala que el plazo no será inferior a 10 días ni superior a 15.

A nuestro juicio dicho trámite incardinado en el artículo 105,c, de la CE, resulta esencial de manera que su omisión daría lugar a la nulidad de las actuaciones, incardinada en el artículo 62,1,e, “Nulidad de pleno derecho 1º. Los actos de las Administraciones Públicas son nulos de pleno derecho en los casos siguientes: e) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.”

Señala la resolución del TEAC, de 19 de mayo de 2005, dictada en la reclamación económico administrativa 5304/2002, fj2, JT 2005/1027:

“Añadiendo el apartado 2 de precepto analizado “A efectos de la ampliación del plazo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación, la apreciación de la concurrencia de alguna de las circunstancias mencionadas en los apartados anteriores se realizará por el funcionario, equipo o unidad que esté desarrollando la actuación de que se trate. La propuesta de ampliación se dirigirá por escrito al Inspector Jefe, ponderando la importancia de las circunstancias reseñadas en orden a

la necesidad de ampliar el plazo (...). Se concederá al interesado, previamente, un plazo diez días para que alegue lo que considere oportuno (...)."

En definitiva, de la normativa transcrita se deduce que nos encontramos ante una potestad o facultad de actuación de la Administración Tributaria, otorgada directamente por el ordenamiento, referida a un ámbito concreto, que es el de fijar el tiempo en que ha de desarrollarse el procedimiento inspector. A tal efecto, se establecen unas causas o motivos para la ampliación del plazo fijado en la norma con carácter general y se fija un procedimiento, no excluyéndose que la Administración haya de realizar una estimación subjetiva de las circunstancias que concurren en el caso para determinar si la actuación de la Inspección reviste una especial complejidad. Este proceso de aplicación de la norma al caso concreto, que exige la constatación y apreciación de los hechos determinantes, se traduce inmediatamente, por imperativo del artículo 54 de la Ley 30/92, de 26 de noviembre (RCL 1992/2512, 2775 y RCL 1993,246), en la necesidad de motivar el acto, y, en aplicación de los artículos 3.1 y 22 de la Ley 1/98, en la apertura del procedimiento del trámite de audiencia del interesado."

Ahora bien, esa nulidad debe invocarse a la hora de impugnar la liquidación, pues como veremos en su momento, el artículo 184, 5, del Reglamento remite toda impugnación del acuerdo de ampliación a dicho acto final.

5. La necesidad de motivar el acuerdo de ampliación de actuaciones inspectoras.

El artículo 150, 1, de la Ley 58/2003, establece que: "Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho."

Desde luego, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional, se ha venido pronunciando con reiteración exigiendo que la motivación de la ampliación esté acreditada en cada caso concreto y tenga su reflejo en las actuaciones practicadas en autos.

"SEGUNDO: La Sala en relación con la motivación del acuerdo de ampliación de actuaciones tiene declarado: "El artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en relación con el plazo máximo de duración del procedimiento, dispone que "las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de 12 meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros 12 meses cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- a. Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. En particular, se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional ()".*

Los efectos de la infracción del citado plazo vienen determinados en el apartado 3 del precepto, en estos términos: "3. La interrupción injustificada durante 6 meses de las actuaciones inspectoras,

producida por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones”.

Como quiera que la Ley se remite, para la definitiva concreción del “alcance y requisitos” de la prórroga, al desarrollo reglamentario, haciendo uso de la técnica de la delegación normativa, es preciso complementar la reseña de la regulación con lo dispuesto al respecto en el artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT), según la redacción que dada por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Así, el artículo 31 ter del RGIT, sobre “ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras”, señala que “1. El plazo a que se refiere el art. 31 podrá ser ampliado, previo acuerdo del Inspector-Jefe, por un plazo no superior al inicialmente previsto, cuando concurra, en cualquiera de los ejercicios o tributos a que se refiere la actuación, alguna de las siguientes circunstancias:

- a. Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional.*

A estos efectos, y sin perjuicio de su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación, podrá considerarse que las actuaciones revisten especial complejidad cuando se produzca alguno de los siguientes supuestos:

- 1. Cuando el volumen de operaciones de la persona o entidad sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas ()”, por mencionar únicamente la que en este proceso está en juego.*

Por su parte, el apartado 2 del mencionado artículo dispone que “2. A efectos de la ampliación del plazo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación, la apreciación de la concurrencia de alguna de las circunstancias mencionadas en los apartados anteriores se realizará por el funcionario, equipo o unidad que esté desarrollando la actuación de que se trate. La propuesta de ampliación se dirigirá por escrito al Inspector-Jefe, ponderando la importancia de las circunstancias reseñadas en orden a la necesidad de ampliar el plazo. Cuando sea el Inspector-Jefe el que aprecie la concurrencia de dichas circunstancias, dictará acuerdo en tal sentido. En ambos casos, se concederá al interesado, previamente, un plazo de diez días para que alegue lo que considere oportuno.

El acuerdo del Inspector-Jefe será motivado, se notificará al interesado y no será susceptible de recurso, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo, con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, se interpongan contra la liquidación que finalmente se dicte”.

De aludido régimen legal se deduce que no hay un derecho incondicionado de la Administración a prorrogar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras, sino que, antes al contrario, la regla general viene constituida por el establecimiento del plazo de doce meses y sólo en casos excepcionales, cuando concurren particulares circunstancias que impidan o dificulten

que la culminación de las actuaciones se pueda realizar en el plazo previsto, una vez debidamente acreditadas y razonadas, **podrá prolongarse el procedimiento mediante acuerdo motivado.**

En la fórmula legal y, de una manera más clara en la reglamentaria, se deduce con claridad **que no basta con la acreditación de que concurre alguna de las circunstancias que hacen posible acordar una prórroga, sino que es preciso poner tales circunstancias en relación con las concretas actuaciones inspectoras de que se trate**, pues “el volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional” son circunstancias que permiten deducir, en algunos casos, que las actuaciones revisten una especial complejidad, pero no en todas, atendida la naturaleza y contenido de la comprobación, de donde resulta que no basta su mera concurrencia para justificar, con el sólo hecho de su constatación, la adopción de la prórroga.

Es decir, la especial complejidad de las actuaciones, que es el concepto jurídico indeterminado sobre el que se abre, en el artículo 29.1.a) de la Ley 1/1998, la posibilidad de ampliar el plazo inicialmente previsto, **puede ponerse de manifiesto ante la concurrencia de alguno de los datos reveladores de esa complejidad** que, a título ejemplificativo, se enumeran en el precepto, pero ello no quiere decir que **la presencia de alguna de tales circunstancias**, como la que invoca la Administración como factor justificador, esto es, el volumen de operaciones, **determine por sí misma la complejidad del procedimiento**, pues tanto es posible concebir racionalmente que el volumen de operaciones sea un elemento determinante de la complejidad de unas actuaciones determinadas de comprobación como deducir que, en otros supuestos, constituya un factor indiferente ya que, no cabe olvidar, la comprobación puede también versar, eventualmente, sobre elementos aislados de la situación tributaria del sujeto pasivo.

No en vano el párrafo segundo del apartado a) del reiterado artículo 31 ter del RGIT señala que “a estos efectos (esto es, a los de determinar la “especial complejidad”), y sin perjuicio de su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación, podrá considerarse que las actuaciones revisten especial complejidad cuando se produzca alguno de los siguientes supuestos”, que seguidamente se enumeran.

Quiere ello decir que la exigencia de motivación no se limita a la justificación material del **factor habilitador de la ampliación** -en este caso, el volumen de operaciones de la sociedad- **sino que se requiere, en los propios términos literales del precepto “su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación”,** lo que equivale a la necesaria evaluación de las razones en virtud de las cuales quepa inferir, partiendo del constatado volumen de operaciones de la persona o entidad que en el caso presente no se somete a controversia, que el plazo señalado por la Ley en el artículo 29.1 es insuficiente, en ese concreto caso, para completar la instrucción del procedimiento, pese a la diligencia desplegada por la Administración.

(...) En síntesis, **el volumen de operaciones o las demás circunstancias descritas en la Ley y su Reglamento de aplicación puede ser o no, según los casos, un dato relevante en función de su influencia en las actuaciones mismas.** De ahí que la motivación del acuerdo de ampliación deba ponderar la necesidad de sobrepasar el plazo legal a la vista de las circunstancias propias del procedimiento en el seno del cual se necesita su adopción, **lo que impone al órgano decisor un**

En cambio, cuando el que intervenga sea el órgano liquidador, no será necesario esperar a que hayan transcurrido seis meses desde el inicio del procedimiento

deber de poner en conexión la complejidad de las actuaciones, que no cabe presumir automáticamente de la concurrencia de alguno de los factores legales, con la constatada insuficiencia del plazo de doce meses para terminarlas.

La motivación específica que prevé la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, en su artículo 29.3, en el acuerdo que autorice con carácter excepcional la ampliación del plazo de

las actuaciones, no se queda en una mera exigencia formal de recoger en el acto administrativo, de modo formulario, la indicación de la causa legal en que se ampara dicha ampliación, sino que la norma requiere, además, que esté materialmente amparada la Administración para acordar la ampliación, agravando con ello la situación jurídica del sujeto pasivo, al que se le impone un plazo superior al inicialmente previsto en la ley, justificación que sólo se produce válidamente cuando se consignan y razonan fundadamente, aun cuando lo fuera de forma sucinta, los motivos en virtud de los cuales no se ha podido razonablemente completar el procedimiento en el plazo regularmente establecido para ello.

Obviamente, esta justificación habrá de incluir una evaluación de las actuaciones ya seguidas, de las dificultades encontradas para su práctica, de las diligencias pendientes, de la imposibilidad de completar las actuaciones, de la previsión del plazo que sería preciso, puesto todo ello en conexión cronológica con el extenso plazo habilitado por la ley, de doce meses, pues bien podría ser que la dificultad para cumplirlo no procediera tanto de una complejidad real o aparente en el objeto de la comprobación, sino de la deficiente organización administrativa o de una escasa diligencia en el desarrollo de su actividad de comprobación.” (Sentencia de fecha veinte de septiembre de dos mil siete, dictada en el recurso contencioso-administrativo nº 394/04; entre otras).”

Y esta doctrina ha sido confirmada por el Tribunal Supremo en sentencia de 19 de noviembre de 2008, recurso de casación 2224/2006, que confirmaba la dictada por esta Sección, y cuyo f.j. 3 transcribimos:

“TERCERO.- Por lo que hace al primero de los motivos referente a la falta de justificación de la ampliación del plazo para llevar a cabo las actuaciones de comprobación es conveniente precisar el alcance del motivo.

En este sentido, y como el Abogado del Estado afirma la cita del artículo 31 del Real Decreto 939/1986, de 25 de Abril, es rechazable por la elemental consideración de que la redacción invocada se incluyó en ese texto legal por la Disposición Final Primera del Real Decreto 136/2000, de 4 de Febrero, fecha posterior a cuando tuvo lugar el Acuerdo ampliatorio del plazo que fue el 22 de Diciembre de 1998. Es patente que en Diciembre de 1998 no estaba vigente el texto legal invocado.

De este modo el precepto que fundamenta la petición de la recurrente es el ya citado artículo 29 de la Ley 1/98, que proclama: “Las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses

a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros doce meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias: a) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. En particular, se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional. b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el contribuyente ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades, empresariales o profesionales, que realice...”.

El precepto citado no debe ser interpretado en el sentido de que basta la mera concurrencia de alguna de las circunstancias que el apartado a) menciona para que resulte procedente la ampliación del plazo. Es preciso, además, justificar, a la vista de las específicas circunstancias del caso concreto que se contempla, la necesidad de ampliación del plazo. De manera que una cita genérica del precepto con pura mención de la existencia de alguna de las circunstancias que relaciona es insuficiente. Es preciso explicar en qué medida, en el caso en que la ampliación se acuerde, se produce la complejidad derivada de las previsiones legales. Por tanto, no es justificación suficiente la mera cita sobre la concurrencia abstracta de las circunstancias que el precepto legal menciona.

En el asunto analizado resulta patente, sin embargo, esa complejidad. Las regularizaciones propuestas tienen suficiente complejidad, como enseguida veremos, para justificar esa ampliación; además, algunas de estas regularizaciones fueron aceptadas por el sujeto pasivo. El hecho de que la recurrente considere insuficiente el ritmo a que las actuaciones se sujetaron no puede hacer olvidar las dificultades que de la comprobación efectuada y de la complejidad de las actuaciones realizadas y de los trabajos de examen y análisis de la contabilidad y comparativos que era necesario llevar a cabo.

En consecuencia, y a la vista de las circunstancias concurrentes en el caso examinado, la resolución ampliatoria adoptada estaba justificada, pese a que estuviera insuficientemente motivada, lo que obliga, a su vez, a entender que no se produjo una interrupción injustificada de las actuaciones, lo que comporta la no apreciación de la prescripción alegada, y, en definitiva, el rechazo del motivo.

En idéntico sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 febrero 2009, Recurso de Casación núm. 1934/2006, f.j.4.

De esta manera, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en sentencia de 20 de septiembre de 2007, recurso 394/2004, no ha considerado como factor habilitador de la complejidad del procedimiento la mera cita del volumen de operaciones, más aun cuando se regularizaban retenciones de trabajo personal de cuatro ejercicios. En sentencia de 17 de abril de 2008, recurso 38/2005, la Sección, en relación a un grupo familiar, entendió que no existía complejidad en la explotación de un local comercial y de un ambigú de las multisalas de cine. Finalmente, en sentencia de 30 de septiembre de 2009, recurso 314/2007, en asunto referente a retenciones a cuenta del trabajo personal, ha considerado que ni el volumen de operaciones ni la pertenencia a un grupo de sociedades son datos reveladores cuando el contenido de la regularización es un hecho ajeno totalmente a esas circunstancias. Es mas, en el expediente se habían incoado 8 Diligencias y solo en en dos se hacía referencia al concepto discutido. Incluso la de mayor trascendencia era anterior al acuerdo de ampliación, añadiendo la sentencia que para la fijación y cálculo de las retenciones son indiferentes el volumen de operaciones y la pertenencia

a un grupo de sociedades

6. Circunstancias en que procede la ampliación:

En la nueva regulación, representada por la Ley 58/2003, en concreto, por su artículo 150, dicha ampliación procederá: a) Cuando las actuaciones revistan especial complejidad. La Ley, siguiendo el ejemplo de la Ley 1/98 y de artículo 31 ter del RGTI, enumera unos supuestos representativos de esa especial complejidad como son el volumen de operaciones del obligado, la disposición geográfica de su actividad, la tributación en el régimen de consolidación fiscal o la transparencia fiscal internacional.

Sin embargo, frente a la reglamentación anterior, que tenía un carácter abierto, ahora existe una diferencia fundamental, cuál es que con la Ley 58/2003, la determinación de los nuevos supuestos se debe efectuar reglamentariamente” y en aquellos supuestos establecidos reglamentariamente “

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realiza.”

En cambio, en el Real Decreto 1065/2007, las causas de ampliación son las siguientes:

2. *“A efectos de lo dispuesto en el artículo 150.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que las actuaciones revisten especial complejidad en los siguientes supuestos:*
 - a. *Cuando el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.*
 - b. *Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y sea necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios.*
 - c. *Cuando los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria se realicen fuera del ámbito territorial de la sede del órgano actuante y sea necesaria la realización de actuaciones de comprobación fuera de dicho ámbito territorial.*
 - d. *Cuando el obligado tributario esté integrado en un grupo que tribute en régimen de consolidación fiscal que esté siendo objeto de comprobación inspectora.*
 - e. *Cuando el obligado tributario esté sujeto a tributación en régimen de transparencia fiscal internacional o participe en una entidad sujeta a un régimen de imputación de rentas que esté siendo objeto de comprobación inspectora.*
 - f. *Cuando el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales del obligado tributario o la desaparición o falta de aportación de los libros o registros determine una mayor dificultad en la comprobación.*
 - g. *Cuando se investigue a los obligados tributarios por su posible intervención en una red o trama organizada cuya finalidad presunta sea defraudar o eludir la tributación que corresponda u obtener indebidamente devoluciones o beneficios fiscales. En especial, se incluirá en este supuesto la investigación de tramas presuntamente organizadas para la defraudación del Impuesto sobre el Valor Añadido vinculadas a las operaciones de comercio exterior o intracomunitario.*
 - h. *Cuando se investigue a los obligados tributarios por la posible realización de operaciones*

simuladas, la utilización de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados o la intervención de personas o entidades interpuestas con la finalidad de eludir la tributación que correspondería al verdadero titular de los bienes, derechos o rentas.

- i. Cuando la comprobación se refiera a personas o entidades relacionadas económicamente entre sí que participen en la producción o distribución de un determinado bien o servicio, siempre que la actuación inspectora se dirija a la comprobación de las distintas fases del proceso de producción o distribución.*
 - j. Cuando para comprobar la procedencia de aplicar un beneficio fiscal sea necesario verificar el cumplimiento de requisitos o regímenes tributarios previstos para otro tributo.*
- 3. A efectos de lo dispuesto en el artículo 150.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice, cuando no haya presentado declaración respecto a dichas actividades o estas sean distintas de las declaradas por el obligado tributario en la correspondiente declaración censal.*

Se considerará actividad distinta de la declarada la prevista en un grupo de la tarifa del Impuesto sobre Actividades Económicas diferente de aquel en el que el obligado tributario se encuentre dado de alta o la que se desarrolle en una unidad de local no incluida en la correspondiente declaración censal, con independencia, en ambos casos, de que el obligado tributario esté o no exento de dicho impuesto.

También se considerará actividad distinta la que hubiera dado lugar a la inscripción en un código de actividad y de establecimiento en el ámbito de los impuestos especiales diferente de aquel en que se encuentre dado de alta el obligado tributario.”

Del texto del citado Reglamento se pueden extraer algunas conclusiones.

La primera, es que como pone de relieve Calvo Vérguez, es un texto que viene a reiterar en parte el artículo 31 Ter del RGIT que disponía al efecto:

«Artículo 31 ter. Ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras

El plazo a que se refiere el artículo 31 podrá ser ampliado previo acuerdo del Inspector Jefe, por un plazo no superior al inicialmente previsto cuando concurra, en cualquiera de los ejercicios o tributos que se refiere la actuación, alguna de las siguientes circunstancias:

- a. Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional.

A estos efectos, y sin perjuicio de su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación, podrá considerarse que las actuaciones revisten especial complejidad cuando se produzca alguno de los siguientes supuestos:

1. Cuando el volumen de operaciones de la persona o entidad sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.
2. Cuando el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales de la persona

- o entidad, la desaparición de los libros o registros contables o su falta de aportación por el contribuyente determine una mayor dificultad en la comprobación que requiera de la ampliación del plazo.
3. Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y dichas actuaciones requieran la realización de comprobaciones a diversos sujetos pasivos en el ámbito de diferentes Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
 4. Cuando el obligado tributario realice actividades fuera del ámbito territorial de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda a su domicilio fiscal, que requieran la realización de actuaciones de comprobación de la inspección fuera de dicho ámbito territorial.
 - b. Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el contribuyente ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades, empresariales o profesionales, que realice.

A esos efectos, podrá considerarse que el contribuyente ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realiza, cuando la inspección disponga de datos que pongan de manifiesto la realización por el obligado tributario de cualquier actividad empresarial o profesional respecto de la que no presentó declaración, o de actividades empresariales o profesionales distintas de las declaradas por el mismo.

Se considera como actividad distinta de la declarada, aquella que hubiera dado lugar a la tributación por el Impuesto sobre Actividades Económicas en grupo distinto a aquel que corresponda al del epígrafe en que se encuentra dado de alta el contribuyente, o cuando se desarrolle la actividad descubierta en una unidad de local no declarada a efectos de dicho impuesto, así como cuando la actividad hubiera dado lugar a la inscripción en un Código de actividad y de establecimiento en el ámbito de los Impuestos Especiales, distinto de aquel en que se encuentre dado de alta el obligado tributario.”

Al margen de esa reiteración, el artículo 184, 2, añade otros supuestos como son los señalados en los apartados g (tramas organizadas cuya finalidad presunta sea defraudar o eludir la tributación que corresponda y obtener indebidamente devoluciones o beneficios fiscales, en especial “la defraudación de IVA vinculada a las operaciones de comercio exterior o intracomunitario);h(la investigación o realización de operaciones simuladas, utilización de facturas falsas o intervención de personas interpuestas; i (comprobación de personas o entidades relacionadas económicamente entre sí que participen en la producción o distribución de un determinado bien o servicio, siempre que la comprobación se dirija a la comprobación de las distintas fases) y j (comprobación de un beneficio fiscal que requiera verificar el cumplimiento de requisitos o regímenes tributarios previstos para otro tributo.)

En lo que respecta a la ocultación a la que hacía referencia, en términos muy semejantes el artículo 31 del RGIT, se perfila con mayor rigor técnico en el nuevo texto evitando aquellos supuestos en los que la actividad descubierta estuviese exenta.

Dado que el nuevo Reglamento define la “actividad distinta a la declarada”, podemos conceptuar como tal la prevista en un grupo de la tarifa del IAE diferente en aquella en la que el obligado tributario se encuentre dado de alta; la que se desarrolle en una unidad de local no incluida en la correspondiente declaración censal y la que hubiere dado lugar a la inscripción en un código de actividad y de establecimiento en el ámbito de los impuestos especiales diferente al en que se encuentre dado de alta el obligado tributario.

En segundo lugar, alguna de las causas previstas en el Reglamento, en orden a la ampliación de actuaciones inspectoras, el volumen de operaciones (a) o la actividad de un grupo de personas vinculadas (b) plantean, a su vez, si éste se ajusta mandato de la Ley.

La controversia no queda del todo resuelta si se observa que la Ley se remite en términos muy amplios al Reglamento.

Así, el artículo 150, apartado segundo, señala: “No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen.”

7. Efectos del incumplimiento del plazo previsto en el artículo 29,1, de la Ley 1/98, actual artículo 150,1, de la Ley 58/2003.

Reiteradamente se ha expuesto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional que el incumplimiento del plazo previsto en el artículo 29,1, de la Ley 1/98, no determina la caducidad de las actuaciones inspectoras, sino que implicaba, conforme al artículo 29-3 de la referida Ley, que no se considerase interrumpida la prescripción como consecuencia de dichas actuaciones.

En efecto, así lo ha declarado esta Sala en Sentencia de fecha 26 de abril de 2.007, recurso núm. 1089/2003, entre otras, en la que se expone:

«4. En efecto, como bien conoce la parte actora esta Sala de la Audiencia Nacional ha venido negando reiteradamente la caducidad en los procedimientos de inspección, asentándose dicha negativa, fundamentalmente, en la inexistencia en la normativa aplicable de un plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

Así esta Sala, (Sección 2ª) en sentencia de fecha 25 de febrero de 1997, se pronunció sobre la cuestión relativa a la caducidad del expediente administrativo por el transcurso de seis meses sin que se produjera actuación administrativa alguna. En dicha resolución se declaraba en el Fundamento Jurídico Sexto: Ciertamente la caducidad del procedimiento por el transcurso de más de seis meses, no se contempla en nuestras normas tributarias como causa de terminación de los procedimientos administrativos. Al transcurso del tiempo, unido a una inactividad injustificada de la actividad inspectora, el art. 31.4 del Reglamento sólo anuda la consecuencia de tener por no interrumpido el cómputo de la prescripción. No obstante, sin desconocer la singularidad de las normas tributarias, incluso en el ámbito de los procedimientos administrativos tal y como determina la Disposición Adicional 50 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, Ley 30/92, no puede admitirse una interpretación de las normas tributarias al margen de los principios y garantías constitucionales que definen los derechos de los ciudadanos y la posición institucional de las Administraciones Públicas en un Estado de Derecho.

En esta sentencia, tras diferenciar la figura de la prescripción y de la caducidad, se señalaba que: A la caducidad, en la nueva Ley del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Común, a diferencia de la antigua Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, se proyecta tanto sobre la posición institucional de las Administraciones Públicas que, según el art. 43.4, cuando se

El incumplimiento del plazo previsto en el artículo 29,1, de la Ley 1/98, no determina la caducidad de las actuaciones inspectoras, sino que implicaba, conforme al artículo 29-3 de la referida Ley, que no se considerase interrumpida la prescripción como consecuencia de dichas actuaciones

trate de procedimientos iniciados de oficio no susceptibles de producir efectos favorables para los ciudadanos -supuesto en el que se incluyen las actuaciones de la Inspección-, se entenderán caducados y se procederá al archivo de las actuaciones, a solicitud de cualquier interesado o de oficio por el propio órgano competente para dictar la resolución.

Estos razonamientos junto a la regulación del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, en relación con la Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/92, llevaron a la Sala a la consideración de que la aplicación de estos principios a las singularidades que ofrece la Administración tributaria es permisible en nuestro ordenamiento jurídico, pues la Administración Tributaria no puede ser ajena a

las garantías básicas que la Constitución -la seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad- y las Leyes generales como la Ley 30/92 ofrecen a los ciudadanos.

Por último, se estimaba la caducidad solicitada por el interesado, matizándose: Así bien, como determina el art. 92.3 de la Ley 30/92 y el art. 109.2 del nuevo Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 1 de marzo de 1996, esta caducidad no producirá por sí sola la prescripción de las acciones que puede ejercer la Administración, si bien los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción.

Sin embargo, la Sala consideró ya (entre otras, en su sentencia de 29 de octubre de 1998) que la anterior interpretación jurídica de la figura de la caducidad en el ámbito tributario, había de ser abandonado por las razones que a continuación se exponen.

En primer lugar, se ha de matizar que la institución de la caducidad tiene su razón de ser en la previa fijación de un plazo, al que queda supeditada la actuación al que se refiere, en el que inicio y finalización de dicha actuación aparecen fatalmente unidas. La consecuencia jurídica de la inactividad durante dicho plazo es el decaimiento del derecho no accionado.

En la materia que nos ocupa, procedimientos de comprobación e investigación tributaria, como declarábamos en la sentencia citada, la ley no fija un plazo de duración a dichas actuaciones; incluso, el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, de modificación de determinados procedimientos tributarios, en el Anexo 3 contempla los procedimientos de comprobación e investigación tributaria, como procedimientos que no tienen plazo prefijado para su terminación. Por otra parte, el art. 10 de la Ley General Tributaria, precisa que se regularán, en todo caso, por Ley: Los plazos de prescripción o caducidad y su modificación.

En consecuencia, ante la inexistencia de la fijación de la duración del plazo para los procedimientos de comprobación e investigación por disposición legal, no procede la aplicación de la caducidad a los mismos, sin que ello sea óbice a la aplicación de la prescripción.

En segundo lugar, es cierto que el art. 87, de la Ley 30/1992, de 26 de diciembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, contempla la declaración de caducidad como causa de terminación del procedimiento administrativo, pero la inactividad subyacente no se predica de la Administración, sino del interesado, y en procedimiento iniciado la solicitud del interesado, conforme dispone el art. 92, de la citada Ley.

Esta caducidad es distinta a la caducidad prevista en el art. 43.4, de la Ley 30/92, inserta en el Título IV, de rúbrica de la actividad de las Administraciones Públicas, circunscrita a la obligación de resolver, y de forma más concreta al vencimiento del plazo para resolver, en relación con los Actos presuntos. Este precepto establece: cuando se trate de procedimientos iniciados de oficio no susceptibles de producir actos favorables para los ciudadanos, se entenderán caducados y se procederá al archivo de las actuaciones, a solicitud de cualquier interesado o de oficio por el propio órgano competente para dictar la resolución, en el plazo de treinta días desde el vencimiento del plazo en que debió ser dictada, excepto en los casos en que el procedimiento se hubiera paralizado por causa imputable al interesado, en los que se interrumpirá el cómputo del plazo para resolver el procedimiento.

Como se ha dicho, este precepto se refiere al incumplimiento por parte de la Administración del plazo para resolver, para dictar resolución expresa. No está previsto como causa de terminación del procedimiento, al que la Ley fija un plazo de duración, y concluye con una resolución expresa, cual es la declaración de caducidad, susceptible de los correspondientes recursos, sino que, en el supuesto del art. 43.4, la consecuencia de la caducidad del plazo para dictar resolución es el archivo de las actuaciones, que ha de ser solicitado por el interesado o acordado de oficio por la Administración.

En definitiva, se puede afirmar que mientras en la caducidad del procedimiento se pone término al mismo al dictarse la resolución expresa de declaración de caducidad, por el contrario, en la caducidad del plazo para dictar resolución expresa, no se produce terminación del procedimiento como consecuencia del archivo de las actuaciones, entrando en juego el régimen de los actos presuntos; régimen que en los procedimientos de comprobación e investigación tributarias se ha de entender no pueden tener virtualidad, dado el fundamento y características de las actuaciones inspectoras, cuya realidad o existencia, así como su resultado, no pueden ser objeto de un acto presunto. Procede traer a colación, en este sentido la doctrina jurisprudencial que declara que: "En el sistema que traza la vigente LPA el plazo de duración máxima de tal procedimiento art. 6 por un lado, y la caducidad art. 99 por otro, son objeto de dos regímenes jurídicos rigurosamente diferenciados en los que los efectos de una y otra figura son muy distintos: A) Para el supuesto de que la resolución se dicte cuando ya se haya rebasado el plazo máximo de 6 meses, el art. 61.2 de la citada Ley ha previsto como consecuencia jurídica la de la responsabilidad disciplinaria del funcionario correspondiente: la resolución es, pues, válida aunque pueda desencadenar una responsabilidad. En consecuencia, el transcurso del plazo indicado sin que se haya dictado resolución no elimina el deber de dictarla ni siquiera cuando se hayan llegado a producir los efectos propios del silencio administrativo negativo, tal como dispone el art. 94.3 LPA: el supuesto de hecho que para el silencio dibuja el apartado 1 de dicho precepto implica necesariamente que hayan transcurrido los 6 meses sin resolución y sin embargo se mantiene el deber

de dictarla, lo que significa, en primer lugar, que el procedimiento está vivo y no caducado -por ello hay que resolver- y, en segundo término, que la resolución extemporánea, debida, es válida. B) Por el contrario, el transcurso de los plazos propios de la caducidad -paralización inicial, advertencia de la Administración y nueva paralización, ahora 3 meses- da lugar a la extinción del procedimiento con eliminación por tanto del deber de resolver - por ello se archivan las actuaciones, art.99.1 LPA-". STS. Sala 3ª, de 17 de octubre de 1.991).

El criterio expuesto, ha sido, además, corroborado por el Tribunal Supremo en su reciente Sentencia de 27 de septiembre de 2002, en la cual, después de analizar lo que constituye la prescripción en sus dos modalidades adquisitiva o extintiva de los derechos subjetivos y la caducidad o prescripción extintiva de los derechos potestativos, analiza el concepto de la **perención** para decir que: "La perención únicamente significa que el expediente o actuaciones administrativas practicadas, han perdido su eficacia intrínseca por haber permanecido paralizado durante el tiempo y en las condiciones que marca la ley, o por haber rebasado su duración el tiempo máximo que la ley señaló 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 aquéllos. Es mas, determinadas actuaciones producidas en aquel expediente (por ejemplo, documentos, certificaciones e, incluso, algunas pruebas) pueden seguir siendo eficaces fuera de él.

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 jurídica; cuando la paralización obedece a la conducta del particular, la perención presupone una decadencia en el interés de que se llegue al pronunciamiento administrativo. Pero, en cualquier caso, cuando por el transcurso del tiempo y la concurrencia de las condiciones que la ley señala, la perención se ha producido el expediente no tiene otro destino que la inoperancia y su archivo. Producido éste, si subsiste el derecho que se estaba ejercitando porque, por ejemplo, no ha prescrito aún, nada obsta que, por iniciativa de quien corresponda, pueda volverse a iniciar otro u otros nuevos expedientes que persigan igual finalidad que el caducado."

Más adelante, la propia Sentencia dice: "...Ahora bien, la sentencia recurrida sostiene que el expediente incoado por la Oficina Nacional de Inspección caducó, perdiendo toda su eficacia, en razón a haber estado paralizado, por causa no imputable al contribuyente, durante dieciséis meses; y a esta conclusión llega por aplicación de lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, sin advertir, como bien denuncia el Sr. Abogado del Estado, que este expediente de la Oficina Nacional de Inspección se tramitó y resolvió (años 1985 a 1989) antes de que se promulgara dicha Ley 30/1992 y, por consecuencia, que es absolutamente erróneo juzgarlo con arreglo a sus preceptos; sin que, por otro lado, sea exacto, como sostiene en su oposición "Gonvarri Industrial, S.A." que la sentencia de instancia se basara en el Art. 31.4 del Reglamento General de la Inspección que, en la redacción entonces vigente (tan distinta de la actual) únicamente disponía que La interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, producirá los siguientes efectos: a) Se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones. b) Los ingresos pendientes realizados, sin nuevo requerimiento previo, comportarán el abono del correspondiente interés de demora sin que proceda la imposición de sanción por la ausencia inicial del ingreso. Las demás declaraciones o comunicaciones

presentadas fuera de sus plazos reglamentarios se entenderán realizadas espontáneamente a cuantos efectos procedan, precepto que nunca pudo dar pábulo a la perención, por más que la representación procesal de “Gonvarri Industrial, S.A.” lo pretenda; sin que tampoco pueda ser de aplicación en este caso el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por igual cuestión de vigencia temporal.

Siendo así, es necesario indagar la normativa aplicable a los supuestos de perención en los procedimientos de la Hacienda Pública en la época en que se tramitó el expediente de constante referencia. Ante todo, hay que salir al paso de la aplicación directa de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958. Su Disposición Final Primera -3 autorizó al Gobierno para señalar los procedimientos especiales que, por razón de su materia, continuaban vigentes; y el Art. 1.9º del Decreto de 10 de octubre de 1958 declaró como tales Los procedimientos de liquidación, inspección, investigación y gestión de los diferentes impuestos y contribuciones. Esto significa que únicamente eran aplicables el procedimiento común de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 y los procedimientos especiales (caso de haberlos) de los diferentes impuestos y contribuciones, sin perjuicio de la aplicación meramente supletoria de la citada Ley Procedimiento Administrativo, por remisión expresa de su Art. 9º.2. Pues bien, la Ley General Tributaria no admitió la perención; tan solo admitió en su Art. 105 que: 1. En la reglamentación de la gestión tributaria se señalarán los plazos a los que habrá de ajustarse la realización de los respectivos trámites. -2. **La inobservancia de plazos por la Administración no implicará caducidad de la acción administrativa; pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja.**

Igual doctrina se contiene en la STS de 31 de enero de 2003 concluyendo que **la paralización injustificada de las actuaciones inspectoras por culpa de la Administración, no produce caducidad, sino simplemente que dichas actuaciones no interrumpen la prescripción que es cosa distinta”.**

Hasta aquí la doctrina reiterada y completamente consolidada del Tribunal Supremo, según reconoce bien recientemente la STS de 30 de junio de 2004.

5. Ahora bien, tampoco cabe deducir de la nueva regulación contenida en la Ley 1/98, aplicable al caso por razones temporales, la caducidad en los términos propuestos por la actora, pues el posible exceso del plazo de doce meses previsto en la nueva regulación no produce, sin más, la caducidad del procedimiento.

En efecto, el Tribunal Supremo en la citada sentencia de 30 de junio de 2004 recuerda que la Ley 1/1998 **“No estableció con carácter general la caducidad de los procedimientos tributarios por paralización e incumplimiento del plazo establecido de resolución”** y recuerda que el artículo 23, dispone: “1.- El plazo máximo de resolución de los procedimientos de gestión tributaria será de seis meses, salvo que la normativa aplicable fije un plazo distinto. Las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la propia Administración interrumpirán el cómputo del plazo para resolverlo. 2. Si venciera el plazo de resolución en los procedimientos iniciados a instancia de parte, sin que el órgano competente la hubiera dictado expresamente, se producirán los efectos que establezca su normativa específica. A estos efectos, todo procedimiento de gestión tributaria deberá tener expresamente regulado el régimen de actos presuntos que le corresponda”.

Y finalmente la aplicación del invocado artículo 29 de la Ley 1/98, tampoco determina, frente a lo que se aduce por la actora, la caducidad del procedimiento. En efecto, en su apartado 3 establece “La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producidas por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones”. De manera que la propia norma invocada impide atribuir efectos distintos a los de la no interrupción de la prescripción que en la propia norma se señalan, efectos que se traducen, según ya había venido reiterando en numerosas sentencias el Tribunal Supremo, en la no interrupción de la prescripción como consecuencia de unas actuaciones que hayan estado interrumpidas injustificadamente durante seis meses”.

De esta manera, se pronuncia expresamente el artículo 150, apartados 2, y 3, de la Ley 58/2003:

2. “La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:
 - a. No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo. En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.
 - b. Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley. Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.
3. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.”

Por su parte, el Tribunal Supremo, en sentencia de 16 de febrero de 2006, recurso de casación para unificación de doctrina 2238/2001, ha declarado:

“Como hemos dicho en nuestras recientes sentencias de 5 de abril y 24 de mayo de 2005 (Recs. nums. 5204/2000 y 7209/2000), muy posteriores --como se ve-- a las aportadas como contradictorias por el recurrente, la jurisprudencia de esta Sala sobre la cuestión suscitada puede resumirse en los siguientes términos:

- a. La no interrupción del plazo de prescripción por parte de las actuaciones inspectoras cuando se dan las circunstancias del artículo 31.3 y 4 RGIT es independiente de la necesidad, en todo caso,

del transcurso del lapso temporal previsto para la existencia y consumación de la prescripción.

- b. *La falta de eficacia interruptiva de las actuaciones inspectoras por su paralización injustificada durante más de seis meses, no priva de eficacia a la propia liquidación derivada de aquéllas, realizada ANTES de expirar el plazo inicial de cinco o cuatro años, según sea aplicable uno u otro ratione temporis.*"

7. El acuerdo de ampliación de actuaciones inspectoras y el carácter unitario o no del procedimiento de inspección.

Hay que señalar que la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, al referirse a las actuaciones interruptivas de la prescripción, venía entendiendo que sólo se interrumpe la prescripción por cada hecho imponible, lo que significa que el contenido del acto ha de ser homogéneo con el concepto tributario a que se refería, así como respecto del periodo o ejercicio.

Es decir, habrá que prescindir de aquellas actuaciones que vengan referidas a hechos distintos a los regularizados o a ejercicios diferentes o a los relativos a circunstancias diferentes para obtener el conocimiento de los datos necesarios para la citada regularización. En suma, una diligencia que tenga efectos interruptivos respecto de la prescripción del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1990, no la tendrá para el Impuesto para la Renta de las Personas Físicas, Retenciones, ejercicio 1989.

Así lo afirmaba la sentencia dictada el 19 de noviembre de 2009, recurso 186/2006, f j 6:

"SEXTO.- Cuestión íntimamente relacionada y conectada con la anterior es la concerniente a la interrupción de la prescripción, planteando también la entidad recurrente la cuestión relativa a la influencia o eficacia jurídica sobre la citada interrupción de la paralización del procedimiento o de las "actuaciones inspectoras" por tiempo superior a seis meses.

Dicho de otra forma, de lo que se trata es de determinar la eficacia enervadora o anuladora de tal circunstancia –paralización superior a los seis meses- sobre las actuaciones inspectoras determinantes de interrupción de la prescripción del derecho de la Administración tributaria para la determinación de la deuda tributaria correspondiente a un determinado impuesto y ejercicio.

Para el análisis de tal cuestión, debemos reiterar que el artículo 64 de la Ley General Tributaria establecía (antes de la citada modificación por la Ley 1/1998) que "prescribirán a los 5 años los siguientes derechos y acciones:

- a. El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b. La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.
- c. La acción para imponer sanciones tributarias..."

Añade el art. 66 que "los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del art. 64 se interrumpen:

- a. Por cualquier acción administrativa realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación

del impuesto devengado por cada hecho imponible" (La Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social ha sustituido el término "regulación" por el de "regularización", y el de "impuesto" por "tributo").

- b. Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase.
- c. Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda".

De esta forma, el plazo de prescripción de 5 años (4 desde 1998) para liquidar, para cobrar lo liquidado y para sancionar se interrumpe por la acción inspectora realizada con conocimiento formal del obligado tributario (apartado a), o bien, por las reclamaciones, recursos (apartado b) y, en general, cualquier actuación (apartado c) del sujeto pasivo, debiendo centrarnos en el supuesto de autos en el apartado a) del citado artículo 66 de la LGT.

Por su parte el artículo 30.3, a) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 abril, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 66.1, a) de la Ley General Tributaria, determina que el inicio de la actividad inspectora producirá, entre otros efectos, "la interrupción del plazo legal de la prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación e imponer las sanciones correspondientes en cuanto al tributo o tributos a que se refiera la actuación de comprobación e investigación y de la acción para imponer sanciones tributarias por el incumplimiento de cualesquiera obligaciones o deberes afectados por las actuaciones inspectoras".

Y este mismo desarrollo reglamentario de la anterior regulación, en cuanto a la actuación inspectora se refiere, en concreto, en el apartado 4 del artículo 31 del citado Reglamento General de la Inspección de los Tributos dispone que: "La interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras producida por causas no imputables al obligado tributario, producirá los siguientes efectos: a) Se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones..", debiendo tenerse en cuenta que el precedente núm. 3 del propio artículo 31, en su párrafo segundo, considera interrumpidas las actuaciones inspectoras cuando "la suspensión de las mismas se prolongue por más de seis meses".

En los mismos términos el artículo 29, 3, de la Ley 1/98 y el artículo 31, quarter, del RD 939/1986, de 25 de abril, en redacción dada al precepto por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero:

"3. La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones.

No obstante lo anterior, la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras anteriores y de las de liquidación, producida por causas no imputables al obligado tributario, en la forma prevista en el apartado 3 del artículo 32, o el incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones, producirá el efecto de que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas hasta la interrupción injustificada o hasta la finalización del plazo de duración de las mismas."

Hay que partir de que el Tribunal Supremo, interpretando el art. 66.1, apartado b) y c) de la Ley General Tributaria tiene declarado que “no cualquier acto tendrá la eficacia interruptiva que en dicho precepto se indica, sino sólo los **tendencialmente** ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimiento administrativo o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, recaudación o imposición de sanción en el marco del Impuesto controvertido” (Sentencia de la Sala Tercera de fecha 6 de noviembre de 1.993). Son las llamadas “diligencias argucia” en cuya base subyace una idea esencial consistente en conceptualizar como “acción administrativa” aquella que realmente tiene el propósito de determinar la deuda tributaria en una relación de causa a efecto, y que en cuanto a la interrupción exige una voluntad clara, exteriorizada por actuaciones cuyo fin es la regularización tributaria.

El corolario de esa doctrina era que el acuerdo de ampliación de actuaciones inspectoras, si el procedimiento no tenía un carácter unitario, debería referirse específicamente a cada uno de los tributos y periodos objeto de ampliación

Pues bien, esta Sala y Sección viene declarando reiteradamente que sólo se interrumpe la prescripción por cada hecho imponible, lo que significa que el contenido del acto o Diligencia ha de ser homogéneo con el concepto tributario a que se refiera, así como respecto al periodo o ejercicio. Es decir, habrá que prescindir de aquellos que vengan referidos a hechos distintos de los regularizados, o a ejercicios diferentes, o a los relativos a circunstancias diferentes para obtener el conocimiento de los datos necesarios para la citada regularización.

Incluso en la sentencia dictada el 21 de abril de 2005, recurso 719/2002, la Sala declaraba:

“No son acogibles las manifestaciones del Tribunal Económico Administrativo Central (fundamento jurídico cuarto) de que en tanto las actuaciones de comprobación e investigación no concluyan, no existe obligación de formalizar las actas mediante las que se regularice la situación tributaria del sujeto pasivo y ello aun cuando los datos obtenidos respecto de un tributo y periodo ya se hubieran obtenido con anterioridad y posteriormente no se hubieran rectificado, siempre que la actuación de comprobación e investigación hubiera proseguido respecto de otros tributos y periodos incluidos en el alcance de la investigación, si se tiene en cuenta que el artículo 66, 1, a, de la LGT al referirse al carácter interruptivo de las actuaciones administrativas se refiere expresamente a las actuaciones practicadas relativas al “reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del Impuesto devengado por cada hecho imponible.”

Nada obsta, sino todo lo contrario, a que si se han obtenido de un sujeto pasivo todos los datos necesarios para regularizar su situación tributaria, se extienda la correspondiente acta de inspección, cuando además la Administración considera que aquellos no se van a rectificar en el futuro. El principio de seguridad jurídica, consagrado en el artículo 9, 3, de la Constitución Española así lo impone.”

El corolario de esa doctrina era que el Acuerdo de ampliación de actuaciones inspectoras, si el procedimiento no tenía un carácter unitario, debería referirse específicamente a cada uno de los tributos y periodos objeto de ampliación.

Ahora bien, ¿puede mantenerse este criterio a la vista del apartado 184.1, del nuevo Reglamento que señala que **“cuando concurra, en relación con cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos a los que se extienda el procedimiento, alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 1 y 4 del citado artículo?** (es decir, el 150 de la Ley 58/2003 refiriéndose a las causas de ampliación o el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o remisión del expediente al Ministerio Fiscal”). **Dicho acuerdo afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se extienda el procedimiento.”**

¿Significa eso que en el supuesto antes mencionado, si se ha apreciado complejidad en las actuaciones en orden a ampliar el ejercicio del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1990, debe tenerse también ampliado el año 1989 respecto del Impuesto sobre la Renta?

Desde luego esa parece haber sido la opinión del Tribunal Supremo, Sección Segunda, que en sentencia de 4 de marzo de 2009, recurso de casación 185/2007 en el que se impugna por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona, mediante recurso directo, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio publicado en el Boletín Oficial del Estado del día 5 de septiembre siguiente, 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.

La impugnación se limita a la disposición Adicional Primera y a los artículos 36, 69.6, 77.4, 109, 111.2, 172.5 y 184.1 y denunciándose también que falta una disposición transitoria general para evitar que pueda entenderse extendida la aplicación de todo el articulado del Real Decreto, a procedimientos iniciados antes de su aplicación.

Pues bien, en la citada sentencia, que tiene carácter desestimatorio, el Alto Tribunal declaraba en su f.j.9

“NOVENO.- Art. 184.1. Ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección.

Se cuestiona, finalmente, el último inciso que señala que “dicho acuerdo (de ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el art. 150.1 de la LGT) afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se extienda el procedimiento”.

Concretamente, se aduce que tal como está redactado puede permitir que se entienda que una ampliación del plazo que se basa en circunstancias que afectan exclusivamente a un impuesto, afecta a todos los impuestos a que se refiera la actuación inspectora.

Sin duda alguna la recurrente acierta en la interpretación que da el inciso cuestionado, pero todo ello es consecuencia del carácter unitario del procedimiento inspector que se deduce del art. 150 de la Ley General Tributaria, aunque se refiera a más de un tributo o a distintos periodos.

El concepto de actuación inspectora única se desprende de la regulación de la materia, por lo que la ampliación del plazo de actuaciones determinará la ampliación del plazo en el que puedan dictarse los

actos de liquidación correspondientes a todos los tributos y periodos a los que afecta la actuación, y ello aunque la causa que habilite a la ampliación de plazo únicamente pueda predicarse de alguno de los tributos y periodos a los que afecta el procedimiento.

En efecto, el art. 150 de la Ley establece que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo, y que no obstante podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro periodo que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concurra las circunstancias que señala. Por tanto, la Ley regula un único plazo aplicable al procedimiento de inspección de 12 meses o, en el caso de ampliación, como máximo de 24 meses.

Siendo así las cosas, la anulación del último inciso del art. 184.1 del Reglamento impugnado, tal como presente la Cámara recurrente, implicaría computar tantos plazos como obligaciones tributarias comprobadas o periodos revisados, lo cual iría en contra de la existencia de un único procedimiento de inspección.

Finalmente, llama la atención que la recurrente sólo se refiera al último inciso del apartado primero, cuando los apartados 6 y 7, que también desarrollan lo establecido en la Ley en relación con la duración del procedimiento inspector, están también relacionados con el reparo cuestionado, pues el primero de ellos señala que el cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada establecido en el art. 150.2 de la Ley 58/2003, se iniciará de nuevo por la realización de cualquier actuación respecto de las obligaciones tributarias o periodos objeto del procedimiento, con lo que bastará a estos efectos con cualquier tipo de actuación y además respecto a cualquiera de las obligaciones o periodos objeto del procedimiento de comprobación o investigación en cuestión, agregando que la reanudación de las actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a que se refiera el procedimiento.”

La sentencia del Tribunal Supremo es clara en este sentido, tras defender el carácter unitario del procedimiento, declara que “la ampliación del plazo de actuaciones determinará la ampliación del plazo en el que pueden dictarse los actos de liquidación correspondientes a todos los tributos y periodos a los que afecte la actuación, y ello aunque la causa que posibilite la ampliación del plazo únicamente pueda predicarse de alguno de los tributos y periodos a los que afecta el procedimiento”

Y el criterio expuesto en la sentencia referida aparece corroborado en la dictada en 27 de febrero de 2009, recurso de casación 6548/2004, en la que discutía la eficacia interruptiva de una Diligencia de Inspección, señalando a tal respecto el Alto Tribunal:

“TERCERO.- El primer motivo de casación *aprecia, como hemos indicado más arriba, infracción de los arts. 64 y 66.1.a) de la Ley General Tributaria por cuanto la sentencia recurrida ha reconocido eficacia interruptiva de la prescripción a la diligencia de la Inspección de 25 de julio de 1995, “es decir, el último día del cómputo de la prescripción del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 1989”.*

Es de señalar que las actuaciones practicadas como consecuencia del Acta A02 incoada a P... S.A. tenían por objeto la regularización tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1989.

Consta en la sentencia recurrida que el plazo para presentar la declaración del Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio 1989 finalizaba el 25 de julio de 1990 y que la siguiente actuación de la Inspección, después de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por más de seis meses, fue la diligencia de 25 de julio de 1995 –último día del plazo de prescripción del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 1989–.

Pues bien, la cuestión nuclear reside en **determinar si esa diligencia de 25 de julio de 1995 tiene, conforme a lo establecido en el art. 66.1.a) de la L.G.T., la eficacia interruptiva de la prescripción que le reconoce la sentencia recurrida.**

En la diligencia de 25 de julio de 1995 se solicitaba a P... S.A. información sobre la situación familiar de los trabajadores relacionados en el anexo y que se aportasen los justificantes de las minutas pagadas al Notario D. M... M...

La entidad recurrente sostiene que ese requerimiento no guarda relación alguna con la liquidación relativa al Impuesto de Sociedades del año 1989, sino que la información requerida se refiere a la comprobación de un impuesto distinto, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concreto, la determinación de si se han practicado o no retenciones por rendimientos de actividades profesionales.

En cambio, la sentencia recurrida dice en su Fundamento Jurídico Cuarto que “aun cuando se considere que dicha diligencia no afectaba al Impuesto de Sociedades ejercicio 1989, no se puede considerar que dicha diligencia no interrumpió la prescripción en relación al impuesto de sociedades ejercicio 1988 [sic] ya que en la citación de inicio de actuaciones inspectoras de 25 de mayo de 1993 (folio 23 del expediente administrativo) y de la diligencia de inicio de comprobación se deduce que la comprobación alcanza expresamente los ejercicios 88 a 92 sin que cada diligencia hasta la formalización del acta tenga que referirse a todos y cada uno de los ejercicios y conceptos en que la comprobación inspectora se extiende”.

La sentencia concluye que “en el momento en que se dicta el acto de liquidación el derecho de la Administración para regularizar la situación tributaria correspondiente al ejercicio de 1989 (salvo la sanción) no está prescrito ya que se han realizado, tras la interrupción de las actuaciones inspectoras por mas de 6 meses, actuaciones de las comprendidas en el art. 66.1 de la LGT el último día del computo de la prescripción del Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio 1989, continuando éstas de forma ininterrumpida hasta la notificación del acto de liquidación. En efecto, en el mismo día que finalizaba el plazo de cinco años y, en concreto, el 25 de julio de 1995 se realizó un acto de los comprendidos en el art. 66.1 de la LGT que interrumpió la prescripción aun no consumada, a la que siguieron diligencias realizadas con P.....en intervalos inferiores a 6 meses, siendo el acta de disconformidad de 13 de diciembre de 1996, presentación de alegaciones por el obligado tributario el 26 febrero de 1997, acto de liquidación de 25 de junio de 1997 que se notifica el 30 de junio de 1997”.

Esta Sala entiende que aunque la diligencia extendida con fecha 25 de julio de 1995 no contiene ni el ejercicio ni el tributo al que se refiere, no se puede olvidar que en la citación de inicio de actuaciones inspectoras, de 25 de mayo de 1993, se mencionan de forma expresa los ejercicios a los que la actuación se extiende (1987 a 1992) y los impuestos a los que la misma alcanza (Impuesto sobre Sociedades, IVA, Retenciones a cuenta del IRPF e Impuesto sobre Sociedades, Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), lo que se vuelve a poner de manifiesto a la entidad en diligencia de inicio de actuación de comprobación, el 14 de junio de 1993.

La impugnación contra el acuerdo de ampliación de actuaciones deberá formularse contra la liquidación que ponga fin al procedimiento dado el carácter de acto de trámite de aquel que no impide la continuación del procedimiento ni produce indefensión, (artículo 107 de la Ley 30/1992)

Como hacía notar el TEAC, si bien la especificidad o estanqueidad tributaria es indispensable para la citación o iniciación de actuaciones inspectoras, los documentos interruptores de la prescripción no tienen por qué referirse a cada uno de los conceptos inspeccionados, ni tienen que tener tales conceptos un contenido mínimo, ya que el art. 47 del Real Decreto 939/86 delimita los supuestos que deberán formalizarse necesariamente en Diligencias, pero no limita los casos en que tales documentos pueden utilizarse. En consecuencia, cada diligencia no tiene por qué referirse a todos y cada uno de los ejercicios a los que la comprobación inspectora se extiende, a los Impuestos a los que alcanza o a un tema concreto para que las mismas tengan un carácter interruptivo de la prescripción en cada ejercicio.

Las diligencias hay que enmarcarlas dentro de una actuación global de comprobación definida en la citación de inicio de aquélla, en cuanto a ejercicios e Impuestos (pudiéndose incluso ampliar o reducir una vez iniciada, como permite el art. 11.5 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos). En este caso concreto, como se desprende de la citación y de la diligencia de inicio de comprobación, la comprobación alcanza expresamente a los ejercicios 1988 a 1992 e inequívocamente al Impuesto sobre Sociedades (1987.1991), desplegando, por tanto, las diligencias extendidas en la actuación de comprobación sus efectos interruptores de la prescripción en relación con tales ejercicios y conceptos.

Este criterio ha sido acogido en el art. 184.1 "in fine" 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.

En esta misma línea razona el Abogado del Estado: si estamos ante actuaciones de la Inspección de carácter general y no parcial, parece razonable pensar que las diligencias válidamente dirigidas a impulsar el procedimiento en relación con cualquiera de los conceptos objeto de comprobación afectará a todos los conceptos y no sólo a aquél al que se han referido las concretas actuaciones.

Buena prueba es que el art. 31.4 del Reglamento Inspector se refiere a la interrupción injustificada de las actuaciones o del procedimiento inspector como un todo. Lo que la Ley quiere sancionar es una paralización injustificada de las actuaciones, no pudiendo decirse, con fundamento, en estos casos, que las actuaciones se han interrumpido por causa imputable a la Administración. De no entenderse así, se plantearían graves problemas prácticos en la forma de planificar y organizar el desarrollo de las actuaciones inspectoras, lo que supondría una evidente merma de la eficacia de la Inspección sin suponer ninguna garantía adicional para el contribuyente.

Por todo lo expuesto, este primer motivo no debe dar lugar a casar la sentencia recurrida.”

Ahora bien, coincidimos con el Profesor Calvo Végez de que este criterio puede conducirnos a situaciones que carecen de sentido y en los que se desvirtúa la finalidad perseguida, fijar, como regla general, en 12 meses, el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

Y ello debido a que, como declaraba la Exposición de Motivos de la antigua Ley 1/98, la finalidad de dicha medida no es otra que “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.”

Desde luego, con preceptos, aunque sean reglamentarios como el examinado, no se mejora la posición jurídica del sujeto pasivo, pues su finalidad parece ser otra muy distinta, la de poner fin a una corriente jurisprudencial que venía entendiendo que la ampliación de actuaciones y su motivación debía referirse a cada obligación tributaria y correspondiente ejercicio.

De todas maneras la controversia aún no está del todo cerrada, tal como reconoce la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2009, pues los apartados 6 y 7 del artículo 184 no fueron impugnados en el procedimiento al que puso fin aquella sentencia, refiriéndose el primero de aquellos a la manera de computar el “dies a quo” del plazo de seis meses que, como máximo, puede transcurrir entre cada una de las actuaciones del procedimiento inspector “respecto de alguna de las obligaciones tributarias o periodos objeto de procedimiento y el nº 7 al carácter interruptivo del acto en virtud del cual se reanuden las actuaciones tras haberse incumplido el plazo máximo de duración o haberse dado una interrupción injustificada por más de seis meses “respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a que se refiere el procedimiento.”

No podemos olvidar, sin embargo, el texto del artículo 102,2, del nuevo Reglamento de Procedimiento, que al referirse a las dilaciones dispone: “Los periodos de interrupción injustificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración 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 periodos objeto del procedimiento”

9. La imposibilidad de recurrir aisladamente el acuerdo de ampliación.

El acuerdo de ampliación de actuaciones debe ser notificado al sujeto pasivo, conforme al artículo 184,5

del Real Decreto 1065/2005, y no será susceptible de recurso o reclamación económico administrativa autónoma, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que proceda interponer contra la resolución que finalmente se dicte. Es decir, la impugnación contra el acuerdo de ampliación de actuaciones deberá formularse contra la liquidación que ponga fin al procedimiento dado el carácter de acto de trámite de aquel que no impide la continuación del procedimiento ni produce indefensión, (artículo 107 de la Ley 30/1992).

En resumen, es ineludible por parte de la Administración la obligación de motivar el acuerdo de ampliación del plazo de duración de actuaciones inspectoras, constituyendo este extremo un punto de discusión de enorme importancia en los tiempos actuales a la vez que una garantía esencial del contribuyente, susceptible de control por parte de los Tribunales de Justicia.

Bibliografía

A Propósito de la ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. JUAN CALVO VÉRGEZ. Doctor en Derecho. Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera, Nº 214-215, 2008

Los créditos públicos en sede concursal

Fernando Gómez Martín

Auditor y Censor Jurado de Cuentas

Miembro de la AEDAF y miembro Correspondiente para el País Vasco
de la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras

Resumen

El propósito de este trabajo es comentar el tratamiento de créditos públicos en la Ley concursal, identificados como de titularidad de la Administración del Estado, particularmente de la Hacienda Pública y de la Tesorería General de la Seguridad Social, y que se extiende a las Haciendas Autonómicas, Provinciales y Locales, acreedores profesionales y que se encuentran cautivos en procesos de ejecución universal, generalmente.

Abstract

The purpose of this paper is to discuss the treatment of public debts in the bankruptcy law, identified as owned by the state administration, particularly the Treasury and the General Treasury of Social Security, and extending to the Autonomic, Provincial and Town Treasury and professional creditors which are involved in an universal enforcement proceeding.

Palabras clave

Ley concursal, créditos públicos, acreedores

Keywords:

Bankruptcy law, public creditors, creditor

Sumario:

1. Informes de la administración concursal
 - 1.1. Informe principal
 - 1.1.1. Memoria
 - 1.1.2. Contabilidad
 - 1.1.3. Inventario
 - 1.1.4. Masa pasiva
2. Reconocimiento y clasificación de créditos públicos
 - 2.1. Determinación de créditos públicos
 - 2.1.1. Cotizaciones sociales
 - 2.1.2. Retenciones IRPF y «cuota obrera»
 - 2.1.3. Retenciones del Impuesto sobre Sociedades
 - 2.1.4. Impuesto sobre el Valor Añadido
3. Clasificación del crédito tributario y de la Seguridad Social
 - 3.1. Privilegio especial
 - 3.2. Privilegio general
 - 3.2.1. Privilegio general limitado
 - 3.3. Ordinarios
 - 3.4. Subordinados
 - 3.5. Clasificación del crédito tributario en caso de convenio concursal
4. Impuesto sobre el Valor Añadido y modificación de la base imponible
 - 4.1. Facturas rectificativas
 - 4.1.1. Contabilización de las facturas rectificativas por el concursado

La Ley concursal¹, que resalta el interés del concurso, sin concretar su alcance, regula el crédito público de manera coherente con dicho principio rector, aunque no satisfaga todas las expectativas. Como aproximación al interés del concurso, conviene destacar su cita en la exposición de motivos² y en diversos preceptos de la nueva Ley. Puede identificarse el interés del concurso con la satisfacción de los acreedores (créditos concursales), la protección del deudor (persona natural o jurídica y la herencia), así como de los trabajadores, y en la conservación de las empresas o unidades productivas de bienes y servicios, en su caso, es decir, se procura la defensa del marco socio-económico nacional, que coincide con la política económica del Gobierno español, para coadyuvar en el mantenimiento de la empresa.

Desde esta perspectiva puede entenderse mejor la pérdida o disminución de ciertos privilegios tradicionales³ de los acreedores de Derecho público, particularmente el crédito tributario y el laboral, sacrificio que comparten otros acreedores de Derecho privado, especialmente los que gozan de garantía real.

Me propongo comentar el tratamiento de créditos públicos en la Ley concursal, identificados como de titularidad de la Administración del Estado, particularmente de la Hacienda Pública y de la Tesorería General de la Seguridad Social, y que se extiende a las Haciendas Autonómicas, Provinciales y Locales⁴, “acreedores profesionales” y cautivos en procesos de ejecución universal, generalmente.

El crédito público se vincula al informe ex art. 74 de la Ley concursal, principalmente, aunque incide en otros documentos del procedimiento concursal (convenio, liquidación etc.).

1. Informes de la administración concursal

La administración concursal emitirá los informes previstos en la Ley, durante la tramitación del concurso. Algunos son imprescindibles en todo concurso y otros pueden ser exigibles únicamente en determinados supuestos procesales. Para tales funciones informativas, según se expone seguidamente, los registros y documentos contables pueden ser imprescindibles, cuando el deudor sea sujeto contable.

1 LEY 22/2003, de 9 de julio, Concursal (BOE núm. 164, 10 julio 2003), en vigor desde el 1 de septiembre de 2004.

2 *La ley procura la conservación de las empresas o unidades productivas de bienes o servicios integradas en la masa, mediante su enajenación como un todo, salvo que resulte más conveniente a los intereses del concurso su división o la realización aislada de todos o alguno de sus elementos componentes, con preferencia a las soluciones que garanticen la continuidad de la empresa.*

3 Para la Hacienda Pública se concretaban sus privilegios en los arts. 71 a 75 y 129 de la Ley General Tributaria de 1963, éste último según modificación parcial por Ley 25/1995, de 20 de julio (BOE 22.07.1995). Consecuentemente, el crédito tributario ostentaba la calificación jurídica de privilegiado, gozaba del derecho de abstención y, en su caso, de ejecución separada, hasta el 1.09.2004. La nueva LGT, 58/2003, de 17 de diciembre, dedica el artículo 77 al derecho de prelación del crédito tributario, en los términos siguientes: «1. La Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de esta Ley. 2. En caso de convenio concursal, los créditos tributarios a los que afecte el convenio, incluidos los derivados de la obligación de realizar pagos a cuenta, quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal».

4 VALERO LOZANO, Nicolás, El Régimen Jurídico del Crédito Público en la Ley Concursal, LA LEY, septiembre 2007, págs. 39 a 43.

1.1. Informe principal

El citado artículo 74 señala el plazo para la presentación del informe, que González Pascual⁵ califica de ordinario y considera que su emisión constituye la pieza clave y más importante de la actuación de este órgano en el concurso, importancia que radica en la transcendencia de su contenido, de marcado carácter patrimonial y financiero. Efectivamente, sobre la estructura del informe, el art. 75 menciona su contenido, del que destaco la determinación de la masa activa y pasiva del concurso, a los indicados efectos patrimoniales.

1.1.1. Memoria

El art. 75.1.1º señala: «Análisis de los datos y circunstancias del deudor expresados en la memoria a que se refiere el número 2º del apartado 2 del artículo 6».

La administración concursal, además de ratificar, rectificar o completar la memoria expresiva de la historia económica y jurídica presentada por el deudor, debe hacerlo, igualmente, respecto de la actividad o actividades a que se haya dedicado, durante los tres últimos años, y de los establecimientos, oficinas y explotaciones de que sea titular, así como tiene que manifestar su opinión sobre las causas de la insolvencia, para finalizar, esta primera parte de su informe, analizando las valoraciones y propuestas presentadas respecto de su viabilidad patrimonial.

1.1.2. Contabilidad

El primer inciso del apartado 1.2º del art. 75 establece que el informe se refiera a: «Estado de la contabilidad del deudor y, en su caso, juicio sobre las cuentas, estados financieros, informes y memoria a que se refiere el apartado 3 del artículo 6...».

El informe sobre este apartado puede concretarse en una exposición sobre los registros contables, el plan de cuentas utilizado por la empresa, las cuentas anuales y los estados financieros presentados, así como de la memoria de los cambios significativos operados en el patrimonio, etc., después de efectuar el análisis sobre el grado de observancia de los requisitos que deben cumplir el sistema contable y de los principios de contabilidad generalmente aceptados, según previene el Código de comercio, el TRLSA (arts. 171 y siguientes), y el PGC, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y RD 1515/2007 (PYMES).

1.1.3. Inventario

El art. 75.2 ordena: «Al informe se unirán los documentos siguientes: 1º. Inventario de la masa activa». El art. 76.1 dispone: «Constituyen la masa activa del concurso los bienes y derechos integrados en el patrimonio del deudor a la fecha de la declaración de concurso y los que se reintegren al mismo o adquiera hasta la conclusión del procedimiento».

5 GONZÁLEZ PASCUAL, Julián, «La información contable y los informes de la administración judicial en el Anteproyecto de Ley Concursal», *Revista Técnica del Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España*, 3ª Época, núm. 20-2002, págs. 32-45.

El antecedente de este inventario se halla en el art. 6.2.3º: «6. Solicitud del deudor... 2. A la solicitud se acompañarán los documentos siguientes: ...3.º Un inventario de bienes y derechos, con expresión de su naturaleza, lugar en que se encuentren, datos de identificación registral en su caso, valor de adquisición, correcciones valorativas que procedan y estimación del valor real actual...».

El art. 82 regula la formación de la masa activa: «1. La administración concursal elaborará a la mayor brevedad posible un inventario que contendrá la relación y el avalúo de los bienes y derechos del deudor integrados en la masa activa a la fecha de cierre, que será el día anterior al de emisión de su informe».

1.1.4. Masa pasiva

Recuerdo lo ordenado en el art. 75.2: «Al informe se unirán los documentos siguientes:... 2º Lista de acreedores».

El artículo 94, sobre estructura y contenido, dispone: «1. Al informe de la administración concursal se acompañará la lista de acreedores, referida a la fecha de solicitud de concurso, que comprenderá una relación de los incluidos y otra de los excluidos, ambas ordenadas alfabéticamente». No es probable que haya pasado inadvertida la referencia de la lista de acreedores «a la fecha de la solicitud del concurso», cuando es más razonable que incluya los derechos de crédito, que integran la masa pasiva, determinados a la fecha de la declaración del concurso, como se establece para la masa activa, en el citado art. 76.1, concordante con lo dispuesto en el art. 49, que ordena la integración de todos los acreedores en la masa pasiva, una vez declarado el concurso, así como respecto de la valoración de créditos en moneda extranjera (art. 88.2), a la valoración de prestaciones no dinerarias (art. 88.3), y a las prestaciones dinerarias futuras (art. 88.4), que se refieren a la fecha de la declaración del concurso. Además de responder a la lógica de los requerimientos que se hacen a los acreedores, para que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos (art. 21.1.5º y 21.4), y de la comunicación de créditos (art. 85).

Las Resoluciones de los Juzgados de lo Mercantil N° 1 Vitoria-Gasteiz (D. Edorta Josu Etxarandio Herrera) y de Málaga (D. Enrique Sanjuán y Muñoz), de fechas 21.06.2005 y 18 de julio de 2005, respectivamente, avalan esta tesis relativa a que la lista de acreedores debe referirse a la fecha del Auto de declaración de concurso.

De nuevo acudo al artículo 75: «Estructura del informe... 2. Al informe se unirán los documentos siguientes:... 3.º En su caso, el escrito de evaluación de las propuestas de convenio o anticipada de liquidación que se hubiesen presentado».

La propuesta de convenio no puede ofrecer quita mayor del 50% de las deudas, ni espera superior a cinco años, excepto en empresas con especial trascendencia para la economía, y no puede consistir en *datio pro soluto o pro solvendo*, ni en la liquidación global del patrimonio [masa activa] (art. 100º).

6 Se modifica por el mencionado RDL 3/2009: «Artículo 10. *Convenio*. Cuatro. El párrafo segundo del apartado 1 del artículo 100 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, queda redactado como sigue: «Excepcionalmente, cuando se trate del concurso de empresas cuya actividad pueda tener especial trascendencia para la economía, siempre que lo contemple el plan de viabilidad que se presente, el juez del concurso podrá, a solicitud de parte, autorizar motivadamente la superación de dichos límites».

Finaliza el art. 75: «3. El informe concluirá con la exposición motivada de los administradores concursales acerca de la situación patrimonial del deudor y de cuantos datos y circunstancias pudieran ser relevantes para la ulterior tramitación del concurso».

Además de otros datos relevantes para el concurso, lo dispuesto en este precepto encomienda a la administración concursal que exprese una opinión motivada sobre la situación patrimonial del deudor, es decir, que compare las valoraciones de la masa activa (inventario) con la pasiva (lista de acreedores), más la relación de créditos contra la masa, para informar sobre si presentan superávit (bienes suficientes para satisfacer las obligaciones) o déficit (incapacidad patrimonial). Esta información, en sí misma, además de otra que pueda figurar en la referida exposición, es relevante para la ulterior tramitación del concurso, respecto a lo dispuesto en los arts. 48.3-5 y 71, así como en los arts. 164 y 165, relativos a la calificación de concurso.

2. Reconocimiento y clasificación de créditos públicos

Conviene recordar el art. 86.1, sobre facultades de la administración concursal relativas a la adopción de decisiones, sobre reconocimiento o exclusión de créditos, que en el apartado 1 del referido art. 94 se plasma en la lista de acreedores, compuesta de dos relaciones: una de los créditos incluidos (reconocidos) y otra de los excluidos (no reconocidos), referida a la fecha de la solicitud del concurso.

A la administración concursal corresponde incluir o excluir los créditos en la lista de acreedores, es decir, debe adoptar dicha decisión respecto de cada uno de los créditos comunicados por los acreedores y de los que resultasen de los libros y documentos del deudor o constaren en el concurso (art. 86.1), la cual mención a cada uno de los créditos, en lugar de a los acreedores, no es ociosa, pues un acreedor puede ser titular de varios créditos con distinta calificación jurídica (clasificación).

El art. 86.2 obliga a la administración concursal a incluir en la lista de acreedores: a) aquellos créditos que hayan sido reconocidos por laudo o por sentencia, aunque no fueran firmes; b) los que consten en documento con fuerza ejecutiva; c) los reconocidos por certificación administrativa; d) los asegurados con garantía real inscrita en registro público; y, e) los créditos de los trabajadores, cuya existencia y cuantía resulten de los libros y documentos del deudor o por cualquier otra razón consten en el concurso. Faculta a la administración concursal para impugnar en juicio ordinario y dentro del plazo para emitir su informe, los convenios o procedimientos arbitrales en caso de fraude, conforme a lo previsto en el 53, y la existencia y validez de los créditos consignados en título ejecutivo o asegurados con garantía real, así como, a través de los cauces admitidos al efecto por su legislación específica⁷, los actos administrativos. Si así fuere, es decir, si estuvieran impugnados o recurridos créditos reconocidos por laudo o por sentencia, los consignados en título ejecutivo, y los créditos de los trabajadores, la administración los clasificará como contingentes sin cuantía.

El apartado 3 de dicho art. 86 se refiere a concursado persona casada, en régimen de gananciales o cualquier otro de comunidad de bienes, y ordena a la administración concursal que haga constar en la

7 Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente.

lista de acreedores (art. 94), respecto de cada uno de los créditos incluidos, si sólo pueden hacerse efectivos sobre su patrimonio privativo [arts. 1372 y 1373 del Código Civil] o también sobre el patrimonio común [arts. 1362 y 1363, 1365 a 1369 del CC].

Lo expuesto, sobre reconocimiento de créditos por los administradores concursales, cuando el deudor sea empresario mercantil, requiere servirse de los procedimientos de revisión y verificación contable, que utiliza métodos de los prácticos, además de las Normas Técnicas de Auditoría del ICAC, para obtener evidencia pertinente, suficiente y adecuada, mediante la realización de las pruebas que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre las deudas del concursado, entre las que se encuentra la circularización a los acreedores conocidos, obligatoria en caso de concurso (art. 21.4 Lc), e indispensable para la posterior clasificación de créditos, y que ha sido objeto de atención en la Resolución de 24 de junio de 2003, del ICAC, que publica la NTA sobre «*Confirmaciones de terceros*». De igual modo, los administradores concursales deberán aplicar procedimientos para averiguar la existencia de litigios y reclamaciones contra el concursado con efectos patrimoniales, a los que se refiere la NTA mencionada al tratar sobre litigios inherentes a la masa activa. No parece ocioso, por tanto, que la administración concursal, para la determinación de la masa pasiva, deba acudir a los registros, justificantes y documentos contables del concursado.

Así se desprende de la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil Nº 3 de Madrid, de fecha veintidós de julio de dos mil cinco: «Hay que destacar que las reclamaciones deben contrastarse con la contabilidad sin que los incidentes de impugnación sean cauce adecuado para dirimir otras controversias... Lo relevante, en consecuencia, es que tales reconocimientos implican pronunciamientos que exceden del objeto del incidente que parte, no se olvide, de la función propia de los administradores, labor exclusivamente de verificación contable en virtud de la cual elaboran su informe. Es esa actividad, a una fecha concreta plasmada en la lista de acreedores, lo que conforma el alcance de la impugnación». D. Gregorio Plaza González.

El artículo 87 contempla determinados supuestos especiales de reconocimiento de créditos, particularmente aquellos sometidos a condición, resolutoria o suspensiva, los litigiosos y los afianzados, aunque sólo hará mención a los créditos públicos.

Los créditos sometidos a condición suspensiva⁸ y los litigiosos [STS (Sala de lo Civil) 28.02.1991] serán reconocidos en el concurso como créditos contingentes sin cuantía propia y con la calificación que corresponda, admitiéndose a sus titulares como acreedores legitimados en el juicio, sin más limitaciones

Lo dispuesto en este precepto encomienda a la administración concursal que exprese una opinión motivada sobre la situación patrimonial del deudor, es decir, que compare las valoraciones de la masa activa con la pasiva, más la relación de créditos contra la masa

8 « La condición es suspensiva cuando de su cumplimiento depende la existencia de la obligación. La obligación bajo condición suspensiva es la que debe existir o no existir, según que un acontecimiento futuro e incierto suceda o no suceda».

que la suspensión de los derechos de adhesión, de voto y de cobro. En todo caso, la confirmación del crédito contingente o su reconocimiento en sentencia firme o susceptible de ejecución provisional, otorgará a su titular la totalidad de los derechos concursales que correspondan a su cuantía y calificación (art. 87.3).

Llama la atención que a los créditos de derecho público de la Administración, recurridos en vía administrativa o jurisdiccional, claramente litigiosos, sean tratados como créditos sometidos a condición resolutoria, objeto de reconocimiento provisional, y no como a los sometidos a condición suspensiva [art. 1114 del Código Civil] y a los litigiosos [arts. 1535 y 1536 del Código Civil], es decir, contingentes sin cuantía, ambos con la calificación jurídica que les corresponda, quizá debido a la presunción de legalidad de los actos administrativos (art. 87.2). Así se considera en la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil N° 2 de Bilbao, de fecha veintiocho de julio de dos mil seis: «... dicha Recaudación [TGSS] cuenta con beneficios, tanto para el reconocimiento, puesto que necesariamente se incluyen en la lista de acreedores en certificación administrativa (art. 86.2 LECO), como en la clasificación de los de derecho público recurridos en vía administrativa o jurisdiccional, pues se reputan sometidos a condición resolutoria y no litigiosos contingentes (art. 87.2 LECO)...». D. Edorta J. Etxarandio Herrera.

No obstante, la cuestión ha quedado resuelta con la modificación operada por el RDL 3/2009, de 27 de marzo: «Artículo 9. Reconocimiento y subordinación de créditos. Uno. El apartado 2 del artículo 87 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, queda redactado como sigue: «2. A los créditos de derecho público de las Administraciones públicas y sus organismos públicos recurridos en vía administrativa o jurisdiccional, aún cuando su ejecutividad se encuentre cautelarmente suspendida, les será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior. Por el contrario, los créditos de derecho público de las Administraciones públicas y sus organismos públicos que resulten de procedimientos de comprobación o inspección se reconocerán como contingentes hasta su cuantificación, a partir de la cual tendrán el carácter que les corresponda con arreglo a su naturaleza, sin que sea posible su subordinación por comunicación tardía. Igualmente, en el caso de no existir liquidación administrativa, se clasificarán como contingentes hasta su reconocimiento, por sentencia judicial, las cantidades defraudadas a la Hacienda Pública y a la Tesorería General de la Seguridad Social desde la admisión a trámite de la querella o denuncia»⁹.

2.1 Determinación de créditos públicos

La periodificación contable es un método para respetar algunos de los principios de contabilidad generalmente aceptados, según la Primera Parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en particular, el de devengo¹⁰ y el de correlación de ingresos y gastos¹¹, con la finalidad de que el resultado contable incluya todos los ingresos y gastos devengados en

9 Disposición transitoria quinta. Reconocimiento y subordinación de créditos. El artículo 9 de este Real Decreto-ley será de aplicación a los procedimientos concursales que se declaren a partir de su entrada en vigor. No obstante, el apartado uno y dos del artículo 9 de este Real Decreto-ley será de aplicación a todos los procedimientos concursales que estén en tramitación a la fecha de su entrada en vigor (1.04.2009).

10 La imputación de ingresos y gastos debe hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos.

11 El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados directamente con la actividad de la empresa.

el período, que generalmente es anual y coincide con el año natural, aunque también cuando se formulen estados financieros intermedios referidos a cualquier otro período, mediante el registro de determinados ajustes sobre ingresos o gastos que se produzcan en los siguientes supuestos: a) Que se hayan devengado en el período, aunque todavía no se hayan cobrado o pagado; b) Que no se hayan devengado en el período, pero se hayan cobrado o pagado durante el mismo. Tales hechos contables se regulan en el citado PGC, a saber: 48. Ajustes por periodificación; 480. Gastos anticipados; 485. Ingresos anticipados; 58. Ajustes por periodificación; 580. Intereses pagados por anticipado; y 585. Intereses cobrados por anticipado.

Sin embargo, el vulgar comentario que antecede no tiene otro interés que descartar su aplicación al análisis del crédito público en sede concursal, salvo como referencia conceptual.

2.1.1. Cotizaciones sociales

Es probable que la fecha del auto de declaración de concurso (arts. 14, 15, 20 y 21 de la Ley concursal) no coincida con el fin de mes, lo que aconsejaría “periodificar” las nóminas, normalmente mensuales¹², y respectivas cotizaciones sociales, también calculadas sobre bases mensuales¹³, si el deudor fuese empresario y decidiese formular estados financieros intermedios a la fecha de declaración de concurso. No imagino su utilidad, salvo en el supuesto de suspensión de facultades del deudor y sustitución por la administración concursal, la cual bien pudiera estar interesada en dejar constancia, en los registros contables, de la situación patrimonial, financiera y de los resultados del deudor a dicha, con la finalidad de separar las responsabilidades de ambas administraciones, aunque en este supuesto el interés de la administración concursal se inclinaría por la fecha de aceptación de su nombramiento.

2.1.2. Retenciones IRPF y «cuota obrera»

En relación con las citadas nóminas, si se encontrasen a medio camino para su liquidación, por no haber finalizado el mes correspondiente, cuando se inicie el procedimiento de concurso (auto de declaración), es evidente que no habría llegado el momento de practicar retención alguna, a cuenta del IRPF¹⁴, que tendrá lugar en la fecha de pago, o para cotizar a la Seguridad Social¹⁵, cuya liquidación también se practicará cuando nazca la obligación salarial, es decir, al finalizar el mes correspondiente, luego no cabe plantear provisión de ninguna clase y menos aún calcular ambas retenciones sobre parte de las nóminas, para su inclusión en la lista de acreedores, pues a la fecha de la declaración de concurso, salvo que coincidiese con el último día de mes, no han nacido como créditos concursales. Cuando nazcan, al finalizar el mes durante el cual fue declarado el concurso, en

12 Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

13 Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social. Real Decreto 1415/2004, de 11 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social.

14 Ley 35/2006, de 28 de noviembre

15 TRLGSS. Artículo 104. Sujeto responsable... «2. El empresario descontará a sus trabajadores, en el momento de hacerles efectivas sus retribuciones, la aportación que corresponda a cada uno de ellos. Si no efectuase el descuento en dicho momento no podrá realizarlo con posterioridad, quedando obligado a ingresar la totalidad de las cuotas a su exclusivo cargo...».

el caso de las cotizaciones a la TGSS, o de su pago, en referencia a las retenciones del IRPF, no serán créditos concursales sino créditos contra la masa (art. 84.2.5°).

Conviene mencionar el art. 1090 del Código civil, para recordar que el deber de retener a cuenta de los impuestos personales sobre la renta y de cotización a la Seguridad Social, causa de las obligaciones de pago a la Hacienda Pública y a la TGSS (prestación), nace de la Ley General Tributaria y de las Leyes de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de Sociedades, así como de la Ley General de la Seguridad Social (leyes especiales).

Un apunte contable completa el comentario anterior. El último día de cada mes, en general, el empresario debe reconocer y registrar la obligación salarial, con cargo a «Sueldos y salarios» (640) y abono a «Remuneraciones pendientes de pago» (465), e igualmente su obligación de cotización a la Seguridad Social, con cargo a «Seguridad Social a cargo de la empresa» (642) y abono a «Organismos de la Seguridad Social, acreedores» (476). Si el mismo día, último del mes, pagase las nóminas correspondientes, contabilizará la cancelación de la obligación anterior, con cargo a «Remuneraciones pendientes de pago» (465) y «Organismos de la Seguridad Social, acreedores» (476), mediante abono en la cuenta de Tesorería correspondiente (57), por las cantidades efectivamente satisfechas a los trabajadores, y en las cuentas de «Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas» (4751) y «Organismos de la Seguridad Social, acreedores» (476), por las retenciones practicadas a los trabajadores (IRPF y Cuota Obrera). Si ese día, último del mes, no pagase y, consecuentemente, no practicase las referidas retenciones, no nace crédito alguno para la Hacienda Pública por retenciones del IRPF; sin embargo, nace el derecho de crédito por la llamada cuota obrera a favor de la Seguridad Social (art. 104 TRLSS).

Se refiere a esta cuestión, en alguna medida, la Sentencia pronunciada por D. Javier Antón Guijarro, Magistrado-Juez de lo Mercantil Nº 1 de Oviedo, de fecha treinta y uno de mayo de dos mil cinco, al considerar que únicamente las retenciones practicadas con posterioridad a la fecha de declaración del concurso pueden ser tenidas como créditos contra la masa en la medida en que traen causa en el ejercicio de la actividad empresarial del concursado desarrollado tras dicho momento y encuentran acomodo en el nº 5 del Art. 84-2 L.C.

La Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de fecha veinte de septiembre de dos mil nueve, confirma la anterior doctrina: «FUNDAMENTOS DE DERECHO. SEGUNDO. - Enunciación del motivo de casación.

El motivo primero y único de casación se introduce con la siguiente fórmula: «Al amparo de lo establecido en el artículo 477.1 LEC, en relación con los artículos 477.2.3.º y 477.3 del mismo texto legal, es la infracción de lo establecido en el artículo 84.2.10 LCon en relación con la clasificación del crédito tributario en concepto de IVA cuarto trimestre ejercicio 2004».

Dicho motivo se funda, síntesis, en que (a) la sentencia recurrida omite que en el IVA la cantidad a ingresar se calcula por la diferencia entre el impuesto devengado en las ventas o servicios prestados y el soportado en las adquisiciones de bienes o servicios, pues las deducciones tratan de garantizar su plena neutralidad como característica esencial del IVA comunitario; (b) el crédito tributario no nace con las repercusiones que se practican en una factura por el IVA, sino con posterioridad, al fin del trimestre (o mes si la empresa por su dimensión tiene que hacer declaración mensual) pues hasta entonces no hay obligación de ingresar

la cantidad repercutida; la cantidad resultante puede ser mayor o menor de las repercutidas e, incluso, generar un derecho a devolver o a compensar frente a la Hacienda Pública; (c) la sentencia recurrida se detiene en el momento del devengo teórico, de la repercusión, sin tener en cuenta el mecanismo de la deducción y considera posible fraccionar el periodo trimestral olvidando el presupuesto principal de que haya crédito para la Hacienda Pública; d) el artículo 167 LIVA establece que 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; (e) El carácter de créditos contra la masa no se fundamenta en el artículo 84.2.5.º LCon, como se hace constar en la sentencia, por actividad profesional o empresarial posterior al auto del concurso, sino en el artículo 84.2.10.º LCon a cuyo tenor son créditos contra la masa las obligaciones nacidas por Ley después del auto de declaración de concurso; (f) en la medida en la que las obligaciones tributarias, en concreto el IVA, son obligaciones legales, su fuente es la ley, y la legislación reguladora del IVA fija el periodo de liquidación, en este caso trimestral, para la determinación del crédito tributario; (g) no existe norma legal que permita fraccionar la deuda tributaria y la LCon tampoco lo permite; los casos en que expresamente se admite que exista un fraccionamiento de la deuda tributaria son tasados y se prevén legalmente; (h) la controversia no se puede resolver aplicando al ámbito civil construcciones conceptuales sobre la diferencia entre el devengo, hecho imponible, exigibilidad, liquidación, autoliquidación, pues se trata de conceptos tributarios propios de otro orden jurisdiccional.

El motivo debe ser desestimado.

TERCERO - Consideración como créditos concursales de créditos por IVA por hechos impositivos anteriores a la declaración del concurso.

Se plantea en este recurso de casación la cuestión acerca de si los créditos por IVA contra el deudor liquidados con posterioridad a la declaración del concurso de acreedores constituyen en su integridad créditos contra la masa o, por el contrario, deben considerarse como créditos concursales aquellos que corresponden a hechos impositivos anteriores a la declaración del concurso, aunque la liquidación haya tenido lugar con posterioridad.

Esta Sala fija como doctrina que los créditos por IVA contra el deudor por hechos impositivos anteriores a la declaración del concurso, con independencia del momento de conclusión del plazo para la liquidación, constituyen créditos concursales. Esta conclusión se funda en los siguientes argumentos:

- a. Esta doctrina ha sido seguida por diversas audiencias provinciales, además de la que ha dictado la sentencia objeto de impugnación (SAP Asturias, Sección 1.ª, de 23 de junio de 2006, SAP Asturias, Sección 1.ª, de 22 de septiembre de 2006, SAP Asturias, Sección 1.ª, de 17 de noviembre de 2006, SAP Córdoba, Sección 3ª, de 7 de junio de 2007, SAP La Rioja, Sección 1.ª, de 22 de junio de 2007, SAP A Coruña, Sección 4.ª, de 19 de febrero de 2008, SAP Valencia, Sección 9.ª, de 25 de febrero de 2008).
- b. Las audiencias provinciales han seguido una doctrina similar, aplicada a las circunstancias de cada supuesto, en relación con las facturas de rectificación del IVA (SAP Asturias, Sección 1.ª, de 22 de septiembre de 2006, SAP de Barcelona, Sección 15.ª, de 26 de abril de 2007, SAP Zaragoza, Sección 5.ª, de 13 de febrero de 2009, SAP Castellón, Sección 3.ª, 20 de febrero de 2009, y en relación con los recargos en concepto de IVA (SAP Zaragoza, Sección 5.ª, 15 de diciembre de 2008, SAP de Asturias, Sección 15.ª, de 23 de marzo de 2009).
- c. El nacimiento del crédito tributario por IVA tiene lugar con la realización del hecho imponible,

que coincide con el momento del devengo, a tenor de lo dispuesto en los artículos 20 y 21 LGT. Estos artículos establecen que el nacimiento de la obligación tributaria principal tiene lugar en el momento del devengo, en el que se entiende realizado del hecho imponible (presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo), aunque la ley de cada tributo pueda establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar o parte de la misma en un momento distinto del devengo del tributo.

- d. Aplicando este principio, debe entenderse que el momento de nacimiento del crédito en favor de la Hacienda Pública por el IVA, que es el de la realización del hecho imponible, determina que el crédito tenga carácter concursal si se ha producido con anterioridad a la declaración del concurso, en virtud de lo establecido en el artículo 84.2.10.º LCon, aunque el plazo establecido por las normas tributarias para la liquidación haya concluido con posterioridad. En efecto, de acuerdo con este precepto son créditos contra la masa «[l]os que resulten de obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado con posterioridad a la declaración de concurso». El artículo 84.1 LCon establece que «[c]onstituyen la masa pasiva los créditos contra el deudor común que conforme a esta Ley no tengan la consideración de créditos contra la masa».
- e. El carácter de obligación legal del crédito por IVA, sujeto a la legislación especial tributaria, no comporta alteración alguna en cuanto a la determinación del momento de nacimiento del crédito, puesto que el artículo 167 LIVA, que se invoca por la parte recurrente, se limita a establecer, en relación con su liquidación, el momento en que los sujetos pasivos deben determinar e ingresar la deuda tributaria. La liquidación constituye, según las normas generales de la LGT (artículos 101 y 120), un acto, encuadrado en el procedimiento de gestión, apto para la cuantificación provisional o definitiva de la deuda tributaria, pero no altera, si nada especial se establece, el momento del devengo. Por el contrario, el artículo 75 LIVA regula el devengo del impuesto ateniéndose al momento de la entrega del bien, de la prestación del servicio, de la recepción de la obra, de la realización de las operaciones gravadas o de la expedición y transporte, según los casos.
- f. La clasificación del crédito por IVA en atención al momento de la liquidación, que propugna la recurrente, tendría el inconveniente de introducir discriminaciones según el régimen fiscal del concursado, pues, como ha observado la doctrina, las importaciones y algunas adquisiciones intracomunitarias tienen un sistema de liquidación e ingreso de la cuota diferente, conforme a los arts. 167.2 LIVA y el 71.7 RLIVA, y el sistema de liquidación también es variable entre el trimestre natural y el mes natural según el volumen de operaciones de la empresa concursada.
- g. Los obstáculos que opone la AEAT (cifrados en la falta de previsión de la posibilidad de fragmentar la liquidación del IVA y en la importancia de la liquidación para determinar la cuantía y exigibilidad de la deuda tributaria en función del juego de las deducciones esencial en este impuesto) no son suficientes para alterar la conclusión obtenida. La legislación concursal obliga a estar a la fecha del nacimiento de la obligación y la fijación de este momento como determinante del carácter concursal o contra la masa del crédito correspondiente constituye una garantía del mantenimiento del principio de igualdad entre los acreedores del concursado. Este principio no puede verse alterado en función de la mejor adaptación a los principios del Derecho tributario en torno a la regularidad temporal y efectividad de la liquidación. Estos últimos principios deben ceder (como de hecho ceden, en el propio ámbito tributario, cuando se establecen normas especiales para la liquidación) para hacer posible el cumplimiento de los principios del Derecho concursal sobre igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios que se les reconocen. Así se justifica por la situación excepcional que la declaración de concurso comporta respecto del cumplimiento de las obligaciones del concursado, como expresa la sentencia recurrida. La falta de una norma

específica de carácter tributario que permita en este caso la fragmentación del periodo de liquidación debe ser entendida como una laguna legal susceptible de ser suplida acudiendo al valor integrador de los expresados principios, en los que se sustenta la regla contenida en el artículo 84.2.10.º LCon. La DA octava LGT establece que, en materia de «Procedimientos concursales», «lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento».

Habiéndolo entendido así la sentencia recurrida, no se aprecia, en suma, la infracción denunciada». Ponente D. Juan Antonio Xiol Rios.

La Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de fecha veinte de septiembre de dos mil nueve, reitera la anterior doctrina: «FUNDAMENTOS DE DERECHO. SEXTO.- Calificación de los créditos por retenciones correspondientes al IRPF.

Se plantea en este recurso de casación la cuestión, aún no resuelta por esta Sala, acerca de si los créditos por retenciones por IRPF contra el deudor declarados con posterioridad a la declaración del concurso de acreedores constituyen en su integridad créditos contra la masa o, por el contrario, deben considerarse como créditos concursales aquellos que corresponden a retenciones realizadas con anterioridad a la declaración del concurso, aunque su declaración haya tenido lugar con posterioridad.

Esta Sala fija como doctrina que los créditos por retenciones por IRPF contra el deudor correspondientes a rentas o salarios abonados con anterioridad a la declaración del concurso, con independencia del momento de conclusión del plazo para el ingreso, constituyen créditos concursales. Esta conclusión se funda en los siguientes argumentos:

- a. Esta doctrina ha sido seguida por diversas audiencias provinciales, además de la que ha dictado la sentencia objeto de impugnación (SAP Asturias, Sección 1.ª de 23 de junio de 2006; SAP Asturias, Sección 1.ª, de 22 de septiembre de 2006; SAP Asturias, Sección 1.ª, 5 de febrero de 2007, RA n.º 438/2006; SAP Córdoba, Sección 3.ª, de 7 de junio de 2007; SAP La Rioja, Sección 1.ª, de 22 de junio de 2007; SAP Valencia, Sección 9.ª, de 25 de febrero de 2008, SAP Zaragoza, Sección 5.ª, 11 de septiembre de 2008 y SAP Zaragoza, Sección 5.ª, 15 de diciembre de 2008).
- b. Algunas de estas sentencias se han fundado en la identidad del momento de nacimiento de la obligación del contribuyente principal por IRPF y el retenedor, fijado en el momento de la realización del hecho imponible (así se observa en la sentencia recurrida, por remisión a la argumentación del Juzgado). Esta doctrina debe ser matizada, aunque la conclusión es idéntica a la alcanzada por las expresadas sentencias.
- c. El nacimiento de la obligación tributaria principal que corresponde al contribuyente por renta tiene lugar con la realización del hecho imponible, que coincide con el momento del devengo, a tenor de lo dispuesto en los artículos 20 y 21 LGT. Según el artículo 6.1 LIRPF 2004 constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente. Este precepto debe completarse con lo dispuesto en el artículo 12 LIRPF 2004, del que resulta que hecho imponible es la obtención de renta por el contribuyente durante el periodo impositivo anual («El IRPF se devengará el 31 de diciembre de cada año [...]»). Sin embargo, la obligación del retenedor es una obligación tributaria (artículo 58 LGT) autónoma respecto de la obligación tributaria principal (según se reconoce unánimemente en la doctrina científica y en la jurisprudencia administrativa) y tiene un carácter bifronte, pues comporta en sí misma («en todo caso») la obligación de ingresar en el Tesoro el

importe de lo retenido o de lo que debe retenerse si la retención no se verifica («En todo caso, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquélla obligación pueda excusarles de ésta»: artículo 101.4 LIRPF 2004). Según el artículo 76 RIRPF de 2004 «[c]on carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes». De esta regulación se sigue que la obligación del retenedor, en sus dos aspectos de retención e ingreso en el Tesoro, nace en el momento del abono de las rentas o salarios con independencia de que la retención se realice o no y del momento en que proceda efectuar el ingreso. No entendemos aceptable la posición de la Abogacía del Estado con arreglo a la cual nacerían en momentos diversos la obligación de retener y la obligación de ingresar lo retenido en el Tesoro, pues la regulación que acaba de exponerse refleja que se trata de dos aspectos de la misma obligación tributaria sujetos a un régimen conjunto.

- d. Aplicando este principio, debe entenderse que el momento de nacimiento del crédito en favor de la Hacienda Pública por retenciones por el IRPF, que es el del abono de las rentas o salarios, determina que el crédito tenga carácter concursal si el abono se ha producido con anterioridad a la declaración del concurso, en virtud de lo establecido en el artículo 84.2.10.º LCon, aunque el plazo establecido por las normas tributarias para la liquidación o el ingreso haya concluido con posterioridad. En efecto, de acuerdo con este precepto son créditos contra la masa «[l]os que resulten de obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado con posterioridad a la declaración de concurso». El artículo 84.1 LCon establece que «[c]onstituyen la masa pasiva los créditos contra el deudor común que conforme a esta Ley no tengan la consideración de créditos contra la masa».
- e. El carácter de obligación legal del crédito por retenciones por el IRPF, sujeta a la legislación especial tributaria, no comporta alteración alguna en cuanto a la determinación del momento de nacimiento del crédito, puesto que la obligación formal de declaración a que está obligado el retenedor durante un determinado plazo en que debe producirse el ingreso constituye, según las normas generales de la LGT (artículo 119 LGT), un acto, encuadrado en el procedimiento de gestión, mediante el que el obligado tributario reconoce o manifiesta la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos, pero no altera, si nada especial se establece, el momento del nacimiento de la obligación.
- f. La clasificación del crédito por retención por el IRPF en atención al momento en que procede el ingreso, que propugna la recurrente, tendría el inconveniente de introducir discriminaciones según el régimen fiscal del concursado, pues, de modo similar a como ocurre con el IVA, los plazos de ingreso pueden sufrir alteraciones según el sujeto obligado. Frente a la regla general que ordena el ingreso en los veinte primeros días de abril, julio, octubre y enero, la Administración del Estado, y los retenedores con un determinado volumen de operaciones, deben ingresar las retenciones en los veinte primeros días de cada mes (art. 69 RIRPF 2004).
- g. La legislación concursal obliga a estar a la fecha del nacimiento de la obligación y la fijación de este momento como determinante del carácter concursal o contra la masa del crédito correspondiente constituye una garantía del mantenimiento del principio de igualdad entre los acreedores del concursado. Este principio no puede verse alterado en función de la mejor adaptación a los principios del Derecho tributario, los cuales deben ceder (como de hecho ceden, en el propio ámbito tributario, cuando se establecen plazos especiales para el ingreso) para hacer posible el cumplimiento de los principios del Derecho concursal sobre igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios que se les reconocen. La DA octava LGT establece que, en materia de

«Procedimientos concursales», «lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento».

Habiéndolo entendido así la sentencia recurrida, no se aprecia, en suma, la infracción denunciada». Ponente D. Juan Antonio Xiol Rios.

2.1.3. Retenciones del Impuesto sobre Sociedades

Sin embargo, en las retenciones por arrendamiento la obligación nace en el momento de la exigibilidad de las rentas correspondientes, según el art. 63 del Reglamento del Impuesto de Sociedades, que impone la obligación de retener cuando la renta sea exigible (con independencia de que se haya producido o no el pago): *«Nacimiento de la obligación de retener y de ingresar a cuenta 1. Con carácter general, las obligaciones de retener y de ingresar a cuenta nacerán en el momento de la exigibilidad de las rentas, dinerarias o en especie, sujetas a retención o ingreso a cuenta, respectivamente, o en el de su pago o entrega si es anterior».*

2.1.4. Impuesto sobre el Valor Añadido

Respecto del IVA, en el supuesto temporal contemplado (fecha de referencia patrimonial –fecha del auto de declaración de concurso– distinta de fin de mes o trimestre), deberán mantenerse los saldos figurados en las cuentas «HP, IVA soportado» (472) y «HP, IVA repercutido» (477), sin que proceda asiento compensatorio alguno que permita trasladar, en su caso, el exceso del IVA repercutido sobre el IVA soportado deducible, a la cuenta «HP, acreedor por IVA» (4750), lo que sólo tendrá lugar al finalizar el período impositivo correspondiente¹⁶. Es decir, no procede, a mi juicio, liquidar el IVA a la fecha de declaración de concurso, salvo que coincidiese con el último día del mes o trimestre, ni reconocer el saldo acreedor resultante como crédito concursal en la lista de acreedores, pues tal iniciativa debería ser seguida de otra, al finalizar el período impositivo, para presentar la autoliquidación¹⁷ del IVA, por el tiempo transcurrido desde la fecha de declaración de concurso hasta el final del mes o trimestre, ambas claramente contrarias a la normativa del IVA sobre declaraciones-liquidaciones (arts. 99, 164 y 167 LIVA).

En mi modesta opinión, el IVA devengado (repercutido) que figure como saldo acreedor en la cuenta «HP, IVA repercutido» (477), a la fecha de declaración de concurso, integra la masa pasiva (art. 49 de la Ley concursal) y será objeto de liquidación separada en el plazo de declaración correspondiente. En ese período, deberá presentarse otra liquidación ante la Hacienda Pública con el IVA repercutido, desde la declaración de concurso hasta la finalización del período impositivo (mes o trimestre), y con el soportado hasta el final del período impositivo (anterior y posterior a la declaración de concurso), procediendo el pago de la cuota a ingresar resultante o la compensación o devolución correspondiente.

Así se deduce, me parece, de la autorizada opinión del Juzgado de lo Mercantil Nº 1 de Oviedo, en la sentencia de fecha 26.06.2005, al concluir que únicamente el crédito por IVA devengado con posterioridad a la fecha de declaración del concurso, con independencia del momento de su liquidación, puede disfrutar

¹⁶ LEY 37/1992, DE 28 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

¹⁷ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Artículo 120.1.

La confirmación del crédito contingente o su reconocimiento en sentencia firme o susceptible de ejecución provisional, otorgará a su titular la totalidad de los derechos concursales que correspondan a su cuantía y calificación

del reconocimiento de crédito contra la masa.
D. Javier Anton Guijarro.

Considero, por tanto, que el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado, por excelencia tributo repercutido, forma parte de la masa pasiva del sujeto pasivo (en el momento de la repercusión no exigible e ilíquida), aunque no sea deuda tributaria en sede administrativa, pero sí concursal. A mi juicio, conviene repasar la Ley 37/1992, de 28 de diciembre –en particular, el hecho imponible (art. 4), el devengo (arts. 75 a 77), la base imponible (arts. 78 a 83), los sujetos pasivos (arts. 84 a 86), la repercusión del impuesto (art. 88), los tipos impositivos (arts. 90

y 91) y, por último, fundamentalmente, las deducciones (arts. 92 a 114)– para reconducir la valoración del IVA a la fecha de declaración de concurso, distinta de la de fin de mes o trimestre, respetuosa con la neutralidad que sirvió de fundamento a su implantación, por Ley 39/1985, de 2 de agosto, así como en la citada vigente, promulgada como consecuencia de la creación del Mercado interior, para su adaptación y armonización con las Directivas comunitarias.

Por ello, reitero que el devengo del IVA repercutido, a la fecha de declaración de concurso, con causa en la entrega de bienes o prestación de servicios, etc., constituye una obligación tributaria indeterminada, aunque determinable, en sede concursal. El IVA devengado, después de la declaración de concurso, dará lugar a otra liquidación a presentar durante el plazo establecido, y dependerá de que se produzca o no un IVA soportado, que podrá ser inferior, igual o superior al IVA repercutido, para lo que habrá que esperar a la finalización del período impositivo (mes o trimestre), en cuyo momento se conocerá si existe o no deuda tributaria. Si el período impositivo finalizase después de la declaración de concurso, la deuda tributaria resultante, por esta segunda liquidación, no sería un crédito concursal sino un crédito contra la masa (art. 84.2.10º).

No obstante, debe valorarse, también, que en el IVA la deuda tributaria nace con el devengo del impuesto. Significa esto que durante el período impositivo (normalmente, el trimestre) irán naciendo sucesivas deudas tributarias por IVA repercutido, así como sucesivos créditos de impuesto por IVA soportado. Estos créditos son distintos, individualizados y separados, pero su exigibilidad es aplazada hasta el final del período impositivo. La deuda ya ha nacido y es líquida, pero no es exigible, a la espera de una eventual compensación con posiciones acreedoras. Es lo que se denomina “suspensión de la exigibilidad”. Al término del período impositivo, el sujeto pasivo “podrá” (art. 99.uno LIVA) deducir globalmente el montante total de las cuotas soportadas en dicho período. Si el sujeto pasivo hace uso de este derecho a la deducción (art. 100), entonces, la deuda tributaria se determina por diferencia entre las cuotas repercutidas y las cuotas soportadas. En este trance, estaríamos ante la sustitución de las deudas tributarias nacidas y devengadas, durante el período, por una deuda única (o crédito único) producto de la compensación. Esta interpretación se acepta, salvando la gran distancia que existe, en el esquema de funcionamiento del denominado contrato de cuenta corriente mercantil, y se contempla una corriente doctrinal (Uría) que defiende la supervivencia y autonomía de los créditos durante el período previo a la liquidación y fijación

del saldo. De hecho, la situación de cuenta corriente no es ajena al campo de la compensación de las obligaciones tributarias (art. 71 LGT). La consecuencia de esta interpretación, en la medida que la deuda tributaria por IVA ya se ha devengado y existe, es que podría defenderse el corte del período impositivo, al tiempo de la declaración de concurso, a los fines de clasificar, en su caso, la deuda como crédito concursal, todo ello sin perjuicio de que, en cumplimiento de las normas fiscales, se haga la correspondiente declaración al término de período y por todo el período impositivo. A esta interpretación ayuda el hecho de que la deducción (compensación) sea configurada como un derecho del sujeto pasivo, lo cual es relevante. Y es que el legislador pudo configurar la compensación como un mecanismo necesario, por imperio de la ley (compensación legal) y no como un derecho, que se puede ejercer o no, a voluntad del sujeto pasivo y sujeto a caducidad.

Cuanto antecede, permite inclinarse por la interpretación de que tales créditos con la Seguridad Social (cotización patronal y retenciones) o la Hacienda Pública (retenciones IRPF e IVA, en su caso), en los supuestos temporales contemplados (fecha de declaración de concurso anterior a la fecha de autoliquidación impositiva correspondiente), serán créditos concursales o «contra la masa»¹⁸, por haber nacido la correspondiente obligación antes o con posterioridad a la declaración de concurso, para su pago una vez hayan vencido y sean exigibles las devengadas después de la declaración de concurso.

La Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de fecha uno de septiembre de dos mil nueve, confirma la anterior doctrina: «FUNDAMENTOS DE DERECHO. SEGUNDO. - Enunciación del motivo de casación.

El motivo primero y único de casación se introduce con la siguiente fórmula:

«Al amparo de lo establecido en el artículo 477.1 LEC, en relación con los artículos 477.2.3.º y 477.3 del mismo texto legal, es la infracción de lo establecido en el artículo 84.2.10 LCon en relación con la clasificación del crédito tributario en concepto de IVA cuarto trimestre ejercicio 2004».

Dicho motivo se funda, síntesis, en que (a) la sentencia recurrida omite que en el IVA la cantidad a ingresar se calcula por la diferencia entre el impuesto devengado en las ventas o servicios prestados y el soportado en las adquisiciones de bienes o servicios, pues las deducciones tratan de garantizar su plena neutralidad como característica esencial del IVA comunitario; (b) el crédito tributario no nace con las repercusiones que se practican en una factura por el IVA, sino con posterioridad, al fin del trimestre (o mes si la empresa por su dimensión tiene que hacer declaración mensual) pues hasta entonces no hay obligación de ingresar la cantidad repercutida; la cantidad resultante puede ser mayor o menor de las repercutidas e, incluso, generar un derecho a devolver o a compensar frente a la Hacienda Pública; (c) la sentencia recurrida se detiene en el momento del devengo teórico, de la repercusión, sin tener en cuenta el mecanismo de la deducción y considera posible fraccionar el período trimestral olvidando el presupuesto principal de que haya crédito para la Hacienda Pública; (d) el artículo 167 LIVA establece que 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; (e) El carácter de créditos contra la masa no se fundamenta en el artículo 84.2.5.º LCon, como se hace constar en la sentencia, por actividad profesional o empresarial posterior al auto del concurso, sino en el artículo 84.2.10.º LCon a cuyo tenor son créditos contra la masa las obligaciones nacidas por Ley después del auto de declaración de concurso; (f) en la medida en la que las

18 El art. 84.2 presenta un meritorio esfuerzo recopilador, para detallar los créditos que integran las deudas contra la masa.

Únicamente las retenciones practicadas con posterioridad a la fecha de declaración del concurso pueden ser tenidas como créditos contra la masa en la medida en que traen causa en el ejercicio de la actividad empresarial del concursado

obligaciones tributarias, en concreto el IVA, son obligaciones legales, su fuente es la ley, y la legislación reguladora del IVA fija el periodo de liquidación, en este caso trimestral, para la determinación del crédito tributario; (g) no existe norma legal que permita fraccionar la deuda tributaria y la LCon tampoco lo permite; los casos en que expresamente se admite que exista un fraccionamiento de la deuda tributaria son tasados y se prevén legalmente; (h) la controversia no se puede resolver aplicando al ámbito civil construcciones conceptuales sobre la diferencia entre el devengo, hecho imponible, exigibilidad, liquidación, autoliquidación, pues se trata de conceptos tributarios propios de otro orden jurisdiccional.

El motivo debe ser desestimado.

TERCERO - Consideración como créditos concursales de créditos por IVA por hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso.

Se plantea en este recurso de casación la cuestión acerca de si los créditos por IVA contra el deudor liquidados con posterioridad a la declaración del concurso de acreedores constituyen en su integridad créditos contra la masa o, por el contrario, deben considerarse como créditos concursales aquellos que corresponden a hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso, aunque la liquidación haya tenido lugar con posterioridad.

Esta Sala fija como doctrina que los créditos por IVA contra el deudor por hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso, con independencia del momento de conclusión del plazo para la liquidación, constituyen créditos concursales. Esta conclusión se funda en los siguientes argumentos:

- a. Esta doctrina ha sido seguida por diversas audiencias provinciales, además de la que ha dictado la sentencia objeto de impugnación (SAP Asturias, Sección 1.ª, de 23 de junio de 2006, SAP Asturias, Sección 1.ª, de 22 de septiembre de 2006, SAP Asturias, Sección 1.ª, de 17 de noviembre de 2006, SAP Córdoba, Sección 3ª, de 7 de junio de 2007, SAP La Rioja, Sección 1.ª, de 22 de junio de 2007, SAP A Coruña, Sección 4.ª, de 19 de febrero de 2008, SAP Valencia, Sección 9.ª, de 25 de febrero de 2008).
- b. Las audiencias provinciales han seguido una doctrina similar, aplicada a las circunstancias de cada supuesto, en relación con las facturas de rectificación del IVA (SAP Asturias, Sección 1.ª, de 22 de septiembre de 2006, SAP de Barcelona, Sección 15.ª, de 26 de abril de 2007, SAP Zaragoza, Sección 5.ª, de 13 de febrero de 2009, SAP Castellón, Sección 3.ª, 20 de febrero de 2009, y en relación con los recargos en concepto de IVA (SAP Zaragoza, Sección 5.ª, 15 de diciembre de 2008, SAP de Asturias, Sección 15.ª, de 23 de marzo de 2009).
- c. El nacimiento del crédito tributario por IVA tiene lugar con la realización del hecho imponible, que coincide con el momento del devengo, a tenor de lo dispuesto en los artículos 20 y 21 LGT.

Estos artículos establecen que el nacimiento de la obligación tributaria principal tiene lugar en el momento del devengo, en el que se entiende realizado del hecho imponible (presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo), aunque la ley de cada tributo pueda establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar o parte de la misma en un momento distinto del devengo del tributo.

- d. Aplicando este principio, debe entenderse que el momento de nacimiento del crédito en favor de la Hacienda Pública por el IVA, que es el de la realización del hecho imponible, determina que el crédito tenga carácter concursal si se ha producido con anterioridad a la declaración del concurso, en virtud de lo establecido en el artículo 84.2.10.º LCon, aunque el plazo establecido por las normas tributarias para la liquidación haya concluido con posterioridad. En efecto, de acuerdo con este precepto son créditos contra la masa «[l]os que resulten de obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado con posterioridad a la declaración de concurso». El artículo 84.1 LCon establece que «[c]onstituyen la masa pasiva los créditos contra el deudor común que conforme a esta Ley no tengan la consideración de créditos contra la masa».
- e. El carácter de obligación legal del crédito por IVA, sujeto a la legislación especial tributaria, no comporta alteración alguna en cuanto a la determinación del momento de nacimiento del crédito, puesto que el artículo 167 LIVA, que se invoca por la parte recurrente, se limita a establecer, en relación con su liquidación, el momento en que los sujetos pasivos deben determinar e ingresar la deuda tributaria. La liquidación constituye, según las normas generales de la LGT (artículos 101 y 120), un acto, encuadrado en el procedimiento de gestión, apto para la cuantificación provisional o definitiva de la deuda tributaria, pero no altera, si nada especial se establece, el momento del devengo. Por el contrario, el artículo 75 LIVA regula el devengo del impuesto ateniéndose al momento de la entrega del bien, de la prestación del servicio, de la recepción de la obra, de la realización de las operaciones gravadas o de la expedición y transporte, según los casos.
- f. La clasificación del crédito por IVA en atención al momento de la liquidación, que propugna la recurrente, tendría el inconveniente de introducir discriminaciones según el régimen fiscal del concursado, pues, como ha observado la doctrina, las importaciones y algunas adquisiciones intracomunitarias tienen un sistema de liquidación e ingreso de la cuota diferente, conforme a los arts. 167.2 LIVA y el 71.7 RLIVA, y el sistema de liquidación también es variable entre el trimestre natural y el mes natural según el volumen de operaciones de la empresa concursada.
- g. Los obstáculos que opone la AEAT (cifrados en la falta de previsión de la posibilidad de fragmentar la liquidación del IVA y en la importancia de la liquidación para determinar la cuantía y exigibilidad de la deuda tributaria en función del juego de las deducciones esencial en este impuesto) no son suficientes para alterar la conclusión obtenida. La legislación concursal obliga a estar a la fecha del nacimiento de la obligación y la fijación de este momento como determinante del carácter concursal o contra la masa del crédito correspondiente constituye una garantía del mantenimiento del principio de igualdad entre los acreedores del concursado. Este principio no puede verse alterado en función de la mejor adaptación a los principios del Derecho tributario en torno a la regularidad temporal y efectividad de la liquidación. Estos últimos principios deben ceder (como de hecho ceden, en el propio ámbito tributario, cuando se establecen normas especiales para la liquidación) para hacer posible el cumplimiento de los principios del Derecho concursal sobre igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios que se les reconocen. Así se justifica por la situación excepcional que la declaración de concurso comporta respecto del cumplimiento de las obligaciones del concursado, como expresa la sentencia recurrida. La falta de una norma específica de carácter tributario que permita en este caso la fragmentación del periodo de

liquidación debe ser entendida como una laguna legal susceptible de ser suplida acudiendo al valor integrador de los expresados principios, en los que se sustenta la regla contenida en el artículo 84.2.10.º LCon. La DA octava LGT establece que, en materia de «Procedimientos concursales», «lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento».

Habiéndolo entendido así la sentencia recurrida, no se aprecia, en suma, la infracción denunciada». Ponente D. Juan Antonio Xiol Rios.

La Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de fecha veinte de septiembre de dos mil nueve, reitera la anterior doctrina: «FUNDAMENTOS DE DERECHO. QUINTO. - Calificación de los créditos tributarios por IVA.

En STS de esta misma fecha se sienta la doctrina de que deben considerarse como créditos concursales y no contra la masa los créditos por IVA por hechos imponible anteriores a la declaración del concurso aunque el plazo de liquidación se cierre con posterioridad fundándose, en síntesis, en que (a) el nacimiento del crédito tributario por IVA tiene lugar con la realización del hecho imponible (momento de la entrega del bien, de la prestación del servicio, de la recepción de la obra, de la realización de las operaciones gravadas o de la expedición y transporte, según los casos); (b) el momento de nacimiento del crédito en favor de la Hacienda Pública por el IVA determina que el crédito tenga carácter concursal si se ha producido con anterioridad a la declaración del concurso, en virtud de lo establecido en el artículo 84.2.10.º LCon, aunque el plazo establecido por las normas tributarias para la liquidación haya concluido con posterioridad; (c) la liquidación constituye, según las normas generales de la LGT un acto apto para la cuantificación provisional o definitiva de la deuda tributaria, pero no altera, si nada especial se establece, el momento del devengo; (d) la clasificación del crédito por IVA en atención al momento de la liquidación, que propugna la recurrente, tendría el inconveniente de introducir discriminaciones según el régimen fiscal del concursado; (e) los principios del Derecho tributario en torno a la regularidad temporal y efectividad de la liquidación deben ceder para hacer posible el cumplimiento de los principios del Derecho concursal sobre igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios que se les reconocen». Ponente D. Juan Antonio Xiol Rios.

3. Clasificación del crédito tributario y de la Seguridad Social

En el artículo 89 y en los inmediatos siguientes (90 a 93) de la Ley concursal, se comprueba la llamada poda de privilegios, así como la nueva clasificación de créditos concursales: privilegio especial ex art. 90 (hipotecarios, prendarios, refaccionarios¹⁹, venta de bienes muebles a plazo, *leasing*, etc.); privilegio general ex art. 91 (laborales e institucionales, etc.); ordinarios; y, subordinados ex art. 92 (morosos, participativos, intereses, sanciones, etc., y personas especialmente vinculadas con el deudor, según el art. 93).

19 Arts. 59 y siguientes del Decreto de 8 febrero 1946 por el que aprueba el texto refundido de la Ley Hipotecaria.

3.1. Privilegio especial

Son créditos con privilegio especial, según el art. 90: «1º Los créditos garantizados con hipoteca voluntaria o legal²⁰...». A la hipoteca legal tácita se refiere el art. 78 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: «En los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos, el Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior».

El crédito por IVA devengado con posterioridad a la fecha de declaración del concurso, con independencia del momento de su liquidación, puede disfrutar del reconocimiento de crédito contra la masa

No es infrecuente que el crédito tributario disfrute de garantía real, con causa en aplazamientos y fraccionamientos de pago, además del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

3.2. Privilegio general

Son créditos con privilegio general, ex art. 91:...«2º Las cantidades correspondientes a retenciones tributarias y de Seguridad Social debidas por el concursado en cumplimiento de una obligación legal...».

El legislador ha zanjado la cuestión relativa a las retenciones tributarias y de la Seguridad social, sobre su naturaleza jurídica, objeto de encendida polémica en las suspensiones de pagos y quiebras, frente a la pretensión de la administración pública de su consideración como depósito, y dispuesto que las retenciones tributarias y de la Seguridad Social son créditos con privilegio general, por la totalidad de la deuda contraída (art. 91.2º).

3.2.1. Privilegio general limitado

«91.4º Los créditos tributarios y demás de Derecho público, así como los créditos de la Seguridad Social...», aunque sólo podrá ejercerse para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública y para el conjunto de los créditos de la Seguridad Social, respectivamente, hasta el cincuenta por ciento de su importe. El resto de los créditos tributarios y de la Seguridad Social, es decir, los que no traen causa en retenciones de los impuestos personales sobre la renta y de cotizaciones sociales de los trabajadores, el privilegio general puede ejercerse respecto del referido 50% y así se observa que el filtro ministerial, sobre el texto de la Comisión Codificadora, sirvió para aumentar del 10% al 50% su preferencia crediticia.

El criterio mayoritario de los Juzgados de lo Mercantil y de las Audiencias Provinciales atribuye privilegio general al 50 % del crédito público, calculado sobre la suma de créditos que no gozan de privilegio

20 Arts. 158 a 168 de la Ley Hipotecaria.

especial, ni traen causa en retenciones de los impuestos personales sobre la renta o de cotizaciones sociales de los trabajadores, ni han sido postergados como subordinados (intereses, sanciones y recargos), según Sentencias del Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Madrid, de fecha 5 de julio de 2005; Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Bilbao, de fecha 15 de febrero de 2006; Juzgado de lo Mercantil de Sevilla, de fecha 7 de febrero de 2006; Juzgado Mercantil nº 1 de Cádiz, de fecha 21.02.2006; Audiencia Provincial de Barcelona, de fecha 19 de enero de 2006; Audiencia Provincial de Soria (Sección 1ª), de 12 mayo de 2006; Sentencias de la Audiencia Provincial de Álava, de fechas 13 de octubre de 2006 y 31 de octubre de 2007; Auto de fecha veinte de julio de dos mil seis, de la Sección Vigésimo Octava de la Audiencia Provincial de Madrid; Sentencias de la Audiencia Provincial de Bizkaia, de fechas 12 y 18 de Marzo de 2.008.

La Sentencia del Juzgado de lo Mercantil de Santander, de fecha 3 de junio de 2005, estima la impugnación planteada por la TGSS, relativa a la clasificación de las costas causadas en procedimiento de apremio, y resuelve que han de incluirse como crédito para el cómputo del 50 % del apartado 4º del art. 91, con privilegio general. Doña María del Mar Hernández Rodríguez.

Las Sentencias del Tribunal Supremo, Sala Primera, de fechas 21/01/2009 y 20/09/2009, se identifican con la doctrina unánime de las Audiencias Provinciales, en relación con la forma de cálculo del privilegio general del art. 91.4º del crédito tributario y de la TGSS. Ponentes D. Jesús Corbal Fernández y D. Juan Antonio Xiol Rios, respectivamente. Se dispone, por tanto, de Jurisprudencia que soluciona finalmente la polémica interpretación del art. 91.4º de la Ley concursal.

3.3. Ordinarios

Según el art. 89.3: «Se entenderán clasificados como créditos ordinarios aquellos que no se encuentren calificados en esta Ley como privilegiados ni como subordinados».

3.4. Subordinados

Son créditos subordinados (art. 92):... «3º Los créditos por intereses, salvo los créditos con garantía real hasta donde alcance la respectiva garantía». Se incluyen los intereses de demora que integran la deuda tributaria. «4º Los créditos por multas y sanciones pecuniarias». Así se clasificarán, por tanto, los intereses y sanciones tributarias, aunque éstas no forman parte de la deuda tributaria, y las de la Seguridad Social.

La clasificación de los recargos²¹ tributarios y de la Seguridad Social como créditos subordinados no parecía muy segura, aunque la nueva LGT²² permite reinterpretación, dada su misma naturaleza jurídica que los intereses de demora²³. Esta tesis se mantiene unánimemente por los Juzgados de lo Mercantil,

21 LÓPEZ DÍAZ, Antonio, "Período ejecutivo. Procedimiento de apremio y recargo", Aranzadi Editorial, *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, Navarra, 2001, páginas 178-197. Considera que el recargo de apremio se ha convertido en una medida híbrida, parcialmente indemnizatoria y sancionadora.

22 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Artículo 25.

23 Así se deduce de la citada Sentencia del Juzgado de lo Mercantil nº 3 de Madrid, de fecha 4.03.2005 y se confirma en Sentencias del Juzgado de lo Mercantil nº 2 de Barcelona, de fecha 29.03.2005; Juzgado de lo Mercantil nº 4 de Barcelona, de fecha 04.04.2005; Juzgado de lo Mercantil nº 5 Madrid, de fecha 29.03.2005 y en el Acta Nº 14/2005 de Junta de Jueces de lo Mercantil, de fecha 5 de abril de 2005.

que seguidamente citaré, y por las Audiencias Provinciales de Barcelona, de fechas 19 de enero de 2006 y de 22 de junio de 2007, de Cantabria, de fecha 11 de septiembre de 2006, y de Álava, de fecha 31 de octubre de 2007.

Respecto de la clasificación de los recargos tributarios como créditos subordinados, entre otras²⁴, se pronuncia la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil Nº 1 de Madrid, de fecha 5 de julio de 2005, y considera que el recargo es una pena -en el sentido de “castigo impuesto por autoridad legítima” (DRAE)- al que infringe

la ley, y estaríamos ante un supuesto de hecho consistente en la infracción del imperativo de presentar la declaración y consiguiente ingreso tributario dentro de plazo, que conllevaría el “castigo” de abonarlo, y tal castigo cumple fielmente con el propósito de la sanción, esto es, estimular el pago dentro del periodo previsto. D. Antoni Frigola i Riera.

De igual modo, sobre clasificación del recargo de apremio como subordinado, se destaca la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil Nº 1 de Oviedo, de fecha 27 de mayo de 2005, la cual interpreta que el carácter de orden público, en lo que al establecimiento de los privilegios y su clasificación se refiere, queda expresamente reflejada en el apartado 3 del art. 100 LC, al proscribir el legislador “la alteración de la clasificación de créditos establecida por la Ley”, todo lo cual conduce a apreciar de oficio la clasificación como crédito subordinado respecto de los recargos tributarios. D. Javier Anton Guijarro.

Asimismo, la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil Nº 5 de Madrid, de fecha 29 de marzo de 2005, considera que el recargo de apremio ordinario no sólo es compatible con los intereses de demora sino que, además, lo es con los recargos por declaración extemporánea (artículo 27.4) y con las propias sanciones tributarias (artículo 180.4), por lo que si no tiene finalidad resarcitoria y su finalidad disuasoria queda francamente disminuida, dicha figura tiene unos contornos aún más próximos a las sanciones en sentido propio, que los recargos por declaración extemporánea, tengan o no una finalidad represiva, que es lo que el Tribunal Constitucional exige para la aplicación de las garantías del procedimiento sancionador, lo que permite someter a los recargos al régimen de subordinación de la Ley Concursal. D. Alberto Arribas Hernández.

También la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil Nº 1 de Bilbao, de fecha 15 de febrero de dos mil seis, considera que es aplicable a la naturaleza del recargo de la TGSS el art. 92.4º, según la STC 276/2000. D. Edmundo Rodríguez Achútegui.

Con el mismo criterio resuelve la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil Nº 1 de Oviedo, de fecha 10 de mayo de 2006. D. Javier Anton Guijarro.

No es infrecuente que el
crédito tributario disfrute
de garantía real, con
causa en aplazamientos
y fraccionamientos
de pago, además del
Impuesto sobre Bienes
Inmuebles.

24 Sentencia J. M. nº 2 Barcelona, de 29.03.2005; Sentencia J. M. nº 4 Barcelona, de 04.04.2005; SJM nº 2 Barcelona, de 11.04.2005; Sentencia, de 21.04.2005, J M nº 4 Madrid; SJM Oviedo S. 27.05.2005; SJM nº 1 Madrid, de 05.06.2005; J M nº 2 Madrid, S. de 23.06.2005; SJM nº 1 Madrid, de 5.07.2005.

La clasificación de los recargos tributarios y de la Seguridad Social como créditos subordinados no parecía muy segura, aunque la nueva LGT permite reinterpretación, dada su misma naturaleza jurídica que los intereses de demora

La mencionada Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, de fecha 19 de enero de 2006, ratifica la doctrina unánime de los Juzgados de lo Mercantil. Ponente D. Ignacio Sancho Gargallo.

La Sentencia de la Audiencia de Barcelona (Sección 15.ª), de fecha 22 de junio de 2007, considera que los recargos administrativos de demora (de la TGSS), por falta de ingreso en el plazo reglamentario, siguen siendo créditos subordinados pese a estar garantizados con hipoteca. Ponente D. Luis Garrido.

La Sentencia de la Audiencia Provincial de Vitoria-Gasteiz, de fecha treinta y uno de octubre de dos mil siete, resuelve con el mismo criterio el tratamiento de los recargos administrativos como créditos subordinados. Ponente D. Iñigo Madaria Azcoitia.

Esta opinión unánime de los Juzgados de lo Mercantil y de las Audiencias Provinciales se compadece con la *mens legislatoris*, según ha investigado el Magistrado D. Enrique Sanjuan²⁵, en la ENMIENDA NÚM. 393. PRIMER FIRMANTE: Grupo Parlamentario Socialista. A la disposición final novena, apartado 2, De modificación: Se propone que los apartados tercero y cuarto del artículo 72 de la Ley General Tributaria, que añade a dicho artículo esta Disposición final novena, tengan la siguiente redacción: «2. Se añaden dos nuevos apartados 3 y 4 al artículo 72 de la Ley General Tributaria. 3. Lo dispuesto en los dos apartados anteriores no será de aplicación a los adquirentes de establecimientos, explotaciones, y cualquiera otra unidades productivas de bienes o de servicios pertenecientes a un deudor declarado en concurso cuando la adquisición tenga lugar en ejecución de un convenio entre el deudor y sus acreedores, aprobado por el Juez, o como consecuencia de la liquidación de la masa activa. 4. En caso de concurso de acreedores, se estará a lo dispuesto en la Ley Concursal». La justificación señalaba: MOTIVACIÓN. Las enajenaciones de unidades productivas no sólo pueden tener lugar durante la fase de liquidación del procedimiento concursal, sino también de ejecución de un convenio. Así, por ejemplo, la enajenación de un establecimiento marginal para los intereses del concurso. Incluso aunque no se admitieran las enmiendas presentadas por este Grupo parlamentario al artículo 99 de este Proyecto de Ley, es de destacar que el propio Proyecto admite que los convenios contengan previsiones en orden a la liquidación parcial del patrimonio del concursado, ya que la prohibición establecida tan sólo afecta a la denominada liquidación global (art. 99.2, párrafo segundo). En cuanto a la modificación que se propone del apartado cuarto del artículo 72 de la Ley General Tributaria, se trata de evitar que se imponga una solución que está en contradicción con los postulados restrictivos en materia de privilegios y con la consideración de los recargos como créditos subordinados (art. 91.4º), y que está en contradicción también con lo establecido en el artículo 54.1, párrafo primero, de este Proyecto de Ley. Además, tal como está

25 XXXI JORNADAS ANDALUZAS DE ESTUDIOS FISCALES organizadas por el Colegio de Titulados Mercantiles de Málaga, octubre 2007.

redactada, la norma que se pretende introducir supone un retorno a la vieja concepción de que la ejecución tributaria se inicia automáticamente desde el mismo momento en que finaliza el plazo de ingreso voluntario sin haber efectuado el pago».

Las Sentencias del Tribunal Supremo, Sala Primera, de fechas 21/01/2009 y 20/09/2009, se identifican con la doctrina unánime de las Audiencias Provinciales, en relación la subordinación de los recargos tributarios y de la TGSS. Ponentes D. Jesús Corbal Fernández y D. Juan Antonio Xiol Rios, respectivamente.

Se dispone, por tanto, de Jurisprudencia que soluciona finalmente la polémica sobre la clasificación de los recargos tributarios y de la TGSS como créditos subordinados.

3.5. Clasificación del crédito tributario en caso de convenio concursal

El convenio concursal afectará siempre a los créditos tributarios con privilegio general no ejercible (art. 91.4º), que la doctrina de los Juzgados de lo Mercantil clasifica como créditos ordinarios, es decir, al cincuenta por ciento del conjunto de los créditos de la Hacienda Pública, una vez deducidos los créditos que no gozan de privilegio especial, ni traen causa en retenciones de los impuestos personales sobre la renta o de cotizaciones sociales de los trabajadores, ni han sido postergados como subordinados (intereses, sanciones y recargos), así como a los créditos tributarios subordinados, pero puede afectar, también, al crédito tributario con privilegio especial y al general ejercitable, cuando la Hacienda Pública haya suscrito o se haya adherido al convenio de masa. Sin embargo, el cambio introducido no debe permitir que se pierda la perspectiva concursal sobre composición de la masa pasiva ex art. 84, es decir, no debe olvidarse que constituyen la masa pasiva todos los créditos contra el deudor común, según el art. 49, también los créditos tributarios, cualquiera que fuese su calificación jurídica (clasificación de créditos ex art. 89), que quedarán sometidos a lo establecido en la Ley Concursal²⁶.

En la Primera Mesa Redonda del II CONGRESO DE DERECHO MERCANTIL, celebrado en Valencia, los días 1 y 2 de diciembre de 2005, sobre “Aspectos jurídicos de la formación de la lista de acreedores”, se aborda esta cuestión: « Si poco sentido tiene que un mismo legislador lleve a cabo su función de modo contradictorio en un tan corto periodo de tiempo –nótese que según la interpretación de la Agencia Tributaria se habría derogado en parte el régimen del tratamiento de los créditos tributarios previsto en la Ley Concursal mediante una norma que se habría promulgado sólo cinco meses después-, choca abiertamente con el criterio interpretativo que sostiene la Administración Tributaria el tenor de la Disposición Adicional Octava de la LGT, que establece “lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento”, y que denota la voluntad del legislador de que la Ley General Tributaria sea interpretada de manera que se ajuste en cada momento a la “legislación concursal vigente”, lo cual revela de manera terminante la voluntad del legislador de no dotar al artículo 77 LGT de la eficacia parcialmente derogatoria de la Ley Concursal –para los créditos tributarios en casos de liquidación del patrimonio del concursado- que pretende la Agencia Tributaria».

²⁶ Acta de la Junta de Jueces de lo Mercantil, celebrada el día 5 de abril de 2005, y Sentencia de la Magistrada del Juzgado de Primera Instancia nº 10 y de lo Mercantil de Santander, de Junio de 2005.

En el IV Congreso de los Jueces especialistas en los asuntos propios de los Juzgados de lo Mercantil²⁷, celebrado en Barcelona, los días 29 y 30 de noviembre de 2007, se estudia el artículo 77.2 de la LGT y se reitera: «De la normativa reseñada podemos llegar a dos conclusiones: 1. Todos los apartados de los acuerdos y convenios debe sujetarse a la normativa concursal y a los efectos señalados en el convenio y en la liquidación concursal; 2. El régimen de cargas deberá sujetarse igualmente a lo dispuesto en la normativa concursal conforme hemos reseñado.

OCTAVA CONCLUSIÓN: La normativa particular propia de determinados créditos en sus respectivas leyes debe acomodarse a la legislación concursal y parte de los efectos derivados del concurso».

Así se interpreta en las Sentencias del Juzgado de lo Mercantil Nº 1 de Madrid, de fecha cinco de julio de dos mil cinco, Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Málaga, de fecha 15 de marzo de 2006, Juzgado de lo Mercantil de La Coruña, de fecha doce de diciembre de dos mil cinco, y Juzgado de lo Mercantil Nº 1 de Sevilla, de fecha diez de enero de dos mil seis.

La Sentencia del Juzgado de lo Mercantil Nº 1 de Málaga, de fecha 15 de marzo de 2006, ha sido revocada por la Sentencia de la Audiencia Provincial de Málaga (Sección Sexta), de fecha 16 de marzo de 2007, y considera que la preferencia general establecida en el artículo 77.1 de la LGT sólo ha de entenderse limitada cuando se suscriba convenio concursal, en el que se incluyan los créditos tributarios, en tanto que en los casos de liquidación o en los que la Hacienda ejerza su derecho de abstención, el crédito tributario gozará íntegramente del derecho de prelación. Ponente el Ilmo. Sr. Don José Javier Díez Núñez.

Idéntico pronunciamiento en las Sentencias de la Audiencia Provincial de Málaga (Sección Sexta), de fechas 27 de septiembre de 2007 y de julio de 2009. D. José Javier Díez Núñez.

Sin embargo, la doctrina de las Audiencias Provinciales es mayoritaria en defensa de la tesis que supedita la calificación del crédito tributario a la normativa concursal, en todo caso, es decir, tanto si el concurso finaliza por convenio como en liquidación, según resuelven la Audiencia Provincial de Murcia, Sección Cuarta, por Auto de fecha seis de marzo de dos mil seis (Ponente D. Carlos Moreno Millán), la Sentencia de la Audiencia Provincial de La Coruña (Sección 4ª), de fecha 7 abril de 2006 (Ponente D. José Luis Seoane Spiegelberg), así como la Sentencia de Audiencia Provincial de Soria (Sección 1ª), de fecha 5 mayo de 2006 (Ponente D. Blas Alberto González Navarro), la Sentencia de Audiencia Provincial de Barcelona, de fecha diecinueve de julio de dos mil seis, la Sección Vigésimo Octava de la Audiencia Provincial de Madrid, de fecha veinte de julio de dos mil seis (Ponente D. Gregorio Plaza González), la Sección Quinta de la Audiencia Provincial de Zaragoza, en Sentencia de fecha tres de mayo de dos mil siete (Ponente D. Antonio Luis Pastor Oliver), y la Sección nº 3 de la Audiencia Provincial de Córdoba, de fecha once de junio de dos mil siete. (Ponente D. Pedro Jose Vela Torres.

Y así parece deducirse de los siguientes comentarios de la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de fecha veintiuno de septiembre de dos mil nueve: «FUNDAMENTOS DE DERECHO. SEGUNDO...

27 Segunda Mesa Redonda. FORMACIÓN DE LA MASA ACTIVA Y DE LA MASA PASIVA. Coordinador: Ilmo. Sr. D. Enrique Sanjuán y Muñoz, *Magistrado Juzgado de lo Mercantil núm. 1 de Málaga*. Miembros de la mesa: Ilmo. Sr. D. Fernando Caballero García, *Magistrado Juzgado de 1ª Instancia de Córdoba*; Ilmo. Sr. D. Francisco De Borja Villena Cortés, *Magistrado Juzgado de lo Mercantil núm. 5 de Barcelona*.

y, finalmente, nada dice el art. 77 LGT de 2.003 porque, sin necesidad de entrar aquí en otras digresiones, procede resaltar que la Disposición adicional octava de dicha Ley, bajo la rúbrica de “Procedimientos concursales”, indica que “lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento”, y en el art. 89.2, inciso final, LC claramente se establece que “No se admitirá en el concurso ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en esta Ley”... TERCERO... En primer lugar debe destacarse que, en materia

de clasificación de créditos a efectos de un concurso, la regulación de la Ley General Tributaria se halla subordinada a la normativa de la Ley Concursal, pues, aun cuando la nueva LGT 58/2003, de 17 de diciembre, parece matizar el régimen anterior (ya que el art. 77.2 limita la remisión a la Ley Concursal en relación con la prelación de créditos tributarios al “caso de convenio concursal”, en tanto el art. 71.2 de la LGT 239/1963, de 28 de diciembre, redactado por la Disposición final undécima de la LC, se refería al “caso de concurso”), sin embargo sigue siendo prevalente el régimen de la LC porque la Disposición adicional octava de la LGT de 2.003 establece que, en materia de “Procedimientos concursales”, “lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento”, y el art. 89.2, “in fine”, de la LC, dispone que no se admitirá en el concurso ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en esta Ley”. Por ello, no puede prevalecer contra el contenido de la LC, o interpretación de la misma, cualquier disposición o conclusión hermenéutica dimanante de la LGT. Ponente D. Jesús Corbal Fernández.

En materia de
clasificación de créditos a
efectos de un concurso,
la regulación de la Ley
General Tributaria se
halla subordinada a
la normativa de la Ley
Concursal

4. **Impuesto sobre el Valor Añadido y modificación de la base imponible**

Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. Artículo 7. Modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido:

Primero. Con efectos a partir del día 1 de enero de 2004: Tres. Se modifica el segundo párrafo del apartado tres del artículo 80, que quedará redactado de la siguiente manera: «Sólo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1º, 3º y 5º de la Ley Concursal, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente».

Efectivamente, el artículo 176 de la Ley concursal dispone: «1. Procederá la conclusión del concurso y el archivo de las actuaciones en los siguientes casos:... 1º Una vez firme el auto de la Audiencia Provincial que revoque en apelación el auto de declaración de concurso; 3º En cualquier estado del procedimiento, cuando se produzca o compruebe el pago o la consignación de la totalidad de los créditos reconocidos

Tampoco cabe afirmar que como consecuencia de la emisión de las facturas rectificativas de IVA nazca o surja un crédito postconcursal pues el crédito sigue siendo el mismo, si bien se modifica su titularidad, a través de una novación modificativa parcial en la persona del acreedor, en este caso la Agencia Tributaria

o la íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio; 5º En cualquier estado del procedimiento, una vez terminada la fase común del concurso, cuando quede firme la resolución que acepte el desistimiento o la renuncia de la totalidad de los acreedores reconocidos».

«Cuatro. Se modifica el apartado cuatro del artículo 80, que quedará redactado como sigue: Cuatro. La base imponible también podrá reducirse cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables. A estos efectos, un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

Que hayan transcurrido dos años desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.

Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros exigidos para este Impuesto.

Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquella, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 euros.

Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor.

La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del período de dos años a que se refiere la condición 1 del párrafo anterior y comunicarse a la Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

Una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la emisión, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente».

«Cinco. Se modifica el apartado uno del artículo 97, que quedará redactado como sigue:

Uno. Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:

1. La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente.
2. La factura original expedida por quien realice una entrega que de lugar a una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al Impuesto, siempre que dicha adquisición esté debidamente consignada en la declaración-liquidación a que se refiere el número 6 del apartado uno del artículo 164 de esta Ley.
3. El documento acreditativo del pago del Impuesto a la importación.
4. La factura expedida por el sujeto pasivo en los supuestos previstos en el artículo 165, apartado uno, de esta Ley.
5. El recibo original firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera a que se refiere el artículo 134, apartado tres, de esta Ley.

«Seis. Se modifica el apartado uno del artículo 165, que quedará redactado como sigue: Uno. En los supuestos a que se refieren los artículos 84, apartado uno, números 2 y 3 y 140 quinque de esta Ley, a la factura expedida, en su caso, por quien efectuó la entrega de bienes o prestación de servicios correspondiente o al justificante contable de la operación se unirá una factura que contenga la liquidación del Impuesto. Dicha factura se ajustará a los requisitos que se establezcan reglamentariamente».

Segundo. Se modifica el apartado tres del artículo 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que quedará redactado como sigue: «Tres. La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal [un mes desde la última publicación del auto de declaración de concurso]. Sólo cuando por cualquier causa se sobresea el expediente del concurso de acreedores, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente».

Dos aspectos se abordan en esta modificación, a saber: a) El sujeto pasivo podrá recuperar el IVA devengado cuando el destinatario de la operación (insolvente) sea declarado en concurso, pero deberá hacerlo en el plazo de un mes a contar desde la última de las publicaciones acordadas en el auto de declaración de concurso; b) Cuando se sobresea el proceso concursal (no expediente), el sujeto pasivo anteriormente mencionado deberá volver a repercutir el IVA recuperado. Es causa de conclusión del concurso y archivo de las actuaciones (la nueva Ley no contempla sobreseimiento alguno), según el citado art. 176, además de las citadas anteriormente, la firmeza el auto que declare el cumplimiento del convenio o, en su caso, caducadas o rechazadas por sentencia firme las acciones de declaración de incumplimiento.

La disposición adicional segunda, se refiere al régimen de rectificación de bases en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto General Indirecto Canario hasta la entrada en vigor de la Ley 22/2003,

Sin embargo, la Administración Tributaria mantiene otro criterio, según se desprende de la contestación a consulta vinculante evacuada con fecha 29 de diciembre de 2008

de 9 de julio, Concursal, y regula situaciones de suspensión de pagos o quiebra del destinatario de las operaciones sujetas a IVA, que ha perdido actualidad.

La disposición final decimonovena de la reiterada Ley 62/2003 dispone: «Tres. Las nuevas redacciones del apartado tres del artículo 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y del número 6 del artículo 22 e la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los aspectos fiscales del

Régimen Económico Fiscal de Canarias, entrarán en vigor el 1 de septiembre de 2004».

4.1. Facturas rectificativas

El art. 24.1 del Reglamento del IVA, aprobado por RD 1624/1992, de 29 de diciembre, en su actual redacción, precisa que en los casos a que se refiere el artículo 80 de la Ley del dicho Impuesto, el sujeto pasivo (o sea, el proveedor) estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones (aquí el concursado) una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 13 del Reglamento, por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre. Esta norma reglamentaria (art. 24) desarrolla lo dispuesto por el art. 114 LIVA, que establece la forma de proceder en la rectificación de las deducciones, originada por la previa rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas.

Es decir, debe emitirse una factura rectificativa, que puede hacer referencia a varias, o tantas facturas rectificativas como facturas anteriores objeto de rectificación, haciendo constar los datos correspondientes y el importe del IVA devengado con signo negativo.

Además, debe comunicar a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa (La modificación no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, es decir, en el plazo de un mes a contar desde la última de las publicaciones acordadas en el auto de declaración de concurso), la modificación de la base imponible practicada, y hará constar que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, a créditos adeudados o afianzados por entes públicos ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el territorio de aplicación del impuesto ni en Canarias, Ceuta o Melilla, en los términos previstos en el artículo 80 de la Ley del Impuesto. A esta comunicación deberán acompañarse los siguientes documentos:

- a. La copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas.
- b. La copia del auto judicial de declaración de concurso del destinatario de las operaciones cuya base imponible se modifica o certificación del Registro Mercantil, en su caso, acreditativa de aquel.

El asiento contable para registrar las facturas rectificativas, que expida el sujeto pasivo (acreedor concursal), se hará con cargo a la cuenta 4750 “Hacienda pública, acreedora por IVA” con abono a la 430 “clientes”, por el importe de la cuota del IVA correspondiente, y con la fecha de la factura rectificativa, para que se refleje como menor importe del crédito concursal, a resultas del convenio o de la liquidación.

4.1.1. Contabilización de las facturas rectificativas por el concursado

El art. 24.2.b del Reglamento del IVA, según redacción por RD 87/2005, de 31 de Enero), establece: «b) En caso de que el destinatario de las operaciones tenga la condición de empresario o profesional, deberá comunicar a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor, y consignará el importe total de las cuotas rectificadas y, en su caso, el de las no deducibles, en el mismo plazo previsto para la presentación de la declaración liquidación a que se refiere el párrafo siguiente. El incumplimiento de esta obligación no impedirá la modificación de la base imponible por parte del acreedor, siempre que se cumplan los requisitos señalados en el párrafo a). Además de la comunicación a que se refiere el párrafo anterior, en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas de las operaciones el citado destinatario deberá hacer constar el importe de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas. Cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional, la Administración tributaria podrá requerirle la aportación de las facturas rectificativas que le envíe el acreedor».

No obstante, el Juzgado de lo Mercantil de Córdoba, en el Auto de 2 junio 2005, considera: «Tampoco cabe afirmar que como consecuencia de la emisión de las facturas rectificativas de IVA nazca o surja un crédito postconcursal (categoría, por cierto, inexistente en relación con la nueva legislación concursal, puesto que en el seno del procedimiento de concurso los créditos son o concursales o contra la masa, según establece el art. 84 de la Ley Concursal), pues el crédito sigue siendo el mismo, si bien se modifica su titularidad, a través de una novación modificativa parcial en la persona del acreedor, en este caso la Agencia Tributaria». D. Pedro José Vela Torres.

A este respecto, conviene citar los Autos del Juzgado de lo Mercantil de Oviedo Nº 1, de fechas 10 de noviembre de 2.005 y 18 de noviembre de 2.005, en los que literalmente se resuelve: «... la norma invocada por la AEAT (art. 80, apartado 5, regla 4ª de aquella Ley) señala que la declaración-liquidación que habrá de presentar el destinatario de las operaciones “determinará el nacimiento del correspondiente crédito a favor de la Hacienda Pública”, lo que se interpreta por la parte impugnante como expresivo de que el instante en que nace su derecho frente al deudor lo será después de declarado el concurso y por lo tanto con la naturaleza de crédito contra la masa (art. 84-2-10ª L.C.). No compartimos sin embargo esa opinión desde el momento en que, como arriba se ha apuntado, la obligación tributaria ya ha nacido con antelación a la declaración del concurso, pues ello es precisamente el presupuesto fáctico de aplicación de la norma al exigir el art. 80 tres que “con posterioridad al devengo de la operación” se haya dictado auto de declaración del concurso.

... la interpretación conjunta de los preceptos transcritos conduce a entender que la declaración del concurso del sujeto destinatario de las operaciones viene a operar en el seno de las complejas relaciones entre los sujetos vinculados por la relación tributaria del IVA una mera novación modificativa de dicha obligación, la cual se mantiene desde su nacimiento por el devengo de la operación y únicamente se

modificará, en su caso, la titularidad del derecho de crédito correspondiente conforme se sucedan una u otra de las circunstancias señaladas. En definitiva, y como se pronuncia a este respecto el Juzgado de lo Mercantil de Córdoba en el auto de 2 de junio 2005, no cabe afirmar que como consecuencia de la emisión de las facturas rectificativas del IVA nazca o surja un crédito contra la masa, pues el crédito sigue siendo el mismo, si bien se modifica su titularidad, a través de una novación modificativa en la persona del acreedor, en este caso la Agencia Tributaria». D. Javier Anton Guijarro

Criterio que viene siendo reiterado por el Juzgado de lo Mercantil N° 1 de Oviedo, entre otras en resolución de 21 de junio de 2.006, y que fue ratificado por la audiencia Provincial de Asturias, en Sentencia de 22 de septiembre de 2.006 (citada en la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo, de fecha 20/09/2009). Ponente Don Guillermo Sacristán Represa.

Idéntica interpretación se sostiene en la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil N° 1 de Sevilla, de fecha a cinco de junio de dos mil ocho. Doña María Teresa Vázquez Pizarro.

La Sentencia del Juzgado de lo Mercantil N° 4 de Madrid, de fecha treinta de junio de dos mil nueve, reitera el criterio expuesto. D. Miguel María Rodríguez San Vicente.

También la Audiencia Provincial de Valencia se han pronunciado en el mismo sentido, en la citada Sentencia de fecha 25 de febrero de 200.: Ponente Doña María Antonia Gaitón Redondo.

La Sentencia de la Audiencia Provincial de Castellón, de fecha veinte de febrero de dos mil nueve, sostiene la misma tesis. Ponente Doña Adela Bardón Martínez.

Se confirma la doctrina expuesta en la Sentencia del Juzgado de Primera Instancia N° 10 y de lo Mercantil de Santander, de fecha 14 de noviembre de 2009. Doña María del Mar Hernández Rodríguez.

Sin embargo, la Administración Tributaria mantiene otro criterio, según se desprende de la contestación a consulta vinculante evacuada con fecha 29 de diciembre de 2008: «DESCRIPCION-HECHOS. La sociedad consultante expidió diversas facturas, con la consiguiente repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido, por la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios a favor de una entidad que, con posterioridad, ha sido declarada en situación de concurso y respecto de las cuales no ha logrado su cobro, sin que haya procedido a efectos de la modificación de la base imponible, a expedir facturas rectificativas, ni a comunicar a la Administración Tributaria dicha circunstancia dentro del plazo del mes siguiente a la publicación del edicto dando publicidad a la declaración de concurso.

CUESTION-PLANTEADA. Posibilidad de modificar la base imponible en virtud de lo establecido en el artículo 80.cuatro de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTESTACION-COMPLETA. 1.- Los supuestos de modificación de la base imponible por insolvencia del deudor vienen regulados en el artículo 80, apartados tres y cuatro, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29)...

- b. En caso de que el destinatario de las operaciones tenga la condición de empresario o profesional, deberá comunicar a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que

le envíe el acreedor, y consignará el importe total de las cuotas rectificadas y, en su caso, el de las no deducibles, en el mismo plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación a que se refiere el párrafo siguiente... Además de la comunicación a que se refiere el párrafo anterior, en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas de las operaciones el citado destinatario deberá hacer constar el importe de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas... La variación en el importe de la cuota devengada se reflejará en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se haya obtenido la devolución, salvo que ya hubiera sido totalmente deducida por el propio sujeto pasivo. En este último supuesto no procederá regularización alguna de los datos declarados"... ».

Se reitera la opinión administrativa anterior en: «NUM-CONSULTA V0358-09, ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo, FECHA-SALIDA 3/02/2009.

A modo de conclusión, con las debidas reservas, parece lo más seguro que la administración concursal, cuando el deudor reciba facturas rectificativas del IVA, por parte de los acreedores concursales, con los requisitos correspondientes, deberá incluir en la lista de acreedores a los sujetos pasivos interesados, sólo por el principal o precio de su facturación, y el crédito del IVA correspondiente (devengado o repercutido) deberá ser reconocido a la AEAT, por subrogación, como crédito concursal, y clasificado con privilegio general y ordinario ex art. 91.4º de la Ley concursal.

El asiento contable para registrar las facturas rectificativas, que reciba el concursado, se hará con cargo a la cuenta 400 "proveedores..." o 410 "acreedores por prestación de servicios" con abono a la 4750 "Hacienda pública, acreedora por IVA", por el importe de la cuota del IVA correspondiente, y con la fecha de la factura rectificativa, para que se refleje como pasivo concursal, a resultas del convenio o de la liquidación.

Puede considerarse que la doctrina del Tribunal Supremo, en la Sentencia de la Sala Primera, de fechas 20/09/2009, se inclina por la interpretación expuesta: «FUNDAMENTOS DE DERECHO. SEXTO... g) La legislación concursal obliga a estar a la fecha del nacimiento de la obligación y la fijación de este momento como determinante del carácter concursal o contra la masa del crédito correspondiente constituye una garantía del mantenimiento del principio de igualdad entre los acreedores del concursado. Este principio no puede verse alterado en función de la mejor adaptación a los principios del Derecho tributario, los cuales deben ceder (como de hecho ceden, en el propio ámbito tributario, cuando se establecen plazos especiales para el ingreso) para hacer posible el cumplimiento de los principios del Derecho concursal sobre igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios que se les reconocen. La DA octava LGT establece que, en materia de «Procedimientos concursales», «lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento». Ponente D. Juan Antonio Xiol Rios.

El trámite de audiencia previa (y otras garantías de contradicción) en los procedimientos tributarios: las consecuencias jurídicas de su omisión

Alfonso Sanz Clavijo

Profesor de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Huelva

El presente trabajo obtuvo el Segundo Premio en la XVII Edición del Premio Asociación Española de Asesores Fiscales

Resumen

El trámite de audiencia previa, en el que se pone de manifiesto al interesado el expediente instruido al objeto de que pueda formular las alegaciones y presentar los documentos que estime pertinentes a su derecho, se encuentra estrechamente vinculado al principio de contradicción y al derecho de defensa, y quizá por ello su omisión sea una opción que sólo se considera 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. En las líneas que continúan se intentará conocer si existe algún motivo que explique esta especial consideración del legislador respecto del trámite de audiencia previa en los procedimientos tributarios, para, una vez se haya identificado el mismo, justificar esta tendencia normativa en el ámbito tributario o, en caso contrario, denunciar una nueva especialidad en el particularismo de lo fiscal.

Abstract

The preliminary hearing process, which shows the person is instructed to file so that it can make submissions and present the documents it deems relevant to his right is closely linked to the principle of contradiction and the right of defense, and therefore its omission may be an option that is only considered when not given in the procedure or be taken into account in the decision other facts and other allegations and evidence that those alleged by the applicant. In lines we will try to find out if there is any reason to explain this special consideration regarding the hearing procedure in tax proceedings, for once it has been found to justify this trend in taxation legislation or otherwise, report a new specialty of the fiscal law.

Palabras clave

Audiencia previa, principio de contradicción, principio de defensa.

Keywords

Preliminary hearing process, principle of contradiction and right of defense.

Sumario

1. Introducción
2. El trámite de audiencia previa en los procedimientos administrativos
 - 2.1. El principio de contradicción y el trámite de audiencia previa en la LRJAP-PAC.
 - 2.2. La (pretendida) relevancia constitucional de la omisión del trámite de audiencia previa en los procedimientos administrativos.
 - 2.3. Las consecuencias jurídicas de la omisión del trámite de audiencia previa.
 - a. Anulabilidad o mera irregularidad no invalidante. La indefensión como criterio determinante.
 - b. La subsanación de su omisión por la dación de un trámite para formular alegaciones o la interposición de recursos. La relativización del trámite de audiencia previa.
 - c. La puesta de manifiesto del expediente en su integridad como límite a la relativización del trámite de audiencia previa.
3. El trámite de audiencia previa (y otras garantías de contradicción) en los procedimientos tributarios
 - 3.1. Antecedentes normativos.
 - 3.2. El trámite de audiencia previa en algunos procedimientos de aplicación de los tributos.
 - a. El trámite de audiencia previa en las normas comunes a los procedimientos tributarios.
 - b. El trámite de alegaciones en los procedimientos de gestión tributaria.
 - Los procedimientos iniciados mediante declaración.
 - El procedimiento de verificación de datos.
 - El procedimiento de comprobación de valores.
 - El procedimiento de comprobación limitada.
 - El principio de contradicción en los procedimientos de gestión tributaria: Valoración global.
 - c. El trámite de audiencia previa, el trámite de alegaciones y otras garantías de contradicción en el procedimiento inspector.
 - Las diligencias.
 - El trámite de audiencia previo a la firma del acta.
 - El trámite de alegaciones previo a la liquidación.
 - Las (numerosas) garantías del principio de contradicción en el procedimiento inspector.
 - 3.3. El trámite de alegaciones y sus reiteraciones en el procedimiento sancionador en materia tributaria.
 - El trámite de alegaciones previo al dictado de la resolución.
 - La reiteración del trámite de alegaciones en los supuestos de rectificación de la propuesta de resolución o de integración de las actuaciones.
 - La audiencia previa en los supuestos de existencia de indicios de la comisión de un delito fiscal.
4. La omisión del trámite de audiencia previa en los procedimientos tributarios
5. Conclusiones

1. Introducción

Con origen constitucional en el artículo 105 letra c) de la Constitución Española -en adelante, CE-¹, la audiencia previa de los interesados en los procedimientos administrativos es una garantía de cierta relevancia que en la actualidad se contempla, con carácter general, en el artículo 84 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común² -en adelante, LRJAP-PAC-.

Este trámite de audiencia previa, en el que se pondrá de manifiesto al interesado el expediente instruido al objeto de que pueda formular las alegaciones y presentar los documentos que estime pertinentes a su derecho, se encuentra estrechamente vinculado al principio de contradicción y al derecho de defensa, y quizá por ello su omisión sea una opción que sólo se considera “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”³.

Frente a esta garante posición de la LRJAP-PAC en cuanto a la observancia del trámite de audiencia previa, en el ámbito de los procedimientos tributarios es frecuente hablar de una relativización del trámite de audiencia previa respecto a tal y como se contempla en el artículo 84 LRJAP-PAC, y así, materialización de esa relativización sería la posibilidad de posponerlo prevista en el artículo 99. 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -en adelante, LGT- que dispone que “En los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo (...) cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta”.

La precitada relativización de la audiencia previa se observaría más claramente en relación con la tramitación que la Administración Tributaria debe seguir al objeto de pasar el tanto de culpa, o remitir el expediente al Ministerio Fiscal, cuando en el seno de un procedimiento halle indicios de la comisión de un delito fiscal; concretamente, en la redacción originaria del artículo 180. 1 LGT se ordenaba que “Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra

1 Véase lo dispuesto en el artículo 105 letra c) CE:

“La ley regulará:

(...) ”

c) El procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado”

2 Materialización del mandato del constituyente al legislador, en el artículo 84 LRJAP-PAC se dispone lo siguiente sobre el trámite de audiencia previa:

“1. Instruidos los procedimientos, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrán de manifiesto a los interesados o, en su caso, a sus representantes, salvo lo que afecte a las informaciones y datos a que se refiere el artículo 37.5.
2. Los interesados, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, podrán alegar y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes.
3. Si antes del vencimiento del plazo los interesados manifiestan su decisión de no efectuar alegaciones ni aportar nuevos documentos o justificaciones, se tendrá por realizado el trámite.
4. 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”

3 Véase el artículo 84. 4 LRJAP-PAC.

la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido”, precepto que ha sido reformado por el apartado Diez del artículo Quinto de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, eliminándose precisamente la necesidad de la previa audiencia del interesado⁴.

Dicho lo anterior a título de antecedentes normativos que tratarían de justificar el objeto de este estudio, en las líneas que continúan se intentará conocer si existe algún motivo que explique esta especial consideración del legislador respecto del trámite de audiencia previa en los procedimientos tributarios, para, una vez se haya identificado el mismo, justificar esta tendencia normativa en el ámbito tributario o, en caso contrario, denunciar una nueva especialidad en el particularismo de lo fiscal.

2. El trámite de audiencia previa en los procedimientos administrativos

2. 1. El principio de contradicción y el trámite de audiencia previa en la LRJAP-PAC.

Aunque no se haya contemplado expresamente como uno de los principios que debe regir la actividad de las Administraciones Públicas, puede afirmarse que el articulado de la LRJAP-PAC recoge el principio de contradicción⁵ como un elemento rector en la ordenación de los procedimientos administrativos.

Así es, más allá del propósito expresado en el artículo 85. 3 LRJAP-PAC donde se insta al órgano instructor del procedimiento a adoptar las medidas necesarias para lograr el pleno respeto del principio de contradicción⁶, este principio subyace igualmente en el derecho que se concede a los ciudadanos “A formular alegaciones y a aportar documentos en cualquier fase del procedimiento anterior al trámite de

4 En la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006 se justifica tal supresión del trámite de audiencia en que “la eficacia de la investigación del fraude en los casos en que existan indicios de delito aconseja homogeneizar la actuación de la Administración tributaria con el resto de órganos administrativos, con supresión del trámite de audiencia previa a la denuncia”, sin mayor profundización en cómo repercutiría el mismo en la eficacia de la investigación del fraude.

5 Compendioso de la jurisprudencia constitucional al respecto, en el Fundamento de Derecho Quinto de la STS de 14 de junio de 2006 (RJ 2006/669) se afirma que el principio de contradicción es “una de las reglas esenciales del desarrollo del proceso (...) sin cuya concurrencia, debemos reiterar la idea del juicio justa es una simple quimera”, y consecuencia de la anterior afirmación, se sostiene que “en todo proceso judicial debe respetarse el derecho a la defensa contradictoria de las partes contendientes a quienes debe darse la oportunidad de alegar y probar procesalmente sus derechos o intereses”, añadiéndose que “corresponde a los órganos judiciales velar que en las distintas fases de todo el proceso se dé la necesaria contradicción entre las partes que posean éstas idénticas posibilidades de alegación y prueba”.

6 Véase lo dispuesto en el artículo 85. 3 LRJAP-PAC:
“En cualquier caso, el órgano instructor adoptará las medidas necesarias para lograr el pleno respeto a los principios de contradicción y de igualdad de los interesados en el procedimiento”.

audiencia”⁷, o en el mandato que se dirige al órgano instructor del expediente en orden a que rechace -de forma motivada- los medios de prueba propuestos por los interesados sólo “cuando sean manifiestamente improcedentes o innecesarias”⁸.

No obstante, por las diferencias estructurales existente entre proceso judicial y procedimiento administrativo, es evidente que las garantías procesales que comporta el principio de contradicción no pueden trasladarse sin más al ámbito administrativo; mas ello no significa que no sea de aplicación en el mismo, de hecho, el Tribunal Supremo ya señaló en este sentido que “el trámite de audiencia (...) constituye, por general, un requisito esencial de validez del procedimiento, cuyo fundamento hay que buscar en el indeclinable principio de contradicción que debe presidir toda clase de actuaciones, cualesquiera sean la naturaleza procesal o administrativa de las mismas”, si bien, el Alto Tribunal matizó el alcance de tal conclusión al subrayar que “su observancia es innecesaria, por exigencias de dicho principio, cuando su omisión no produce indefensión a los interesados”⁹, primera expresión de la relativización del trámite de audiencia previa.

Dicho lo anterior sobre las distintas manifestaciones del principio de contradicción, debería aceptarse igualmente que la más importante expresión del mismo en el procedimiento administrativo la representa el trámite de audiencia previa¹⁰, pues, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84 LRJAP-PAC, será en el mismo cuando se ponga de manifiesto al interesado el expediente administrativo una vez instruido y completado, permitiéndosele sólo en esta circunstancia ejercer con plenitud la facultad de formular alegaciones y presentar los documentos que le convengan, esto es, ejercer con plenitud el derecho de defensa¹¹.

7 Véase lo dispuesto en el artículo 35 letra e) LRJAP-PAC:

“Los ciudadanos, en sus relaciones con las Administraciones Públicas, tienen los siguientes derechos:
(...) e) A formular alegaciones y a aportar documentos en cualquier fase del procedimiento anterior al trámite de audiencia”.

Idéntico derecho se reconoce en el artículo 79. 1 LRJAP-PAC ya en sede de regulación de la instrucción del procedimiento.

8 Véase lo dispuesto en el artículo 80. 3 LRJAP-PAC:

“El instructor del procedimiento sólo podrá rechazar las pruebas propuestas por los interesados, mediante resolución motivada”.

9 Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 16 de junio de 1997 (RJ 1997/5263).

Igualmente, la aplicación del principio de contradicción al procedimiento administrativo es contemplada en el Fundamento de Derecho Cuarto de la STSJ de Galicia de 22 febrero de 2002 (RJCA 2002/575) y en el Fundamento de Derecho Quinto de la STSJ de la Comunidad Valenciana de 1 de junio de 2000 (JUR 2001/75026), resoluciones jurisdiccionales que lo conceptualizan al afirmar que “el principio de contradicción u oportunidad real de quien es parte en un procedimiento, significa la posibilidad de defender sus legítimos intereses”.

10 Tras elencar las numerosas manifestaciones del principio de contradicción en el articulado de la LRJAP-PAC, añade PAREJO ALFONSO que “El núcleo mismo de este principio está constituido por el de audiencia previa, que, según ya hemos visto, está consagrado también por la jurisprudencia del TJ como principio general comunitario” (PAREJO ALFONSO, L.: “Derecho Administrativo”, Editorial Ariel, Barcelona, 2003, página 714).

11 Sobre esta mayor trascendencia del trámite de audiencia previa como manifestación del principio de contradicción, TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ señala al respecto que “la funcionalidad del trámite de audiencia es diferente y su contenido no se limita a asegurar la mera posibilidad de formular alegaciones, sino que va más allá, en la medida en que se pretende facilitar al interesado el conocimiento de la totalidad del expediente y permitirle, consiguientemente, realizar una defensa eficaz y completa de sus intereses en base a lo actuado en el procedimiento” (GARCÍA ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R.: “Curso de Derecho Administrativo”, tomo II, 9ª edición, Madrid, 2004, página 512).

En definitiva, pese a su origen y su relación con el derecho de defensa, ha de estarse a que la omisión del trámite de audiencia previa en los procedimientos administrativos es una cuestión de legalidad ordinaria, y por ello, por carecer de relevancia constitucional

Además del principio de contradicción que le es fundamento inmediato, la existencia del trámite de audiencia previa responde, de manera mediata, al derecho de defensa por la razón apenas expuesta¹². Igualmente, debe destacarse en este sentido la impecable construcción de TARDÍO PATO en torno a la consideración del artículo 105 letra c) CE como un principio general del Derecho del que, lógicamente, hace derivar el trámite de audiencia previa¹³.

Estándose plenamente de acuerdo con la tesis de TARDÍO PATO, se cree sin embargo que este principio de audiencia previa es más inherente a los procesos y procedimiento donde se ejercita el *ius puniendi* del Estado, y por ello, para extender el trámite de audiencia previa al resto de actuaciones judiciales y administrativas, sería

quizá más conveniente encontrarle fundamento en el principio de contradicción, pues, como se ha visto, éste “debe presidir toda clase de actuaciones, cualesquiera sean la naturaleza procesal o administrativa de las mismas”.

Yendo por delante que a estos efectos tan válido sería fundamentar el trámite de audiencia previa ya sea en el principio de contradicción, que en el principio de audiencia previa o que en el derecho de defensa por la relación existente entre los mismos, la voluntad de situar la razón existencial de este trámite en el principio de contradicción responde exclusivamente a la intención de evitar la dificultad que supone extender un principio inherente al proceso o al procedimiento sancionador a las restantes actuaciones administrativas, dificultad que el propio TARDÍO PATO percibir al insistir que en que “en el artículo 105. c) de la Constitución entendemos que aparece consagrado un principio más amplio, que no sólo es aplicable a los procedimientos sancionadores (...) sino a todos los procedimientos”¹⁴.

Además, fundamentar el trámite de audiencia previa en el principio de contradicción es una opción que es aceptada por la jurisprudencia, y en este sentido, el Tribunal Supremo señalaba que “su función no es otra que la de asegurar la efectividad del principio de contradicción en vía administrativa, para la más y mejor

12 En este sentido, véase el Fundamento de Derecho de Quinto de la STS de 10 de febrero de 1997 (RJ 1997/1087), donde se subraya que “se equipara la falta total de procedimiento a la omisión de trámites esenciales en la interpretación del anterior art. 47.1, c) LPA, y uno de los considerados esencialísimos y fundamentales, mencionado en el art. 105 CE, y directamente vinculado al derecho de defensa del art. 24 CE, es el trámite de audiencia del interesado”, y adviértase que no habla de tanto del derecho de defensa como fundamento del trámite de audiencia previa sino de la vinculación entre uno y otro tal y como anteriormente se exponía.

13 TARDÍO PATO, J. A.: “El principio constitucional de audiencia previa del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992”, Revista de Administración Pública número 170, 2006, página 97.

14 TARDÍO PATO, J. A.: “El principio constitucional de audiencia previa del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992”, op. cit., página 96.

segura defensa de los derechos e intereses de los administrados”¹⁵, posición en la que se reiterará el Alto Tribunal en su precitada STS de 16 de junio de 1997 (RJ 1997/5263) al señalar que “el trámite de audiencia (...) constituye, por general, un requisito esencial de validez del procedimiento, cuyo fundamento hay que buscar en el indeclinable principio de contradicción debe presidir toda clase de actuaciones, cualesquiera sean la naturaleza procesal o administrativa de las mismas”. No es menos cierto que se encontrarán otras resoluciones jurisdiccionales que lo sitúan igualmente en el principio de audiencia previa deducido del artículo 105 letra c) CE o en el derecho de defensa consagrado en el artículo 24. 2 de la Carta Magna.

Dicho lo anterior, y en la medida que el objeto de esta parte del estudio no es tanto la cumplimentación del trámite de audiencia previa sino su omisión y las consecuencia jurídicas derivadas de tal circunstancia, para una profundización en las fases de esta actuación administrativa se remite al análisis que sobre el particular realiza TARDÍO PATO ¹⁶.

2. 2. La (pretendida) relevancia constitucional de la omisión del trámite de audiencia previa en los procedimientos administrativos.

Quizá por su origen constitucional, quizá por su estrecha relación con el derecho de defensa, lo cierto es que a las irregularidades cometidas por parte de las Administraciones Públicas en la dación del trámite de audiencia previa, con frecuencia, trata de anudárseles una relevancia constitucional de la que por regla general carecen.

En efecto, la misma redacción del artículo 105 letra c) CE invita ya a adoptar ciertas cautelas a la hora de anudar tal relevancia a la hipotética infracción de la audiencia previa en los procedimientos administrativos, cautelas que derivan del hecho que este precepto se limita a ordenar que sea la norma legal la que regule tal trámite, de manera que, al ser ésta una actuación administrativa configuración legal -cuya efectividad se supeditaría a que el legislador establezca los presupuestos y requisitos que deben concurrir para su observancia-, su infracción debería circunscribirse a éste ámbito, esto es, al ámbito de la legalidad ordinaria¹⁷.

Pero además, el trámite de audiencia previa no solo precisa de configuración legal, sino que además no es siempre preceptivo pues, de acuerdo con el artículo 105 letra c) CE, el mismo habrá de completarse sólo “cuando proceda” de acuerdo con la norma legal llamada a regularlo, argumento que coadyuva a la

15 Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 22 de noviembre de 1989 (RJ 1989/8355).

16 Véase el completo análisis del trámite de audiencia previa que realiza TARDÍO PATO en su compendioso estudio sobre la materia (TARDÍO PATO, J. A.: “El principio constitucional de audiencia previa del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992”, op. cit., páginas 113 a 120).

17 En este sentido, se apunta en el Fundamento de Derecho Quinto de la STS de 13 de octubre de 2000 (RJ 2000/7915) que con la falta de audiencia previa “Tampoco existe infracción del artículo 105.1 CE, por la razón de que ese precepto, al imponer la audiencia al interesado, la exige «cuando proceda», lo que constituye una remisión a la regulación que de ese requisito contenga la legislación ordinaria”.

Por su parte, TARDÍO PATO parece favorable a dar cierta relevancia constitucional a la infracción del trámite de audiencia previa al afirmar que ésta “no es susceptible de recurso de amparo por la vía de su consideración como lesión del artículo 24 de la Constitución, sino que debe ser invocado ante la jurisdicción contencioso-administrativa como vulneración directamente del artículo 105. c) de la Constitución” (TARDÍO PATO, J. A.: “El principio constitucional de audiencia previa del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992”, op. cit., página 97).

Es también criterio jurisprudencial mayoritario negar que la omisión del trámite de audiencia previa pueda subsumirse en las letras a) y e) del precitado artículo 62. 1 LRJAP-PAC

consideración de que su infracción carece de relevancia constitucional¹⁸.

Otro tanto sucedería con la vulneración del derecho de defensa que podría determinar la omisión del trámite de audiencia previa; quiere decirse, es constante y pacífica la doctrina jurisprudencial, ya sea del Tribunal Supremo que del Tribunal Constitucional, que viene negando la extensión de las garantías procesales que comporta el derecho a la tutela judicial efectiva a los procedimientos administrativos -excepción del procedimiento sancionador-, y así, se afirma que la omisión de esta actuación administrativa, aun pudiendo generar indefensión, carece de relevancia constitucional¹⁹.

En definitiva, pese a su origen y su relación con el derecho de defensa, ha de estarse a que la omisión del trámite de audiencia previa en los procedimientos administrativos es una cuestión de legalidad ordinaria, y por ello, por carecer de relevancia constitucional y no ser susceptible de recurso de amparo, esta infracción del ordenamiento se sustanciará exclusivamente en la vía jurisdiccional contencioso-administrativa... con importantes consecuencias en tal caso.

18 Sobre la exigibilidad del trámite de audiencia previa sólo "cuando proceda" legalmente, véase el ATC de 20 de mayo de 1987 (RTC 1987/604 AUTO), en cuyo el Fundamento Jurídico Tercero se pone en duda la relevancia constitucional de su omisión al señalarse que "Ocorre, además, que aun si se entendiese que se habría omitido el trámite de audiencia, tampoco ello constituiría una infracción susceptible de amparo, sino sólo contraría al art. 105, c) de la Constitución, donde sólo se exige la audiencia «cuando proceda» (y aquí legalmente no procedía)".

19 Por todas las resoluciones del Tribunal Constitucional al respecto, véase el Fundamento Jurídico Segundo del ATC de 29 de julio de 1987 (RTC 1987/966 AUTO) en el que se sienta que "las exigencias del art. 24 de la Constitución no son trasladables sin más a toda tramitación administrativa, no siendo por consiguiente recurrible en amparo la eventual falta de audiencia o indefensión que haya podido producirse en un procedimiento administrativo; y si bien es cierto que este Tribunal ha extendido en algún caso las garantías de dicho precepto constitucional al procedimiento administrativo (SSTC 77/1983 y 125/1983, entre otras), lo ha hecho refiriéndose tan sólo, y aun con matizaciones, a los procedimientos de carácter sancionador". En idéntico sentido pueden verse el Fundamento Jurídico Tercero del ATC de 20 de mayo de 1987 (RTC 1987/604 AUTO), el Fundamento Jurídico Segundo del ATC de 26 octubre de 1987 (RTC 1987/1197 AUTO), el Fundamento Jurídico Primero del ATC de 29 febrero de 1988 (RTC 1988/275 AUTO) o, si se prefiere, el Fundamento de Derecho Quinto de la STS de 13 de octubre de 2000 (RJ 2000/7915), que añade en este sentido que serán también susceptibles de amparo constitucional por este motivo "las actuaciones administrativas que impidan el acceso a la Jurisdicción, en cuanto bloquean el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva".

2. 3. Las consecuencias jurídicas de la omisión del trámite de audiencia previa.

a) Anulabilidad o mera irregularidad no invalidante. La indefensión como criterio determinante.

Pese a la irrelevancia constitucional de su omisión, la audiencia previa es una actuación administrativa de cierta importancia, y por ello, su inobservancia sí puede determinar, en su caso, la invalidez de las actuaciones procedimentales desarrolladas.

Dicho esto, es frecuente, especialmente en jurisprudencia más antigua, calificar la audiencia previa del interesado como un trámite “esencial”, “importantísimo”, “sagrado”²⁰, como un principio del procedimiento administrativo²¹, como un principio general del Derecho o como un derecho constitucional del ciudadano en éste²²; sin embargo, pese a tal pretendida trascendencia, lo cierto es que a su omisión no se le aparejará como regla general el máximo grado de invalidez como pudiera esperarse, considerándose que la misma no es determinante de la nulidad de pleno Derecho de acuerdo con las causas previstas en el artículo 62. 1 LRJAP-PAC.

En este sentido, es también criterio jurisprudencial mayoritario negar que la omisión del trámite de audiencia previa pueda subsumirse en las letras a) y e) del precitado artículo 62. 1 LRJAP-PAC²³; esto es, que la inobservancia de esta actuación administrativa, por una parte, no determina la vulneración de un fundamental, y por otra parte, su omisión tampoco es suficiente para considerar que se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

En efecto, excepción de algunas pretéritas resoluciones jurisdiccionales reseñables, en la jurisprudencia actual y dominante se excluye la posibilidad de que la omisión del trámite de audiencia previa sea susceptible de lesionar derechos susceptibles de amparo constitucional, tesis que descansa en lo dicho anteriormente, esto es, que las garantías procesales que comporta el derecho a la tutela judicial efectiva no son trasladables a los procedimientos administrativos no sancionadores, y por ello, tal infracción en el proceder de las Administraciones Públicas no podrá

20 Tal adjetivización del trámite de audiencia previa se puede encontrar en la STS de 22 de noviembre de 1989 (RJ 1989/8355), cuyo Fundamento de Derecho Segundo recoge que “el referido trámite de audiencia, considerado por la jurisprudencia «esencial», «esencialísimo», «importantísimo» y hasta «sagrado», como alguna que otra sentencia se ha atrevido a calificar”.

21 Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 4 de febrero de 1999 (RJ 1999/1382).

22 Estas calificaciones del trámite de audiencia previa se encuentran en la STS de 19 de enero de 1985 (RJ 1985/453).

23 Véase lo dispuesto en el artículo 62. 1 letras a) y e) LRJAP-PAC:

“Los actos de las Administraciones públicas son nulos de pleno derecho en los casos siguientes:

a) Los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

(...)

e) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido”.

determinar la nulidad de pleno Derecho por esta causa, sino las consecuencias jurídicas que el ordenamiento prevea al respecto²⁴.

De igual forma, y aunque acertadamente la jurisprudencia ha suavizado qué debe entenderse por prescindir total y absolutamente del procedimiento establecido²⁵, la omisión del trámite de audiencia previa no se ha considerado tampoco lo suficientemente relevante como para afirmar que la misma es determinante de la nulidad de pleno Derecho de las actuaciones ex artículo 62. 1 letra e) LRJAP-PAC, tesis que es también dominante en la doctrina actual del Tribunal Supremo²⁶.

Descartado pues que la omisión del trámite de audiencia previa comunique la nulidad de pleno Derecho a las actuaciones, el ulterior debate se centra entonces en dilucidar si esta infracción procedimental, ex artículo 63 LRJAP-PAC, tiene consecuencias anulatorias o, por el contrario, constituye una mera irregularidad no invalidante²⁷.

En este punto, aunque la necesidad de observar escrupulosamente el trámite de audiencia previa se haya devaluado notablemente si se considera la importancia que al mismo se le daba, debe apuntarse no obstante que ésta es una actuación administrativa cuya función última de garantizar la contradicción en la tramitación

24 Sobre la no susceptibilidad de la omisión del trámite de audiencia previa para determinar la nulidad de los actos administrativos ex artículo 62. 1 letra a) LRJAP-PAC, véase la STS de 11 de julio de 2003 (RJ 2003/5433), en cuyo Fundamento de Derecho Segundo se apunta al respecto que "ninguna de las causas de nulidad contempladas en el art. 62 de la Ley 30/1992 (...) resulta aplicable a la simple falta del trámite de audiencia. No lo es la prevista en la letra a (...) porque el derecho a la defensa sólo constituye un derecho susceptible de dicho remedio constitucional en el marco de un procedimiento sancionador, por la aplicación al mismo -aun con cierta flexibilidad- de las garantías propias del proceso penal, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de este Tribunal Supremo; fuera de ese ámbito sancionador, la falta del trámite de audiencia en el procedimiento administrativo e incluso la misma indefensión, si se produce, podrán originar las consecuencias que el ordenamiento jurídico prevea, pero no afectan a un derecho fundamental o libertad pública susceptible de amparo constitucional".

En contra, la STS de 19 de enero de 1985 (RJ 1985/453) entendía que el incumplimiento del trámite de audiencia "genera la más absoluta indefensión y por tanto la nulidad de las actuaciones practicadas en vía administrativa".

25 En este sentido, véase el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 21 de mayo de 1997 (RJ 1997/4376) que, en un proceso relativo a vicios en la práctica de la notificación, no descartó que los mismos pudieran determinar la nulidad de pleno Derecho al considera que "La jurisprudencia evolucionó llegando a interpretar el defecto radical invocado en el sentido de que la omisión de trámites haya que referirla a los esenciales y no por entero del procedimiento. Al amparo del vicio alegado, para que un acto administrativo sea nulo de pleno derecho es necesario que la Administración haya omitido los requisitos sustanciales para la formación del acto de que se trate".

26 Confirmando que la omisión del trámite de audiencia no es tal sustancial como para decretar la nulidad de pleno Derecho de las actuaciones ex artículo 62. 1 letra e) LRJAP-PAC, en el precitado Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 11 de julio de 2003 (RJ 2003/5433) se sostiene que "la falta de un trámite como el de audiencia, por esencial que pueda reputarse, no supone por sí misma que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (STS de 13 de octubre de 2000 -recurso de casación 5697/1995-), que puede subsistir aun faltando la sin duda decisiva audiencia del interesado, por lo que tampoco le afecta, en principio, la causa de nulidad de pleno derecho prevista en la letra e) del art. 62 LRJ-PAC". Debiéndose tener en cuenta la particularidad de las circunstancias que concurrían en el supuesto de autos -desalojo por la vía de hecho de un mercado tradicional de frutas y verduras que se celebraba históricamente en la calle Mayor de la población-, en contra véase el Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 4 de febrero de 1999 (RJ 1999/1382).

27 Véase lo dispuesto en el artículo 63. 1 y 2 LRJAP-PAC:

"1. Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder.

2. No obstante, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados".

de los procedimientos administrativos ha de procurarse imperativamente de un modo u otro, y por ello su infracción podría ser determinante de la anulabilidad de los actos por causarse indefensión.

Pero, de acuerdo con lo dicho sobre que la contradicción en el procedimiento administrativo se debe garantizar de un modo u otro, la simple omisión del trámite de audiencia previa no provoca *per se* indefensión al interesado si éste ha tenido la oportunidad para formular alegaciones y presentar documentos en un momento posterior a aquel en el que debería dársele el trámite de audiencia previa.

En el fondo de este entendimiento late una concepción funcional del trámite de audiencia previa en lugar de su consideración como un elemento estructural del procedimiento administrativo²⁸; quiere decirse, si se reputara que la audiencia previa es un elemento estructural del procedimiento

administrativo, su inobservancia no podría ser calificada como un defecto formal, sino como una infracción de una cuestión material de la regulación del procedimiento administrativo que determinaría la anulabilidad de las actuaciones ex artículo 63. 1 LRJAP-PAC, no siendo de aplicación el apartado Segundo de este precepto que se reserva a infracciones meramente formales del ordenamiento a las que por su carácter se le exige el *plus* de la producción de indefensión para poder las mismas determinar la invalidez de los actos.

En cambio, si la audiencia previa se considera como un trámite funcional al principio de contradicción, como un trámite para garantizar el mismo en el procedimiento administrativo -aunque sea el trámite más importante pues es en el mismo en el que, a través de la puesta de manifiesto del expediente, se conocen todas las actuaciones administrativas desarrolladas-, su inobservancia debería reputarse como un defecto de forma que no determinaría automáticamente la anulabilidad, pues si el interesado pudo formular

La omisión del trámite de audiencia previa en los procedimientos administrativos es una circunstancia que no debería considerarse susceptible de determinar la nulidad de pleno Derecho de las actuaciones; al máximo podría significar su anulabilidad siempre que tal inobservancia produzca una indefensión real y efectiva en el interesado,

28 En la precitada STS de 22 de noviembre de 1989 (RJ 1989/8355) ya se apuntaba esta cuestión y el alcance de las consecuencias de dársele una u otra consideración, concretamente, se advertía en el Fundamento de Derecho Segundo que "Sin negar el hecho de la importancia que tiene en la normal marcha del procedimiento el referido trámite de audiencia (...) sin embargo, ello no debe llevarnos al extremo de desnaturalizar su verdadero significado, ni de olvidar la diversidad de su papel, según se le considere como elemento componente del procedimiento -como elemento de su estructura-, o se le estime en una visión funcional".

alegaciones y presentar documentos en cualquier otro trámite posterior no existiría indefensión alguna, circunstancia esta cuya concurrencia requiere el artículo 63. 2 LRJAP-PAC a tales efectos²⁹.

De esta forma, sólo la situación de indefensión que podría derivar de la omisión de la audiencia previa -de no haberse concedido otro trámite para formular alegaciones y presentar documentos- es susceptible de determinar un vicio de validez de las actuaciones, pero, aun concurriendo la misma, deben aceptarse dos puntualizaciones.

De una parte, la indefensión ha de ser real y efectiva³⁰, esto es, cuando se quiera hacer valer que la omisión del trámite de audiencia previa en el procedimiento administrativo ha determinado la imposibilidad de alegar y probar, deberá precisarse cómo tal inobservancia ha conculcado el derecho de defensa, no bastará con afirmar que así ha sucedido, sino que el interesado deberá determinar los extremos que provocan la situación de indefensión³¹.

Por otra parte, una vez se produzca indefensión y se determinen los extremos que la provocan, sucede sin embargo que el vicio de anulabilidad que informaría entonces a las actuaciones podría verse subsanado

29 En este sentido véase la STS de 13 de octubre de 2000 (RJ 2000/7915), en cuyo Fundamento de Derecho Quinto, además de confirmarse tal aseveración, se esboza el concepto de indefensión que debe manejarse a estos efectos al señalarse que "Según el artículo 63.2, para que el defecto de forma acarree la invalidez del acto es necesario, por lo que aquí importa, que el vicio produzca una indefensión al interesado. Por eso el interesado a quien no se ha oído no puede impugnar el acto alegando sólo ese mero vicio formal (como aquí ocurre) sino que tiene que poner de manifiesto que por esa causa ha sufrido indefensión, es decir, una disminución de sus posibilidades de alegación y prueba. Esa disminución significa que al no serle concedida audiencia en su momento, ha perdido irremisiblemente, por la razón que sea, todas o algunas de esas posibilidades, de suerte que más tarde no podrá utilizarlas. En tal caso se ha producido una indefensión que es causa de anulación del acto administrativo. En otro caso, es decir, si a pesar de la falta de audiencia las posibilidades de alegación y prueba siguen intactas, el vicio formal no ha producido indefensión y constituye un mero vicio de forma no invalidante". Con distintas palabras mas con idéntica conclusión, véase el Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 16 de marzo de 2005 (RJ 2005/3264).

30 Complementando lo dicho sobre el concepto de indefensión que ha de manejarse y sirviendo de base para lo que se advertirá sobre la actitud del interesado en relación con tal circunstancia, significativa es la STS de 16 de marzo de 2005 (RJ 2005/3264), en cuyo Fundamento de Derecho Segundo se exige que esta indefensión sea real y efectiva al especificarse que "si es esencial el trámite de audiencia, es porque su falta podría determinar que se produjese la efectiva indefensión del afectado. Ahora bien, esa indefensión no equivale a la propia falta del trámite, sino que ha de ser real y efectiva, esto es, para que exista indefensión determinante de la anulabilidad del acto es preciso que el afectado se haya visto imposibilitado de aducir en apoyo de sus intereses cuantas razones de hecho y de derecho pueda considerar pertinentes para ello". En otras palabras, la indefensión que exige el artículo 63. 2 LRJAP-PAC conlleva que el interesado se haya visto imposibilitado para formular alegaciones o presentar documentos.

31 Esta necesidad de determinar los extremos que provocan la situación de indefensión por la omisión del trámite de audiencia previa se deduce de la precitada STS de 13 de octubre de 2000 (RJ 2000/7915), resolución jurisdiccional en cuyo Fundamento de Derecho Quinto se afirma en este sentido que "En el presente caso, tanto en vía administrativa (recurso de reposición) como en vía judicial (demanda y conclusiones) el interesado se ha limitado a esgrimir la falta de audiencia, pero sin ni siquiera alegar que ello le haya producido una indefensión sustancial y menos especificar qué alegaciones o pruebas hubiera podido hacer entonces que no haya podido utilizar después. Como el actor no ha hecho alegación sobre este dato capital, hemos de concluir que la falta de audiencia constituye en este caso concreto (...) un mero defecto no invalidante (...), siendo de responsabilidad suya la no utilización posterior de las alegaciones y pruebas oportunas, que han estado plenamente a su disposición". De esta tesis jurisprudencial TARDÍO PATO deduce una cierta exigencia al interesado a la hora de recurrir por este motivo, y así apunta que si sólo se invoca la vulneración de la audiencia previa "corremos el riesgo muy serio de que el órgano jurisdiccional afirme que sólo se ha producido una irregularidad no invalidante y que nosotros podíamos haber alegado y justificado en contra, en tales recursos, y no lo hemos hecho" (TARDÍO PATO, J. A.: "El principio constitucional de audiencia previa del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992", op. cit., página 123).

si el interesado interpone recurso administrativo o jurisdiccional y en el mismo se le permite alegar y probar lo que a su derecho convenga, subsanación que se fundamentaría en el entendimiento de que así se compensaría, aunque sea posteriormente, la contradicción que no existió en la tramitación del procedimiento administrativo.

Atendiendo a todo lo dicho, debe concluirse que la omisión del trámite de audiencia previa en los procedimientos administrativos es una circunstancia que no debería considerarse susceptible de determinar la nulidad de pleno Derecho de las actuaciones; al máximo podría significar su anulabilidad siempre que tal inobservancia produzca una indefensión real y efectiva en el interesado, extremo cuya concurrencia deberá determinarse precisamente y que, además, podría verse subsanado si se interpone recurso administrativo o jurisdiccional, conducta que de verificarse comportaría que la omisión del trámite de audiencia previa se convirtiera en una mera irregularidad no invalidante.

b) La subsanación de su omisión por la dación de un trámite para formular alegaciones o la interposición de recursos. La relativización del trámite de audiencia previa.

Una vez que se han expuesto los criterios que podrían servir para determinar las consecuencias jurídicas que comporta la omisión del trámite de audiencia previa, es necesario complementar tal discurso con la doctrina jurisprudencial que se ha construido en torno a la posibilidad de subsanar esta infracción cuando el interesado ha tenido oportunidad de formular alegaciones y presentar documentos en otra actuación del procedimiento o en el recurso administrativo o jurisdiccional que corresponda.

En efecto, aunque en alguna sentencia se tratara, con dudoso éxito, de negarla³², la posibilidad de subsanar la omisión del trámite de audiencia previa es en la actualidad el criterio mayoritario en la doctrina del Tribunal Supremo, y así, tomándose por su claridad las palabras del Alto Tribunal:

“no se produce dicha indefensión material y efectiva cuando, pese a la falta del trámite de audiencia previo a la adopción de un acto administrativo, el interesado ha podido alegar y aportar cuanto ha estimado oportuno. Tal oportunidad de defensa se ha podido producir en el propio procedimiento administrativo que condujo al acto, pese a la ausencia formal de un trámite de audiencia; asimismo, el afectado puede contar con la ocasión de ejercer la defensa de sus intereses cuando existe un recurso administrativo posterior; y en último término, esta posibilidad de plena alegación de hechos y de razones jurídicas y consiguiente evitación de la indefensión se puede dar ya ante la jurisdicción Contencioso-Administrativa”.³³

32 Se está haciendo referencia a la STS de 19 de enero de 1985 (RJ 1985/453), resolución jurisdiccional que tras sentar que la omisión del trámite de audiencia previa provoca “la más absoluta indefensión”, añade sobre su subsanación que se trata de una “indefensión cuyos efectos no pueden entender subsanados como proclama la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de mayo de 1975, con las posibilidades de defensa atribuibles a los recursos que, posteriormente a la producción del acto o actos combatidos, se produjeran o entablaran -como en el presente caso enjuiciado-, pues como enseña la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de junio de 1975, la Administración carece de facultad para prescindir a su arbitrio de trámites legales que incluso permiten al administrado aportar documentos y justificaciones conducentes a la defensa de sus derechos”. Se dice que este fallo del Tribunal Supremo cosechó un dudoso éxito no tanto por la jurisprudencia que posteriormente vendría, sino porque el mismo reconoce ya la existencia de una corriente doctrinal que aboga por la subsanación.

33 Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 16 de marzo de 2005 (RJ 2005/3264).

En tales circunstancias, no es de extrañar la máxima que dedujo el Tribunal Supremo al afirmar que entonces “la omisión del trámite de audiencia no merece otra calificación que la de mera irregularidad”³⁴.

Como era de esperar, esta tesis jurisprudencial no ha sido aceptada unánimemente, y así, en algún sector de la doctrina científica y en cualquier resolución jurisdiccional se viene considerando que no debería admitirse la subsanación de la omisión de la audiencia previa por la interposición de recursos administrativos o judiciales, pues la dación de tal trámite es un deber que incumbe a las Administraciones Públicas y, por lo tanto, las consecuencias de su inobservancia no pueden hacerse recaer en el interesado que padeció tal incumplimiento³⁵.

Aunque más adelante se expondrán ciertas discrepancias con este autorizadísimo entendimiento de la problemática de la subsanación de la omisión del trámite de audiencia previa, vaya por delante que en ningún momento se pone en duda que las Administraciones Públicas debieran en todo caso dar trámite de audiencia previa a los interesados en el procedimiento administrativo, mas siendo pacífico este extremo, se cree no obstante que la posibilidad de subsanar la omisión de tal actuación administrativa -tan patológica como frecuente- es más amplia de cuanto se patrocina por la doctrina apenas trascrita.

Ciertamente, para evitar el acertadamente denominado peregrinaje judicial³⁶, la subsanación por la interposición del recurso contencioso-administrativo debe admitirse sólo en aquellos casos -se creen escasos- en los que no se haya dado al interesado ninguna oportunidad para formular alegaciones y presentar documentos en todo el procedimiento y en los recursos administrativos que se hubieran ejercitado o podido ejercitar por éste; en tal circunstancia no se habrán observado las necesarias exigencia de contradicción que se requieren para el procedimiento administrativo³⁷, y efectivamente, estando las Administraciones Públicas obligadas a ello, las consecuencias de su incuria no pueden significar que sea el interesado quien finalmente deba abrir la instancia para combatir una infracción imputable exclusivamente al órgano administrativo instructor competente.

34 Esta conclusión, que se fundamenta en el principio de economía procedimental, puede encontrarse en el Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 11 de junio de 2003 (RJ 2003/5433).

35 Citando a ESCRIBANO COLLADO, expresa TARDÍO PATO que este entendimiento de la cuestión de la subsanación es peligroso para el interesado “porque desplaza los efectos de la conducta irregular de la Administración obligándole a recurrir por vicios de forma, a la vez que devalúa el procedimiento administrativo, convirtiéndolo en una materia disponible para la Administración y niega, en definitiva, relevancia jurídica a los derechos de defensa de los ciudadanos”, a lo que añade, siguiendo el Fundamento de Derecho Quinto de la STS de 21 de mayo de 2002 (RJ 2002/5082) y tras describir la finalidad del trámite de audiencia previa, que “por ello, la eventual posibilidad de acudir a este último proceso no dispensa a la Administración de su obligación de ofrecer y hacer efectivo aquel trámite” (TARDÍO PATO, J. A.: “El principio constitucional de audiencia previa del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992”, op. cit., páginas 130 y 127).

36 Véase la STSJ de Andalucía (sede de Sevilla) de 11 de abril de 2003, en cuyo Fundamento de Derecho Segundo se admitirá la anulación de las actuaciones en un procedimiento tributario de comprobación de valores señalándose que “ello por cuanto de otra forma se causa indudable indefensión al contribuyente, obligando a un peregrinaje ineludible ante el Tribunal Económico-Administrativo y ante la jurisdicción, cuando sus alegaciones deben analizarse por el propio órgano de gestión, si es que no se aquieta a la decisión de éste”, y todo ello, añade el Tribunal Superior de Justicia andaluz, para no eludir el derecho de contradicción que debería informar esta tramitación en materia fiscal.

37 En tal situación, trayendo a colación las precitadas SSTs de 16 de marzo de 2005 (RJ 2005/3264) y de 13 de octubre de 2000 (RJ 2000/7915), puede entenderse que se ha provocado al interesado una situación de indefensión real y efectiva al no poder éste aducir en apoyo de sus intereses cuantas razones de hecho y de derecho pudiera considerar pertinentes, perdiendo así sus posibilidades de una defensa contradictoria en vía administrativa.

Dicho lo anterior, debe refinarse esta excepción a la posibilidad de subsanar la omisión del trámite de audiencia previa por la interposición del recurso contencioso-administrativo, pues en los supuestos en los que el interesado no formule pretensión sobre la concurrencia de este vicio formal, o se limite a formularla sin determinar los extremos que provocan su indefensión, la exigencia de que ésta sea real y efectiva insta a que se tenga entonces por subsanada la omisión de la audiencia previa, ya que en tales circunstancias la falta de defensa contradictoria será atribuible igualmente a la impericia procesal del interesado.

A contrario, en definitiva, sólo en aquellos casos en los que se alegue adecuadamente tal infracción procedimental, o se formule la misma conjuntamente con otras pretensiones jurídico-materiales, podrá entenderse que la interposición del recurso contencioso-administrativo no subsana la posible situación de indefensión que hubiera podido generar la omisión del trámite de audiencia previa³⁸.

Más allá de estos supuestos de subsanación por la interposición del recurso contencioso-administrativo, en los casos en los que el interesado sí haya tenido oportunidad en la vía administrativa de formular alegaciones y presentar documentos en un momento procedimental distinto y posterior al del trámite de audiencia previa, habrá de considerarse plenamente aplicable esta tesis jurisprudencial sobre la subsanación de la omisión de esta actuación administrativa, pues, como se ha visto, ésta no es un elemento sustancial del procedimiento, sino una expresión del principio de contradicción que debe presidirlo, de manera que, entendiendo la audiencia previa desde una visión funcional y una vez garantizada contradicción por la dación del pertinente trámite en la vía administrativa, no podrá entonces esgrimirse que su omisión provoca una situación de indefensión que se obstaría por haberse concedido ya en la vía administrativa un trámite efectivo para la formulación de alegaciones y presentación de documentos.

A modo de resumen de todo lo dicho, debe concluirse (i) que la omisión de la audiencia previa se verá subsanada cuando el interesado haya dispuesto en el procedimiento o en el recurso administrativo correspondiente de un trámite distinto y posterior al de audiencia previa para formular alegaciones y presentar documentos, e igualmente, (ii) que en los casos en los que no se hubiera concedido tal trámite en la vía administrativa, la interposición del recurso contencioso-administrativo subsanaría igualmente este vicio procedimental, excepción de los supuestos en los que se alegue adecuadamente tal infracción, ya sea como única pretensión o conjuntamente con otras jurídico-materiales.

c) La puesta de manifiesto del expediente en su integridad como límite a la relativización del trámite de audiencia previa.

Antes de cerrar este apartado, se debe hacer una referencia siquiera breve a una última circunstancia que integra y completa lo expuesto anteriormente sobre las consecuencias jurídicas que deben anudarse a

38 En este sentido véase la STS de 21 de mayo de 2002 (RJ 2002/5082).

Esta resolución jurisprudencial, que se utiliza como argumento para negar la subsanación de la omisión del trámite de audiencia previa por la interposición del recurso contencioso-administrativo, no aboga en puridad por tal imposibilidad, pues en su Fundamento de Derecho Quinto se limita a contrario esta inidoneidad al afirmarse que “el proceso jurisdiccional instado con esa sola finalidad no comporta la necesaria subsanación de la invalidez e indefensión que se haya producido en la vía administrativa como consecuencia de la omisión del trámite de audiencia” y que “La subsanación a través de la fase judicial de los vicios de indefensión que puedan haber existido en el procedimiento administrativo resulta procedente declararla cuando el interesado (...) hace caso omiso de esos vicios o defectos del procedimiento administrativo, plantea directamente ante el órgano judicial la cuestión de fondo que quería hacer valer en los trámites administrativos omitidos, y efectúa, en esa misma fase judicial, alegaciones y pruebas con la finalidad de que el tribunal se pronuncie sobre dicha cuestión de fondo”.

la omisión del trámite de audiencia previa. Concretamente, se quiere mínimamente profundizar en cómo puede influir en lo dicho hasta ahora las irregularidades en la puesta de manifiesto del expediente por parte de las Administraciones Públicas al objeto de que los interesados puedan formular alegaciones y presentar documentos.

En efecto, anteriormente se afirmaba que la audiencia previa es cualitativamente el trámite más importante del procedimiento administrativo desde el punto de vista de la contradicción y del derecho de defensa, importancia que reside en el hecho de que sólo en este trámite el interesado conocerá todas las actuaciones que conforman el expediente administrativo ya instruido, y podrá entonces, como se decía, ejercer con plenitud el derecho a formular alegaciones y presentar los documentos que le convengan, esto es, ejercer con plenitud el derecho de defensa.

Tal circunstancia hace de la puesta de manifiesto del expediente una fase casi intangible del trámite de audiencia previa, hasta el punto que la falta de integridad del expediente que se pone a disposición del interesado se viene considerando una irregularidad en la dación del trámite de audiencia previa susceptible de invalidar las actuaciones practicadas por generarse indefensión³⁹, y ello independientemente de que éste conociera en mayor o menor medida las mismas por cualquier razón⁴⁰. En otras palabras, las irregularidades en la puesta de manifiesto del expediente pueden comportar a las actuaciones consecuencias jurídicas

39 Haciendo referencia a la puesta de manifiesto del expediente como fase del trámite de audiencia previa, TARDÍO PATO apunta que "En cuanto al alcance objetivo de esta fase, se destaca por la doctrina científica que la puesta de manifiesto del procedimiento debe caracterizarse por afectar a la integridad de lo actuado a ese momento, e incluso que es inadmisibles la exclusión de documento alguno" (TARDÍO PATO, J. A.: "El principio constitucional de audiencia previa del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992", op. cit., página 117).

Más específicamente, en la STS de 12 de febrero de 2001 (RJ 2001/628) se mantendrá que no puede tenerse por cumplida la puesta de manifiesto del expediente cuando éste no se ponga a disposición del interesado en su integridad, y así, haciéndose referencia a la audiencia previa, en el Fundamento de Derecho Tercero de esta resolución jurisdiccional se afirmará que "el artículo 91.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo, al igual que ahora el artículo 84 de la Ley 30/1992, configuró dicho trámite como aquel en que se pone de manifiesto el expediente al interesado, en el momento y a los fines que el precepto concreta (...) consiguientemente, aquel trámite no podrá tenerse por cumplido si lo que se pone de manifiesto es tan sólo una parte del expediente, que omite o no comprende otras que, no siendo reservadas o de no acceso para el interesado, sí son objetivamente de conocimiento oportuno o conveniente, al menos, para el ejercicio del derecho de alegación", circunstancia de la que el Tribunal Supremo, ratificando la sentencia de instancia, deduce una situación de indefensión susceptible de anular las actuaciones procedimentales.

Por su parte, en el Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 4 de febrero de 1999 (RJ 1999/1382) se va más lejos, y se anula la nulidad de pleno Derecho a las actuaciones administrativas desarrolladas por la vía de hecho aduciendo que "el acuerdo de la Comisión Permanente de que no se reinstalara el mercado en su lugar habitual han sido aprobados o adoptados sin que mediara en absoluto la tramitación de expediente alguno, y desde luego sin audiencia de los interesados (...) La ausencia de expediente es manifiesta en el caso estudiado, toda vez que, intimado el Ayuntamiento por la Sala para remitir ese expediente, remitió en cambio acuerdos relativos a actuaciones distintas"; en tales circunstancias el Alto Tribunal consideró que las actuaciones desarrolladas eran nulas al haberse prescindido del procedimiento legalmente establecido por no ponerse de manifiesto expediente alguno.

40 En este sentido véase la STSJ de Andalucía (sede de Málaga) de 20 de enero de 2005, en cuyo Fundamento de Derecho Primero, haciéndose referencia a la necesidad de que con anterioridad al dictado de la resolución se ponga de manifiesto el expediente al interesado, se subraya que "no puede obviarse su necesidad en aras a que el recurrente conocía la existencia de actuaciones de la administración relativa a la liquidación a efectuar por la misma pues dicho conocimiento por sí mismo no es equiparable al conocimiento del expediente pues solamente con éste pueden conocerse los motivos y causas de la liquidación de la Administración y en consecuencia hacer alegaciones y presentar pruebas al respecto", esto es, que aunque hubiera sido el interesado el que hubiera aportado todo o la mayoría del soporte documental del expediente administrativo, éste deberá ponerse de manifiesto aunque ya lo conozca.

equiparables a la de la omisión del trámite de audiencia en el que la misma se inserta.

No obstante, de acuerdo con lo dicho anteriormente, debería aceptarse igualmente la subsanación de esta infracción procedimental si se posibilita el conocimiento de lo actuado por la Administración Pública en un trámite posterior en vía administrativa o ya en la vía contencioso-administrativa⁴¹, pues en tal situación no podría alegarse la subsistencia de la situación de indefensión que generaría la irregular puesta de manifiesto del expediente en el trámite de audiencia previa⁴². En efecto, aunque en el supuesto de hecho relativo a la apenas referida STS de 12 de febrero de 2001 (RJ 2001/628) no se pudo materializar esta subsanación de la invalidez de las actuaciones derivada de las irregularidades en la puesta de manifiesto del expediente -¡pues éste se perdió!-, lo cierto es que en la misma resolución jurisdiccional se acoge implícitamente la posibilidad de subsanar la indefensión si el expediente administrativo es puesto en conocimiento del interesado, aunque sea con posterioridad, y éste puede en consecuencia formular alegaciones y presentar documentos y demás medios de prueba en ejercicio de su derecho de defensa.

En comparación con lo dispuesto en el artículo 84 LGT, debe concluirse que la posposición de trámite de audiencia previa prevista en el artículo 99. 8 LGT no supone una merma de las garantías del obligado tributario

Por lo tanto, por su función instrumental en relación con el principio de contradicción y el derecho de defensa, debe aceptarse la singular importancia de la puesta de manifiesto del expediente en la audiencia previa, y en consecuencia, debe considerarse que las irregularidades cometidas por las Administraciones Públicas en tal fase de este trámite procedimental podrían equipararse a una omisión del mismo; pero, dicho lo anterior, esta infracción procedimental es también susceptible de subsanarse si posteriormente, en la vía administrativa o ya en el recurso contencioso-administrativo, se pone en conocimiento del interesado el expediente instruido en su integridad.

41 Téngase en cuenta el mandato contenido en el artículo 52. 1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa -en adelante, LJCA-, precepto en el que se ordena que "Recibido el expediente administrativo en el Juzgado o Tribunal y comprobados, y en su caso completados, los emplazamientos, se acordará que se entregue al recurrente para que se deduzca la demanda en el plazo de veinte días".

42 Ya se vio anteriormente como la STS de 12 de febrero de 2001 (RJ 2001/628) consideraba que las irregularidades en la puesta de manifiesto del expediente provocaban una situación de indefensión susceptible de determinar la anulabilidad de lo actuado, sin embargo, en el Fundamento de Derecho Tercero de esta resolución jurisdiccional se contempla la posibilidad de subsanar la situación inicial de indefensión al apuntarse que "en este caso no fue posible reparar la indefensión dada la posterior situación de extravío o no localización del expediente administrativo (...) en esa situación de no localización posterior del expediente, que ha obligado a la tramitación y decisión del recurso contencioso-administrativo sin disponer de él, deviene de todo punto lógico sostener que la inicial situación de indefensión, generada ya al no cumplimentarse el trámite de audiencia en la forma exigible, se mantuvo, sin subsanación real, en los momentos sucesivos de la impugnación en sede administrativa y jurisdiccional".

3. El trámite de audiencia previa (y otras garantías de contradicción) en los procedimientos tributarios

3. 1. Antecedentes normativos.

Frente al procedimiento administrativo común en el que la audiencia previa tiene una tradición secular⁴³, la generalización de este trámite en los expedientes en materia fiscal es una novedad relativamente reciente que tiene entrada en el ordenamiento jurídico-tributario sólo tras la aprobación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente -en adelante, LDCG-⁴⁴.

En efecto, excepción hecha de las referencias específicas contenidas en determinados preceptos como los artículos 37. 4 y 123. 3 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria -en adelante, LGT/1963-⁴⁵, fueron los artículos 21 y 22 LDGC los preceptos que, con carácter general, consagraron el principio de contradicción en los procedimientos tributarios, introduciendo, a imagen de la inspiradora LRJAP-PAC, sendos derechos por los cuales los contribuyentes podrían formular alegaciones y presentar

43 En la Base 10ª de la Ley de 19 de octubre de 1889, de bases del procedimiento administrativo, ya se contemplaba el trámite de audiencia previa al disponerse que "Instruidos y preparados los expedientes para su resolución, se comunicará a los interesados para que dentro del plazo que se señale, y sin que pueda bajar éste de diez días ni exceder de treinta, aleguen y presenten los documentos o justificaciones que consideren conducentes a sus pretensiones" (Gaceta de Madrid de 25 de octubre de 1889), mandato que vino a reiterarse grosso modo en el artículo 91. 1 de la Ley de 17 de julio de 1958, de Procedimiento Administrativo.

44 Así es, de acuerdo con el tan evirterno como incumplido propósito del legislador fiscal de adaptar el procedimiento tributario al marco jurídico establecido al respecto en la LRJAP-PAC, en la Exposición de Motivos de la LDGC se señalaba que "En este contexto, el capítulo IV recoge los derechos de los contribuyentes enunciados en la 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". En este sentido, PONT MESTRES confirma críticamente que "este derecho de audiencia constitucionalmente proclamado, estuvo ausente de regulación en el ámbito tributario (...) hasta que fue incorporado a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes" (PONT MESTRES, M.: "Acerca del derecho del contribuyente, en el procedimiento de inspección, al trámite de audiencia previa antes de suscribir el acta", Revista Técnica Tributaria número 74, 2006, página 53), añadiendo NAVARRO EGEA que "Quizás con el ánimo de superar esta infravaloración en su tratamiento normativo, la Ley 1/1998 (...) insiste en formular las manifestaciones básicas del derecho a ser oído, que teniendo pleno reconocimiento en la Ley 30/1992 (...) se elevan a la condición de principio general en este ámbito de los procedimientos tributarios" (NAVARRO EGEA, M.: "El derecho a presentar alegaciones y el trámite de audiencia en la gestión de los tributos", Revista Española de Derecho Financiero número 108, 2000, página 553).

45 Tras su reforma por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, y declarado expresamente vigente por el apartado Tercero de la Disposición Derogatoria Única LDGC, véase lo dispuesto en relación con el trámite de audiencia previa en el artículo 123. 3 LGT/1963:

"Antes de dictar la liquidación se pondrá de manifiesto el expediente a los interesados o, en su caso, a sus representantes para que, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes"

Véase también lo dispuesto al respecto en el artículo 37. 4 LGT/1963:

"En todo caso, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance".

documentos en distintas fases de los expedientes en materia fiscal⁴⁶.

Aunque la LDGC parecía querer equiparar la trascendencia de uno y otro derecho, debe reiterarse lo dicho anteriormente sobre la mayor importancia cualitativa del trámite de audiencia previa, pues sólo en este momento procedimental el obligado tributario conocerá el expediente en su integridad, pudiendo entonces, se reitera, ejercer con plenitud su derecho de defensa alegando y presentado cuantos documentos a su derecho o intereses convenga⁴⁷.

3. 2. El trámite de audiencia previa en algunos procedimientos de aplicación de los tributos.

a) El trámite de audiencia previa en las normas comunes a los procedimientos tributarios.

Una vez generalizada la dación del trámite de audiencia previa en los procedimientos tributarios de acuerdo con los mandatos del LDGC, lo cierto es que la normativa reguladora de estos expedientes, más allá de los preceptivos desarrollos reglamentarios, no se vio modificada sino ya con la aprobación de la LGT.

Así es, la LDGC introdujo una regulación del trámite de audiencia previa en los procedimientos tributarios que puede considerarse asimilable a la contenida en la LRJAP-PAC; sin embargo, este inusual paralelismo entre normativa administrativa general y normativa fiscal se vio truncado con la entrada en vigor de la

46 Véase lo dispuesto en el artículo 21 LDGC sobre el derecho a formular alegaciones en los procedimientos de gestión tributaria de la LDGC:

"Los contribuyentes podrán, en cualquier momento del procedimiento de gestión tributaria anterior al trámite de audiencia o, en su caso, a la redacción de la propuesta de resolución, aducir alegaciones y aportar documentos u otros elementos de juicio, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución"

Véase también lo dispuesto en el artículo 22. 1 LDGC sobre el trámite de audiencia previa:

"En todo procedimiento de gestión tributaria se dará audiencia al interesado antes de redactar la propuesta de resolución para que pueda alegar lo que convenga a su derecho".

Finalmente, en la relación de derechos generales del contribuyente se recogen ambos diferenciadamente en las letras k) y l) del artículo 3 LDGC.

47 Se afirma que la LDGC parece querer equiparar la importancia de tales derechos no tanto por su inclusión conjunta en el artículo 3 LDGC, sino porque en el artículo 21 LDGC se extiende ex novo la posibilidad de formular alegaciones hasta el momento anterior a la propuesta de resolución, haciéndose así coincidir temporal y funcionalmente con el derecho al trámite de audiencia previa.

No obstante, como se apuntaba anteriormente en relación con el procedimiento administrativo común, DE MIGUEL ARIAS, haciendo referencia al trámite de audiencia previa, insiste en que "existe la posibilidad de alegar y aportar documentos, justificantes y pruebas con anterioridad a este momento procedimental; sin embargo, la mayoría de la doctrina estima que el trámite al que ahora aludimos no constituye una reiteración del mismo derecho, sino que, por el contrario, presenta una finalidad distinta, puesto que sólo en este instante el obligado tributario tiene conocimiento de la totalidad del expediente, pudiendo realizar una defensa plena y formular su posición definitiva" (DE MIGUEL ARIAS, S.: "El derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución, y el derecho a la audiencia en el procedimiento sancionador tributario", Revista Técnica Tributaria número 83, 2008, página 72).

LGT, en cuyo articulado se encuentran disposiciones que regulan tal trámite en un modo diverso al de los preceptos dedicados al mismo en la LRJAP-PAC⁴⁸.

Estas disposiciones afectan a la ordenación del trámite de audiencia previa en distintos procedimientos tributarios, y por ello, para su mejor exposición y comprensión, se cree conveniente afrontar el análisis de tales particularidades normativas en sede separada según el expediente en materia fiscal de que se trate, iniciándose tal menester con un estudio siquiera breve del trámite de audiencia previa dentro de las normas comunes a los procedimientos tributarios.

En este sentido, una vez que en las letras l) y m) del artículo 34. 1 LGT se reiteran los derechos de los obligados tributarios a formular alegaciones y al trámite de audiencia previa⁴⁹, debe advertirse que la LGT no regula expresamente esta última actuación administrativa, limitándose a prever la posibilidad de postergarla en el artículo 99. 8 LGT⁵⁰.

De esta forma, la ordenación del trámite de audiencia previa queda confiada a la disposición reglamentaria, concretamente, al artículo 96 del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria -en adelante, RGGIT-⁵¹, precepto que norma tal trámite del procedimiento tributario con notable detalle y exhaustividad⁵².

Además de otras diferencias que se pueden considerar menores -la exoneración del deber de notificar cuando se prescinda del trámite de audiencia previa, la preclusión de la facultad de aportar documentos una vez evacuado el trámite de audiencia previa, etc.-, de las normas transcritas interesa destacar ahora la diversidad existente entre la LGT y LRJAP-PAC en cuanto al momento procedimental en el cual es posible desarrollar el trámite de audiencia previa, pues mientras que el artículo 84. 1 LRJAP-PAC parece

48 Así lo hace notar PÉREZ ROYO, que, haciendo referencia a las especialidades de la tramitación de los procedimientos tributarios, afirma que la más significativa es la relativa al trámite de audiencia previa a la propuesta de resolución, pues "Según prevé el apartado 8 del artículo 99, de este trámite se podrá prescindir en los siguientes supuestos (...) b) cuando en las normas reguladoras del correspondiente procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta" (PÉREZ ROYO, F.: "Derecho Financiero y Tributario", 15ª edición, Civitas, Cizur Menor, 2005, página 230).

49 Véase lo dispuesto en el artículo 34. 1 letras l) y m) LGT sobre el derecho a formular alegaciones y sobre el trámite de audiencia previa en los procedimientos tributarios:

"Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

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".

50 Véase lo dispuesto en el artículo 99. 8 LGT sobre el momento:

"En los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta. En este último caso, el expediente se pondrá de manifiesto en el trámite de alegaciones. El trámite de alegaciones no podrá tener una duración inferior a 10 días ni superior a 15".

51 Aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

52 Por su extensión, baste ahora con señalar que en el artículo 96. 1 RGGIT, tras describirse el desarrollo del trámite de audiencia de previa, se apunta que "En los procedimientos en los que se prescinda del trámite de audiencia por estar previsto un trámite de alegaciones posterior a la propuesta de resolución o de liquidación, la Administración tributaria notificará al obligado dicha propuesta para que efectúe las alegaciones que considere oportunas y en dicho trámite será de aplicación lo dispuesto en los párrafos anteriores".

querer limitarlo al inmediatamente anterior a la redacción de la propuesta de resolución -pese a la flexibilización que ha operado en este sentido la jurisprudencia que interpreta tal precepto-, en cambio, el artículo 99. 8 LGT prevé expresamente la posibilidad de posponer el trámite de audiencia previa a un momento procedimental posterior a la redacción de la propuesta de resolución.

Esta posibilidad prevista en el artículo 99. 8 LGT y desarrollada en el artículo 96 RGGIT, pese a las denominaciones utilizadas en ambos preceptos, no significa transformar el trámite de audiencia previa en un mero derecho a formular alegaciones. Una lectura de tales disposiciones invita a pensar que lo que sucede en realidad en tales hipótesis, como aquí se patrocina, es que el trámite de audiencia previa se pospone en el tiempo, pues en el denominado trámite de alegaciones posterior se verificará igualmente el elemento diferencial de una y otra actuación administrativa: la puesta de manifiesto del expediente. Por ello, por tratarse de trámites idéntico con la única diferencia del momento procedimental en que se evacuan, se cree correcto y más conveniente hablar de una posposición de la audiencia previa que de prescindir de la misma por preverse una trámite de alegaciones posterior⁵³.

Una vez puesta de manifiesto esta diferencia entre la LGT y la LRJAP-PAC, inexorablemente surge entonces la interrogante acerca de las consecuencias que la misma puede comportar desde el punto de vista de las garantías en el procedimiento del obligado tributario, o en otras palabras, si la posposición de trámite de audiencia previa en los expedientes en materia fiscal afecta a la contradicción de estos procedimientos determinando menores posibilidades de defensa.

Atendiendo a la jurisprudencia anteriormente expuesta, la respuesta a esta cuestión es predecible, pues, como se había dicho, la audiencia previa no debe reputarse tanto como un elemento estructural del procedimiento, sino como un trámite funcional al principio de contradicción, que podría salvaguardarse igualmente si el obligado tributario, con posterioridad a la propuesta de resolución, tiene no obstante la oportunidad de formular alegaciones y aportar los documentos que estime conveniente previa puesta de manifiesto del expediente administrativo en su integridad. De esta forma, en comparación con lo dispuesto en el artículo 84 LGT, debe concluirse que la posposición de trámite de audiencia previa

La LDGC introdujo una regulación del trámite de audiencia previa en los procedimientos tributarios que puede considerarse asimilable a la contenida en la LRJAP-PAC; sin embargo, este inusual paralelismo entre normativa administrativa general y normativa fiscal se vio truncado con la entrada en vigor de la LGT

53 En este sentido, haciendo referencia al trámite que se concederá al interesado para formular alegaciones con la notificación de la propuesta de resolución en el procedimiento sancionador en materia tributaria ex artículo 210. 4 y 5 LGT, DE MIGUEL ARIAS apunta que "conviene señalar que dichos preceptos emplean los términos trámite de «audiencia» o de «alegaciones» según se realice el mismo antes o después de la propuesta de resolución, respectivamente (art. 99.8 LGT), refiriéndose ambas denominaciones a la misma realidad" (DE MIGUEL ARIAS, S.: "El derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución, y el derecho a la audiencia en el procedimiento sancionador tributario", op. cit., página 71)

Se insiste en que un ejercicio pleno del derecho de defensa exigiría que la Administración Tributaria debiera especificar en la propuesta de liquidación, de forma suficiente y motivada, los datos que ha utilizado para redactar la propuesta de liquidación, cómo los ha obtenido y cómo los ha aplicado dando origen a la discrepancia causa de esta forma de iniciación del procedimiento

prevista en el artículo 99. 8 LGT no supone una merma de las garantías del obligado tributario, al contrario, el hecho de concederse tal trámite una vez conocida la propuesta de resolución permitiría, como apuntan MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ⁵⁴, un ejercicio más pleno del derecho de defensa al conocerse ya una primera expresión de la voluntad de la Administración Tributaria actuante acerca de los hechos y fundamentos de Derecho aplicables al caso.

b) El trámite de alegaciones en los procedimientos de gestión tributaria.

Apuntadas estas mínimas notas acerca del trámite audiencia previa en las normas comunes a los procedimientos tributarios, el estudio de esta institución requiere a continuación el análisis de su aplicación en los distintos expedientes en materia fiscal, lo que se comienza con una breve profundización en la regulación del trámite de audiencia previa en algunos de los principales

procedimientos de gestión tributaria previstos en el artículo 123. 1 LGT... aunque sería más exacto decir que se comienza con una breve profundización en la regulación del trámite de alegaciones pues, en virtud de lo dispuesto en el precitado artículo 99. 8 LGT, se ha optado por prescindir formalmente del de audiencia previa por preverse en estos expedientes un posterior trámite de alegaciones, garantía de contradicción que en los procedimientos de aplicación de los tributos podría equipararse a la audiencia previa de acuerdo con lo apuntado anteriormente.

Los procedimientos iniciados mediante declaración

Así, siguiendo el orden en que tales expedientes están recogidos en este precepto, debe analizarse en primer lugar las garantías de contradicción en los procedimientos iniciados mediante declaración. En

54 Haciendo referencia a la posibilidad de posponer el trámite de audiencia previa ex artículo 99. 8 LGT, MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ apuntan que "Se trata de una previsión lógica, al objeto de no duplicar trámites que añaden poco a la defensa de los derechos de los obligados y sí complican el procedimiento. Además, con buen criterio, se ha optado por eliminar el trámite que menor garantías ofrece al obligado tributario, que es el previo", concluyendo entonces que éste "En el posterior siempre puede defender mejor sus intereses conociendo la propuesta de resolución administrativa" (MARTÍN FERNÁNDEZ, J. Y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: "Las fases de los procedimientos tributarios" en "Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala", Dykinson, Madrid, 2008, página 488).

Con fundamento en el principio de economía procedimental, ya alcanzaba similar conclusión FERNÁNDEZ JUNQUERA al señalar en este sentido que "Es un supuesto en el que por aplicación del principio de economía procesal se ha entendido que se puede prescindir del trámite de audiencia porque el derecho del interesado queda suficientemente salvaguardado, al tener acceso al expediente y poder formular las alegaciones que convengan a su derecho" (FERNÁNDEZ JUNQUERA en "La nueva Ley General Tributaria", Civitas, Madrid, 2004, página 420).

relación con los mismos, el artículo 129. 3 LGT contempla la dación de un trámite de alegaciones con la notificación propuesta de liquidación y para los supuestos en los que, para dictar la liquidación correspondiente, la Administración Tributaria tenga en cuenta datos o valores distintos de los consignados por el obligado tributario⁵⁵.

Esta opción del legislador de conceder en este caso un trámite de alegaciones con la propuesta de liquidación, en lugar de dar audiencia previa al obligado tributario, debe reputarse correcta, pues tal trámite de alegaciones, además de asegurar la contradicción en el expediente cuando existen discrepancias entre la Administración Tributaria y el obligado, se adecua más satisfactoriamente al desarrollo de este procedimiento, en el que la primera actuación de la Administración Tributaria será o bien la liquidación o bien su propuesta precisamente cuando exista discrepancia.

Procede ahora analizar
cuáles son las garantía
de este principio en
el procedimiento de
comprobación limitada, pues
en el mismo, a diferencia de
los anteriores y por la cierta
similitud que presenta con el
procedimiento inspector , se
encontrará otro medio para
asegurar la contradicción:
las diligencias

Pese a lo dicho, y siendo cierto que la audiencia previa sólo procederá cuando así se prevea en la LGT, en los supuestos en los que existan discrepancias entre la Administración Tributaria y el obligado, además de hacerse mención a esta circunstancia en la propuesta de liquidación y aun cuando el expediente debiera ser puesto de manifiesto en el trámite de alegaciones ex artículo 96. 1 RGGIT, se cree que no hubiera estado de más contemplar expresamente la necesidad de que el obligado tributario sea puesto en conocimiento de los datos que ha utilizado la Administración Tributaria, cómo los ha obtenido y la razón que le ha impulsado a emplearlos separándose de los consignados por el primero, pues sólo de esta forma podrá el obligado tributario ejercitar plenamente su derecho defensa, ya sea en el trámite de alegaciones

55 Véase lo dispuesto en el artículo 129. 3 LGT sobre este hipotético trámite de alegaciones en los procedimientos iniciados mediante declaración:

“Realizadas las actuaciones de calificación y cuantificación oportunas, la Administración tributaria notificará, sin más trámite, la liquidación que proceda, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.

Quando se hayan realizado actuaciones de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo y los datos o valores tenidos en cuenta por la Administración tributaria no se correspondan con los consignados por el obligado en su declaración, deberá hacerse mención expresa de esta circunstancia en la propuesta de liquidación, que deberá notificarse, con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que la motiven, para que el obligado tributario alegue lo que convenga a su derecho”.

Excepción de los correspondientes en la materia aduanera, la regulación legal de los procedimientos iniciados mediante declaración encuentra desarrollo reglamentario en los artículos 133 y 135 RGGIT, preceptos en los que no se profundiza en la cuestión del trámite de alegaciones en tales expedientes, como apunta ALCALA SACRISTÁN en “Manual de aplicación de los tributos”, Instituto de Estudios Fiscales, 2008, página 656.

contra la propuesta que en el posterior recurso que proceda contra la liquidación⁵⁶. A esta conclusión podrían coadyuvar los derechos que ostentan los obligados tributarios a conocer el estado de tramitación de los procedimientos y a obtener copias de las actuaciones que los conforman de acuerdo con el artículo 34. 1 letra e) y s) LGT.

El procedimiento de verificación de datos

Ya en relación con el procedimiento de verificación de datos, debe señalarse en primer lugar que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 132. 1 LGT, este expediente puede iniciarse bien mediante requerimiento al obligado tributario para que éste subsane la discrepancia que consta a la Administración Tributaria o bien mediante notificación de la propuesta de liquidación cuando ésta considere que cuenta con datos necesarios para formularla. Igualmente, en virtud del artículo 133. 1 LGT, el procedimiento de verificación de datos podrá terminar, entre otras formas, mediante liquidación por la que se regularice la situación tributaria del obligado, mediante resolución que declare no haber lugar a tal regularización o mediante iniciación de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección.

Teniendo en cuenta estas particularidades, y desde el punto de vista de las garantías de contradicción en tal expediente tributario, el artículo 132. 3 LGT⁵⁷ se limita a contemplar la dación de un trámite de alegaciones al obligado una vez comunicada a éste la propuesta de liquidación y previamente a la práctica de la misma.

Esta previsión debe reputarse también acertada y coherente con la función del principio de contradicción en los procedimientos tributarios y con las particulares formas de terminación de este concreto expediente, ya que la defensa contradictoria que con el trámite de alegaciones se facilita al obligado será sólo necesaria en aquellos supuestos en los que la Administración Tributaria -contrariando la declaración o autoliquidación del obligado que contiene el defecto o error que origina la discrepancia causa de iniciación de este procedimiento- no considere subsanada la discrepancia que le consta y proceda entonces a girar la pertinente liquidación provisional que regulariza la situación tributaria del primero. Consecuencia esta regularización de la situación tributaria del obligado que pretende practicar la Administración Tributaria, es exigible entonces la dación al mismo de una par oportunidad para contestar los argumentos de la Administración Tributaria y alegar y probar lo que en defensa de su declaración o autoliquidación convenga, oportunidad que se materializaría con la concesión del trámite de alegaciones previsto en el artículo 132. 3 LGT.

⁵⁶ En efecto, tras señalarse en el apartado primero que la Administración Tributaria deberá notificar la liquidación correspondiente en el plazo de seis meses, en el artículo 129. 2 LGT se subraya que a estos efectos "la Administración tributaria podrá utilizar los datos consignados por el obligado tributario en su declaración o cualquier otro que obre en su poder, podrá requerir al obligado para que aclare los datos consignados en su declaración o presente justificante de los mismos y podrá realizar actuaciones de comprobación de valores". Antes estas distintas posibilidades de actuación que ostenta la Administración Tributaria y que determinan su separación de los datos o valores suministrados por el obligado, se cree que es exigencia del principio de contradicción que en esta circunstancia sea puesto de manifiesto el posible expediente que pudiera resultar del ejercicio de tales actuaciones, ya que sólo así el obligado tributario podrá también ejercitar su derecho de defensa plenamente.

⁵⁷ Véase lo dispuesto en el artículo 132. 3 LGT sobre el trámite de alegaciones en el procedimiento de verificación de datos: "Con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que alegue lo que convenga a su derecho".

Complementando lo dicho sobre el trámite de alegaciones en el procedimiento de verificación de datos, y aunque el expediente debiera ser puesto de manifiesto con el mismo ex artículo 96. 1 RGGIT, se insiste en que un ejercicio pleno del derecho de defensa exigiría que la Administración Tributaria debiera especificar en la propuesta de liquidación, de forma suficiente y motivada, los datos que ha utilizado para redactar la propuesta de liquidación, cómo los ha obtenido y cómo los ha aplicado dando origen a la discrepancia causa de esta forma de iniciación del procedimiento.

En los restantes modos de terminación de este procedimiento, al no procederse a la regularización de la situación tributaria del obligado por aclararse o justificarse la discrepancia, no se prevé la necesidad de otorgar a éste defensa contradictoria, conclusión que se podría deducir de la confrontación de los mandatos contenido en el artículo 155. 3 RGGIT y en el artículo 156. 1 RGGIT⁵⁸.

Antes de finalizar con el procedimiento de verificación de datos, permítanse unas breves notas sobre la consideración del requerimiento al obligado tributario como una garantía de contradicción en tal expediente. En efecto, el requerimiento para que aclarar o justificar la discrepancia que consta a la Administración Tributaria podría ser considerado también una expresión del principio de contradicción, sin embargo, se cree que este requerimiento, más que una manifestación de contradicción autónoma del trámite de alegaciones previsto en el artículo 132. 3 LGT, supone en realidad un ejercicio limitado del derecho de defensa que se materializará en tal trámite, y ello porque las posibilidades de defensa contradictoria que ostenta el obligado tributario a raíz del requerimiento son absorbidas y ampliadas posteriormente en el precitado trámite de alegaciones, momento procedimental en el que, al conocerse ya la propuesta de liquidación, podrá ejercitarse de forma plena el derecho de defensa.

De esta forma, el requerimiento al obligado tributario sólo alcanzaría autonomía como expresión del principio de contradicción en los supuestos en los que la Administración Tributaria, una vez evacuado el mismo, no comunique propuesta de liquidación por considerar subsanada la discrepancia en virtud de lo aclarado o justificado por el obligado. Sólo en tales circunstancias podrá entenderse que el requerimiento es una manifestación del principio de contradicción autónoma de la correspondiente al trámite de alegaciones previsto en el artículo 132. 3 LGT.

El procedimiento de comprobación de valores

Siguiendo el orden con el que se contemplan en el artículo 123. 1 LGT, sería menester analizar a continuación las diversas garantías de contradicción que la LGT prevé para el procedimiento de

58 En el correspondiente desarrollo reglamentario de la regulación del procedimiento de verificación de datos, el artículo 155. 3 RGGIT establece que "Con carácter previo a la resolución en la que se corrijan los defectos advertidos o a la práctica de la liquidación provisional, la Administración deberá notificar al obligado tributario la propuesta de resolución o de liquidación para (...) alegue lo que convenga a su derecho", así, una vez reiterada la necesidad de conceder tal trámite en los supuestos en los que finalice el procedimiento con una liquidación, añade el artículo 156. 1 RGGIT en este sentido que "Cuando el procedimiento termine por la subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia o del dato objeto del requerimiento por parte del obligado tributario, se hará constar en diligencia esta circunstancia y no será necesario dictar resolución expresa", dándose a entender de esta manera que es la circunstancias de la regularización de la situación tributaria del obligado la que obliga a la dación del trámite de alegaciones.

En este sentido, tras insistir en la necesidad de dar el trámite de alegaciones, PÉREZ MARTÍNEZ puntualiza que "parece que el trámite de alegaciones solo se dará cuando exista propuesta de liquidación" (PÉREZ MARTÍNEZ en "Manual de aplicación de los tributos", op. cit., página 770).

comprobación de valores; sin embargo, el examen de las mismas se limitará al trámite de alegaciones que se regula en el párrafo 2º del artículo 134. 3 LGT, sin extenderse a la posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria, tramitación peculiar cuyo estudio sobrepasa el objeto de esta investigación.

Así es, a imagen de los anteriores expedientes de gestión tributaria, en el párrafo 2º del artículo 134. 3 LGT⁵⁹ se prevé un trámite de alegaciones que se concederá al obligado tributario con la notificación de la propuesta de valoración y regularización; sin embargo, quizá porque se considera que la defensa contradictoria en este procedimiento queda ya garantizada con la posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria, ni en la LGT ni en el RGGIT se ha especificado si en el mismo el obligado tributario puede alegar y probar lo que estime conveniente ya sea en relación con la propuesta de regularización que en relación con la propuesta de valoración.

La solución de esta cuestión hubiera sido conveniente, pues, aunque se cree que la intención del legislador podría ser la de que no se puedan formular alegaciones contra la propuesta de valoración⁶⁰, lo cierto es que este proceder del obligado tributario no se impide expresamente en el párrafo 2º del artículo 134. 3 LGT; casi al contrario, al hacerse mención a que se comunicará “la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados”, se está dando entrada a que el obligado tributario, en conocimiento de los extremos que determinan la propuesta, pueda ya en el trámite de alegaciones contrariar el criterio valorativo de la Administración Tributaria⁶¹ sin tener que esperar a promover el complejo y gravoso

59 Véase lo dispuesto en los párrafos 1º y 2º del artículo 134. 3 LGT sobre el trámite de alegaciones en el procedimiento de comprobación de valores:

“Si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario, aquélla, al tiempo de notificar la propuesta de regularización, comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados.

Transcurrido el plazo de alegaciones abierto con la propuesta de regularización, la Administración tributaria notificará la regularización que proceda a la que deberá acompañarse la valoración realizada”.

60 Se piensa que la intención del legislador podría ser la de no permitir formular alegaciones contra la propuesta de valoración pues si posteriormente, en el párrafo 3º del artículo 134. 3 LGT y en el artículo 135. 1 LGT, introduce severas limitaciones en relación con la posibilidad de impugnar independientemente la valoración ya en fase de recurso administrativo, poco sentido tendría entonces tratar de eliminar la autonomía de la valoración a efectos de su impugnación si previamente se permite que el obligado tributario pueda desarrollar una defensa contradictoria plena contra su propuesta en el trámite de alegaciones.

Aunque no se pronuncia expresamente sobre la posibilidad de formular alegaciones contra la propuesta de valoración, véase la exposición de HUESCA BOADILLA sobre la problemática de la no autonomía de la valoración resultante del procedimiento de comprobación de valores a efectos de su impugnación y los recursos contra la misma (HUESCA BOADILLA, R.: “Procedimientos tributarios”, tomo I, La Ley, Madrid, 2007, páginas 938 a 942).

61 El Profesor PÉREZ ROYO parece apoyar implícitamente esta posibilidad al señalar sobre el trámite de alegaciones del artículo 134. 3 LGT que “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” (PÉREZ ROYO, F.: “Derecho Financiero y Tributario”, op. cit., página 277), y en idéntico sentido, una vez hecha referencia a como el procedimiento de comprobación de valores puede iniciarse mediante la notificación conjunta de las propuestas de valoración y liquidación, CALVO VERGEZ sostiene que “En estos casos, como veremos, el trámite de audiencia será conjunto para todas aquellas cuestiones que se planteen en la liquidación y en la comprobación del valor”, y así, tras hacer mención al artículo 57 LGT y los medios para la realizar la propuesta de valoración, añade al respecto que “Como es lógico la aplicación de estos medios ha de motivarse, permitiéndose que en el trámite de audiencia el interesado pueda ejercitar su defensa de manera adecuada” (CALVO VERGEZ, J.: “Principales características de los procedimientos de comprobación del cumplimiento de obligaciones tributarias materiales a la luz de lo dispuesto en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio”, Quincena Fiscal número 14, 2009).

procedimiento de tasación pericial contradictoria. En este sentido, téngase presente además que las limitaciones a la impugnación independiente de la valoración se introducen en el párrafo 3º del artículo 134. 3 LGT y en el artículo 135. 1 LGT⁶², en relación ya con los recursos o reclamaciones administrativas que procedan contra la misma.

Además de esta cuestión sobre los posibles límites al ejercicio del derecho a formular alegaciones en el procedimiento de comprobación de valores, en relación con el trámite previsto en el párrafo 2º del artículo 134. 2 LGT se reitera lo dicho anteriormente acerca del acierto y coherencia de esta medida, no obstante la necesidad de que se posibilite al obligado tributario, más allá de la puesta de manifiesto del expediente que habrá de observarse ex artículo 96. 1 RGGIT, el conocimiento de todo lo actuado, y no tanto en el procedimiento de comprobación valores, sino sobre todo en el expediente principal en el que por regla general el mismo se incardinará.

En el trámite de alegaciones del resto de procedimientos de gestión tributaria sería necesaria también una puesta de manifiesto del expediente en su integridad

El procedimiento de comprobación limitada

Para finalizar con este estudio sobre las manifestaciones del principio de contradicción en los principales expedientes de gestión tributaria, procede ahora analizar cuáles son las garantías de este principio en el procedimiento de comprobación limitada, pues en el mismo, a diferencia de los anteriores y por la cierta similitud que presenta con el procedimiento inspector⁶³, se encontrará otro medio para asegurar la contradicción: las diligencias.

En efecto, aunque más adelante se profundizará en la función de este tipo de documento como expresión de defensa contradictoria en los expedientes tributarios, baste ahora señalar que en el artículo 138. 1 LGT se ordena que las actuaciones que se desarrollen en el procedimiento de comprobación limitada se reflejen en comunicaciones y diligencias.

62 Véase lo dispuesto en el párrafo 3º del artículo 134. 3 y en el artículo 135. 1 LGT respectivamente sobre las limitaciones a impugnar independientemente la valoración resultante del procedimiento de comprobación de valores:

"Los obligados tributarios no podrán interponer recurso o reclamación independiente contra la valoración, pero podrán promover la tasación pericial contradictoria o plantear cualquier cuestión relativa a la valoración con ocasión de los recursos o reclamaciones que, en su caso, interpongan contra el acto de regularización.

(...)

Los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de esta Ley, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado".

63 En este sentido, afirma la Profesora FERNÁNDEZ JUNQUERA que "Toda la tramitación de este procedimiento de comprobación abreviada responde, pues, a un reflejo del procedimiento inspector, de ahí que casi podría concluirse que su denominación más adecuada, por aproximarse más a la realidad, hubiera sido la de «procedimiento de inspección limitada», afirmación que sustenta en el deber que incumbe a la Administración Tributaria de documentar las actuaciones del expediente de comprobación limitada de igual forma que en el procedimiento inspector, en la reiteración del deber de los obligados de colaborar con la Administración Tributaria en términos similares a los de este deber en el procedimiento inspector, etc. (FERNÁNDEZ JUNQUERA en "La nueva Ley General Tributaria", op. cit., páginas 469 y 470).

Pues bien, descartando *ab initio* el papel de las comunicaciones en este sentido -por ser documentos meramente informativos y que sólo sirven para poner en conocimiento del obligado tributario el inicio de actuaciones ex párrafo 2º del artículo 99. 7 LGT-, en el párrafo 3º de este mismo precepto se describe qué son las diligencias y cuál puede ser su contenido, especificándose que reflejarán “las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones”. Añade al respecto el artículo 98. 1 letra g) RGGIT que se hará constar en las diligencias tanto las alegaciones como las manifestaciones realizadas por el obligado “con relevancia tributaria”, y entre ellas deberá figurar “la conformidad o no con los hechos y circunstancias que se hacen constar”.

De esta forma, atendiendo al contenido que deberá reflejarse en las diligencias que se extiendan en el desarrollo de las actuaciones correspondientes a los procedimientos de comprobación, parece difícil negar la relevancia que estos documentos pueden tener en cuanto a la contradicción en esta tramitación tributaria, pues en las mismas el funcionario actuante deberá recoger cualquier manifestación o alegación que con relevancia tributaria realice el obligado, permitiéndose así ya una primera confrontación dialéctica entre éste y la Administración Tributaria⁶⁴ que se repetirá y ampliará en el trámite de alegaciones.

No obstante lo dicho sobre el papel de las diligencias en el procedimiento de comprobación limitada, la más importante garantía de contradicción en este expediente tributario la representa el trámite de alegaciones previsto en el artículo 138. 3 LGT⁶⁵ que se concederá con la notificación de la propuesta de liquidación.

Nuevamente, pese a alguna deficiencia, la opción del legislador de prescindir de la audiencia previa a favor del posterior trámite de alegaciones debe reputarse acertada y coherente con la necesidad de contradicción y la estructura de este procedimiento tributario, si bien, atendiendo precisamente a la particular estructura en que puede desarrollarse el expediente de comprobación limitada, se cree que en los supuestos en los que el mismo se haya materializado en diversas actuaciones entendidas con el obligado y documentadas en las correspondientes diligencias -convirtiéndose así en una «miniinspección» como apunta el Profesor PÉREZ ROYO⁶⁶-, quizá hubiera sido más conveniente, desde la óptica de la contradicción e incluso de la economía procedimental, otorgar además trámite de audiencia previa antes de notificar la propuesta de liquidación -que es precisamente la solución que se contempla en el procedimiento inspector-, pues de esta forma, de una parte, obligado y Administración Tributaria podrían interactuar para finalizar una mejor transposición de lo actuado a la propuesta de liquidación, y de otra parte, se podrían poner de manifiesto errores o defectos acaecidos durante la tramitación y que, de no corregirse en el momento procedimental oportuno, podrían determinar con posterioridad la retroacción de las actuaciones en perjuicio para ambas partes.

64 Sin hacer mención expresa a su función de posibilitar la defensa contradictoria en el procedimiento, CALVO VERGEZ subraya como la documentación de las actuaciones representa una garantía para el obligado tributario al apuntar que “respecto del desarrollo del procedimiento destacan los siguientes aspectos: documentación de actuaciones (que constituye una importante garantía también para el contribuyente)” (CALVO VERGEZ, J.: “Principales características de los procedimientos de comprobación del cumplimiento de obligaciones tributarias materiales a la luz de lo dispuesto en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio”, op. cit.).

65 Véase lo dispuesto en el artículo 134. 8 LGT sobre el trámite de alegaciones en el procedimiento de comprobación limitada: “Con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración tributaria deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que alegue lo que convenga a su derecho”.

66 PÉREZ ROYO, F.: “Derecho Financiero y Tributario”, op. cit., página 277.

No obstante, la falta de previsión de este trámite de audiencia previa no empecería la defensa contradictoria de este expediente tributario, debiéndose considerar que el principio de contradicción en el procedimiento de comprobación limitada queda garantizado suficientemente a través del contenido que deberá reflejarse en las diligencias y de la concesión del trámite de alegaciones previo a la liquidación.

Además, como sucedía con en el procedimiento de verificación de datos y en coherencia con la necesidad de posibilitar una defensa contradictoria sólo en los supuestos en los que proceda una regularización de la situación tributaria de obligado, en el párrafo 2º del artículo 164. 4 RGGIT se advierte que “Se podrá prescindir del trámite de alegaciones cuando la resolución contenga manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada”. Con ello, contrariando el párrafo 1º de esta disposición reglamentaria que preceptúa la dación del trámite de alegaciones con la notificación de la propuesta ya sea de resolución que de liquidación, se resuelve la discrepancia existente entre la LGT y el RGGIT, pues en la norma legal, lógicamente, sólo se prevé el trámite de alegaciones para los supuestos en los que se comunique una resolución con propuesta de liquidación por entenderse procedente la regularización de la situación tributaria del obligado.

El principio de contradicción en los procedimientos de gestión tributaria: Valoración global

En atención a lo expuesto hasta ahora, no parece arriesgado afirmar que la LGT aplica debidamente el principio de contradicción en la tramitación de los principales expedientes de gestión tributaria que regula, asegurando el mismo a través de requerimientos, diligencias, y sobre todo, a través del trámite de alegaciones que se concederá al obligado en estos procedimientos una vez notificada la pertinente propuesta de liquidación o regularización.

Así es, la preferencia por este trámite, prescindiéndose del de audiencia previa, encuentra válida justificación en la propia estructura de los expedientes de gestión, en los que la intervención de la Administración Tributaria, en no pocas ocasiones, es casi de tracto único, pues cuando ésta cuenta con datos suficientes, la LGT le permite iniciar el procedimiento directamente con la propuesta de liquidación o regularización, sin formarse expediente alguno ni existir confrontación dialéctica previa. Por ello, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 99. 8 LGT, se ha obstado en estos procedimientos por prescindir de la audiencia previa al preverse un posterior trámite de alegaciones⁶⁷, trámite que, en comparación con el de audiencia previa, no supone ningún tipo de merma en las garantías de contradicción, al contrario, debiéndose igualmente poner de manifiesto el expediente ex artículo 96. 1 RGGIT, en el trámite de alegaciones el obligado podrá ejercitar plenamente su derecho de defensa, e incluso en una situación de mayor igualdad respecto a la Administración Tributaria, pues, una vez notificada la propuesta de liquidación o regularización -y con ella expresada las pretensiones liquidatorias de la Administración Tributaria-, las posibilidades de alegar y aportar documentos habrán sido idénticas para una y otra parte. De esta forma, además, se potencia también el principio de economía procedimental, ya que al prescindirse de la audiencia previa, una vez garantizada la contradicción y no existiendo pues riesgo de indefensión, se evitan innecesarias reiteraciones de trámites y se coadyuva al cumplimiento del deber de resolver y notificar en plazo establecido por la

67 En este sentido se pronuncian PÉREZ ROYO (PÉREZ ROYO, F.: “Derecho Financiero y Tributario”, op. cit., página 230) y HUESCA BOADILLA (HUESCA BOADILLA, R.: “Procedimientos tributarios”, op. cit., página 627).

Los deberes de documentación de las actuaciones inspectoras representan paralelamente un derecho-garantía de los obligados tributarios en este procedimiento

norma que incumbe a la Administración Tributaria⁶⁸.

Finalmente, enlazando con esta cuestión de la reiteración de trámites, se insiste en la principal salvedad en cuanto a la contradicción en los expedientes de gestión tributaria; esto es, en los procedimientos de comprobación limitada en los que se hayan desarrollado y documentado distintas actuaciones con el obligado antes de notificársele propuesta de liquidación (las denominadas «miniinspecciones»), sería

conveniente, por las razones apuntadas, que la Administración Tributaria, previamente, pusiera de manifiesto al obligado el expediente resultante de las actuaciones.

Además, se reitera que en el trámite de alegaciones del resto de procedimientos de gestión tributaria sería necesaria también una puesta de manifiesto del expediente en su integridad, quiere decirse, de las actuaciones que lo integran así como de los datos, valores o actuaciones de otros procedimientos en los que se fundamentan las propuestas de liquidación que pueden iniciar tales expedientes de gestión tributaria.

Por último, no estaría de más que la LGT previese alguna forma de defensa contradictoria contra los acuerdos que se pueden adoptar en el seno de los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada en orden a ampliar o reducir el alcance de las actuaciones. Evidentemente, contra los mismos podrá dirigirse el obligado tributario en el trámite de alegaciones que corresponda, pero quizá hubiera tenido más sentido -incluso por razones de economía procedimental- permitir a este último pronunciarse al respecto previamente, sin esperar a que en el trámite de alegaciones pueda aducir cualquier motivo o justificación que obstara tal ampliación o reducción del alcance de las actuaciones⁶⁹.

68 Sobre la incolúmidad del derecho de defensa de obligado tributario cuando se prescinde de la audiencia previa en favor del posterior trámite de alegaciones, véanse las opiniones ya expuestas de MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, y de FERNÁNDEZ JUNQUERA.

Por otra parte, sobre como esta circunstancia de preferencia por el trámite de alegaciones en detrimento de la audiencia previa puede beneficiar la economía procedimental, además del precitado parecer de la Profesora FERNÁNDEZ JUNQUERA, al respecto se pronuncia también MARTÍNEZ MUÑOZ, entendiendo en relación con el trámite de audiencia que "no es necesario que el mismo se desarrolle con carácter previo a la propuesta de resolución cuando esté previsto en el procedimiento -y así ocurre en el de gestión- un trámite de alegaciones posterior a esta propuesta en el que el interesado tendrá conocimiento del expediente. Estamos de acuerdo en que la necesidad de mantener las garantías del contribuyente en el desarrollo del procedimiento no debe llevar a dilaciones innecesarias producidas por la reiteración de trámites" (MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: "Una reflexión sobre algunos aspectos comunes a los procedimientos de gestión tributaria", Quincena Fiscal número 19, 2008).

69 Sin fundamento expreso en la LGT y en relación con los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada, en los artículos 155. 2 y 164. 1 RGGIT se contempla la posibilidad de que la Administración Tributaria pueda acordar, de forma motivada y previamente al plazo de alegaciones, la ampliación o reducción del alcance de tales actuaciones. En virtud de estas normas reglamentarias, el correspondiente acuerdo deberá ser notificado al obligado tributario, sin añadirse nada acerca de la posibilidad de que este último pueda contestarlo y formular alegaciones contra el acuerdo esgrimiendo cuestiones como los límites de la competencia de los órganos y del ámbito de los procedimientos de gestión tributaria en relación con la actividad de comprobación ex artículos 131 y 136. 2, 3 y 4 LGT.

c) El trámite de audiencia previa, el trámite de alegaciones y otras garantías de contradicción en el procedimiento inspector.

Finalizado el estudio de las garantías de contradicción en algunos de los principales expedientes de gestión tributaria, es menester ahora profundizar en la aplicación de este principio en el procedimiento inspector, para lo que se abordará, con la debida separación, el análisis del trámite de audiencia previo a la firma de las actas y del trámite de alegaciones que puede o debe acaecer con anterioridad a dictarse la liquidación relativa a las actas de conformidad o disconformidad respectivamente.

Por su parte, en virtud de lo dispuesto en el artículo 99. 8 LGT, en las inspecciones en las que se suscriban actas con acuerdo podrá prescindirse de estas garantías de contradicción, lógica previsión pues en tales casos no puede haber confrontación dialéctica, discrepancia, etc., entre la Administración y el obligado tributario, ya que, ex artículo 155. 2 letra d) LGT, contenido necesario de tales actas es la expresa conformidad de este último con la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados o valoración que realice la Administración Tributaria, con los hechos, los fundamentos de Derecho, la propuesta de regularización y hasta con la sanción que pudiera proceder, quedando así poco espacio para un disenter del obligado tributario que pudiera hacer surgir la necesidad de otorgarle defensa contradictoria.

Las diligencias

Pese a lo apenas dicho sobre las garantías de contradicción en el procedimiento inspector, a imagen de lo que sucede en el expediente de comprobación limitada, la primera expresión del principio de contradicción que se encuentra en el mismo es aquella que se brinda mediante las diligencias que deberán extenderse con cada actuación. Esta garantía de contradicción en el procedimiento inspector, a diferencia de los trámites de audiencia previa y alegaciones, ya existía antes de la aprobación de la LDGC, concretamente, en el artículo 46. 1 del derogado Reglamento General de la Inspección de los Tributos -en adelante RGIT-⁷⁰.

En este sentido, ya se ha dicho que los deberes de documentación de las actuaciones inspectoras representan paralelamente un derecho-garantía de los obligados tributarios⁷¹ en este procedimiento, pues en las diligencias deberán reflejarse cualesquiera manifestaciones o alegaciones que con relevancia tributaria realice el obligado, y así, además de permitirse una primera confrontación dialéctica entre éste y la Administración Tributaria, la formulación de tales alegaciones del primero podrían beneficiarse de la presunción de veracidad que se extiende a algunos hechos y manifestaciones

70 Aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, sobre el contenido de las diligencias se disponía en el artículo 46. 1 RGIT que "Son diligencias los documentos que extiende la Inspección de los Tributos, en el curso del procedimiento inspector, para hacer constar cuantos hechos o circunstancias con relevancia para el servicio se produzcan en aquél, así como las manifestaciones de la persona o personas con las que actúa la Inspección".

71 Véase lo dispuesto al respecto en el artículo 34. 1 letra q) LGT:
"Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

(...)

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

contenidos en estos documentos⁷², de manera que, debiéndose tener en cuenta las mismas la hora de redactar la correspondiente resolución o propuesta, no podrá la Administración Tributaria esgrimir con posterioridad que el obligado no formuló alegaciones, que lo hizo con impericia o negligencia, etc. para de esta forma justificar hipotéticas situaciones de indefensión que se pudieran crear por defectos u omisiones en la concesión de las sucesivas garantías de contradicción.

En otras palabras, admitiéndose pacíficamente que las diligencias hacen prueba -como documento público- de los hechos y manifestaciones en ellas contemplados y que los mismos se presumen ciertos⁷³, debe considerarse que, en cuanto a las manifestaciones realizadas por el obligado tributario, tal fuerza probatoria y presunción de veracidad no debe agotarse en su idoneidad para justificar la regularización de la situación tributaria y destruir la presunción de inocencia en la imposición de sanciones, sino que debe necesariamente extenderse también a su capacidad para refrendar que el obligado tributario formuló alegaciones en la tramitación del procedimiento inspector, alegaciones que deberán ser tenidas en cuenta en el momento de dictar liquidación e independientemente de la

- 72 Tras recordarse en el apartado primero la naturaleza y valor probatorio de las diligencias, en el artículo 107. 2 LGT se dispone lo siguiente sobre la presunción de veracidad de los hechos y las manifestaciones de los obligados tributarios recogidas en diligencias:

"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".

En este sentido, en vigencia de la LDGC, sobre la relación entre diligencias, presunción de veracidad y principio de contradicción apuntaba NAVARRO EGEA que "en sede de inspección, el interesado puede aspirar a que sus declaraciones se hagan constar en diligencias y, por tanto, que se beneficien de la presunción de veracidad" (NAVARRO EGEA, M.: "El derecho a presentar alegaciones y el trámite de audiencia en la gestión de los tributos", op. cit., página 555), sin embargo, con anterioridad, MANTERO SÁENZ parecía querer limitar implícitamente el ámbito de aplicación de la presunción de veracidad al afirmar que "el alcance de esta presunción es el siguiente: los hechos consignados en las actas y diligencias de la Inspección (...) gozan de una presunción (*iuris tantum*) de certeza, que debe ser entendida como una inversión de la carga de la prueba, por lo que corresponderá al administrado acreditar la inexactitud de los mismos. Ahora bien, cuando de estos hechos pueda derivarse la imposición de una sanción, la Administración tributaria incoadora del acta o de la diligencia debe soportar la carga de la prueba" (MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M.: "Procedimiento en la Inspección Tributaria", 4ª edición, EDESA, Madrid, 1990, página 241); esto es, estando vigente el precitado artículo 46. 1 RGIT, es significativo que MANTERO SÁENZ no hiciera referencia a si la presunción de veracidad de las diligencias se extiende también hasta las manifestaciones de los obligados tributarios, dando así quizá a entender que la misma se circunscribe exclusivamente a los hechos y manifestaciones que con trascendencia tributaria estén relacionados con la actuaciones de comprobación e investigación e imposición de sanciones desarrolladas por la Inspección Tributaria.

- 73 Sobre la naturaleza y el valor probatorio de las actas y diligencias se pronunció el Tribunal Constitucional en su notoria STC de 26 de abril de 1990 (RTC 1990/76), y así, confirmando la constitucionalidad del reformado artículo 145. 3 LGT/1963 -predecesor del ya visto artículo 107. 2 LGT-, en su Fundamento Jurídico Noveno el Tribunal Constitucional apuntó en este sentido "en orden a la veracidad o certeza de los hechos sancionados, el órgano judicial habrá de ponderar el contenido de las diligencias y actas de la Inspección de los Tributos, teniendo en cuenta que tales actuaciones administrativas (...) no tienen la consideración de simple denuncia, sino que (...) son susceptibles de valorarse como prueba en la vía judicial contencioso-administrativa, pudiendo servir para destruir la presunción de inocencia sin necesidad de reiterar en dicha vía la actividad probatoria de cargo practicada". En idéntico sentido véase el Fundamento de Derecho Primero de la STS de 19 junio 1991 (RJ 1991/7766).

Como sucedía con el parecer de MANTERO SÁENZ, ni en una ni otra resolución se encontrará una referencia a la extensión de la presunción de veracidad a las manifestaciones de los obligados tributarios, siendo sintomático al respecto el Fundamento de Derecho Primero de la STS de 19 junio 1991 (RJ 1991/7766) que, aunque recuerda la necesidad de reflejar las manifestaciones de los obligados tributarios, subraya sin embargo que en las diligencias se hará constar "en definitiva los resultados de la comprobación e investigación llevada a cabo, proponiendo la regulación de la situación tributaria del sujeto pasivo o declarando correcta la misma".

defensa ejercitada por el obligado en los posteriores trámites de audiencia previa y de alegaciones, en su caso.

El trámite de audiencia previo a la firma del acta

Pues bien, más allá de las diligencias, la siguiente garantía de contradicción que conoce el procedimiento inspector es la correspondiente al trámite de audiencia previo a la firma de las actas, garantía que podía encontrarse en el artículo 33 *ter* RGIT resultante de las reformas para la adaptación de esta norma reglamentaria a lo dispuesto en la LDGC⁷⁴... y ello aun cuando en la Ley 1/1998 no se preveía expresamente tal trámite en relación con las actuaciones inspectoras⁷⁵. Dicho lo anterior, en la actualidad son los artículos 156. 1 y 157. 1 LGT los preceptos que ordenan que, con carácter previo a la firma de las actas en conformidad o disconformidad respectivamente, se conceda trámite de audiencia al obligado tributario para que alegue lo que convenga a su derecho.

Esta opción del legislador de conceder audiencia previa en el procedimiento inspector se puede considerar acertada pues, a diferencia de los expedientes de gestión, en esta tramitación la intervención de la Administración Tributaria no es de tracto único, al contrario, la Inspección de los tributos desarrollará sucesivamente las actuaciones que sean necesarias hasta que haya obtenido “los datos y las pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización o para considerar correcta la situación tributaria del obligado”⁷⁶, debiéndose ante tal circunstancia otorgar una oportunidad de contradicción al obligado para que formule alegaciones y presente los documentos que a su derecho convengan, oportunidad que se materializa en este trámite de audiencia previa cuyo desarrollo tendrá

74 Introducido en virtud del punto 11 de la Disposición Final Primera del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, véase lo dispuesto en el artículo 33 *ter* RGIT sobre los trámites de alegaciones y audiencia previa en el anterior modelo de procedimiento inspector:

“1. En cualquier momento anterior al trámite de audiencia, el interesado podrá aducir alegaciones y aportar documentos u otros elementos de juicio, que serán tenidos en cuenta por el órgano competente, al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

2. En todo caso, y con carácter previo a la formalización de las actas, se dará audiencia al interesado para que pueda alegar lo que convenga a su derecho en relación con la propuesta que se vaya a formular.

(...)

Los interesados, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, podrán alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes”.

75 En este sentido señala GARCÍA BERRO que “la LGT ha procedido a subsanar una deficiencia sobrevenida en las reglas del RGIT sobre tramitación de las actas. En efecto, como se sabe, la LDGC estableció el derecho del interesado a un trámite de audiencia específico en todo procedimiento tributario. Dicho trámite, sin embargo, no aparecía contemplado en las normas reglamentarias que se ocupaban de la tramitación de las actas (...) Ahora, sin embargo, la cuestión queda formalmente resuelta mediante la introducción de un trámite específico de audiencia con anterioridad a la conclusión de todas las actas (arts. 156.1 y 157.1 LGT), con la única salvedad de las actas con acuerdo” (GARCÍA BERRO, F.: “La Inspección Tributaria en la nueva LGT”, Quincena Fiscal número 21, 2004).

76 Véase lo dispuesto en el artículo 183 RRGIT sobre el trámite de audiencia previo a las firmas de las actas en el procedimiento inspector:

“Cuando el órgano de inspección considere que se han obtenido los datos y las pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización o para considerar correcta la situación tributaria del obligado, se notificará el inicio del trámite de audiencia previo a la formalización de las actas de conformidad o de disconformidad, que se regirá por lo dispuesto en el artículo 96.

En la misma notificación de apertura del trámite de audiencia podrá fijarse el lugar, fecha y hora para la formalización de las actas a que se refiere el artículo 185”.

Siguiendo con las palabras de PONT MESTRES, el trámite de audiencia previa no debería quedar limitado a la puesta de manifiesto de lo actuado sin más

lugar de acuerdo con el precitado artículo 96 RGGIT al que se remite el artículo 183 RGGIT apenas visto.

De esta forma, siendo cierto que es acertada la opción del legislador de conceder trámite de audiencia previa en el procedimiento inspector, no lo sería menos que el mismo se puede convertir en una “pura inutilidad, pérdida de tiempo e incluso virtual intento de tomadura o de extirpación de capilaridad craneana”⁷⁷ si en

el expediente que se pone de manifiesto al obligado tributario no se adjunta algún tipo de *propuesta de regularización* motivada y suficiente que sea una primera expresión de aquélla que necesariamente se contendrá en el acta. En efecto, siguiendo con las palabras de PONT MESTRES, el trámite de audiencia previa no debería quedar limitado a la puesta de manifiesto de lo actuado sin más, “ya que puede ocurrir que no se deduzca nada en concreto del mismo, por lo que habrá de poderse conocer, al menos, un esbozo de las consecuencias jurídicas que según el actuario resulten de dicho expediente”⁷⁸.

Además, tal actuación de la Inspección de los tributos no sería difícil de completar en la medida que, antes de la apertura del trámite de audiencia previa, el actuario debería ya de haber obtenido los datos para fundamentar la propuesta de regularización ex artículo 183 RGGIT, y sin embargo, el propio PONT MESTRES se muestra poco confiado de esta posibilidad al apuntar al respecto que “para esto, debe existir previamente una propuesta de acta expresiva de la valoración jurídica que merezca al actuario el conjunto de actuaciones llevadas a cabo durante el procedimiento, es decir, calificación de los hechos y consecuencias tributarias, aun cuando la propuesta de regularización de la situación tributaria contenida en la propuesta de acta no vaya acompañada de la propuesta de liquidación”⁷⁹. No obstante, si no hace así, si no se pone de manifiesto con el expediente una propuesta de regularización previa al acta, la Administración Tributaria estará reduciendo con tal proceder las posibilidades de defensa contradictoria que ofrece al obligado el trámite de audiencia previa, pues si la regularización de la situación tributaria y la correspondiente propuesta de liquidación -cuando procedan- son contenidos necesarios de las actas derivadas del procedimiento inspector -artículo 153 letra d) LGT-, en ausencia cualquier mención a las mismas, ¿puede considerarse que se ha concedido verdaderamente al obligado tributario una posibilidad de formular alegaciones y aportar documentos cuando estas últimas cuestiones no han sido abordada por el actuario en el desarrollo de las actuaciones?, ¿dónde quedará en relación con el procedimiento inspector aquello de “la necesaria contradicción entre las partes” e “idénticas posibilidades de alegación y prueba” a que se refería el Tribunal Supremo al conceptuar el principio de contradicción?

En definitiva, la dación del trámite de audiencia previo a la firma de las actas es una decisión acertada del

77 PONT MESTRES, M.: “Acerca del derecho del contribuyente, en el procedimiento de inspección, al trámite de audiencia previa antes de suscribir el acta”, op. cit., página 68.

78 PONT MESTRES, M.: “Acerca del derecho del contribuyente, en el procedimiento de inspección, al trámite de audiencia previa antes de suscribir el acta”, op. cit., página 63.

79 PONT MESTRES, M.: “Acerca del derecho del contribuyente, en el procedimiento de inspección, al trámite de audiencia previa antes de suscribir el acta”, op. cit., página 68.

legislador, en cuanto que posibilita el necesario plus de contradicción entre Administración y obligado tributario una vez que en el curso de las actuaciones inspectoras se entienda que se han obtenido los elementos suficientes para regularizar o para considerar comprobada y conforme la situación tributaria del obligado. Sin embargo, la posibilidad de que este trámite se reduzca a una simple puesta de manifiesto de lo actuado -por no preverse ni en la LGT ni en el RGGIT la necesidad de que el actuado exprese las consecuencias jurídicas que pudieran derivarse de las actuaciones inspectoras, a pesar de que éste debería contar ya en ese momento procedimental con los datos y las pruebas necesarios ex artículo 183 RGGIT- relativiza el acierto de la decisión del legislador, pues de esta manera podrían quedar limitadas las posibilidades de contradicción si, una vez formado un primer parecer de la Administración actuante acerca de la situación tributaria del obligado, ésta no lo expresa antes del trámite de audiencia previa mediante la evacuación de una propuesta de regularización, propuesta de regularización que permitiría que el obligado tributario tuviera una posibilidad de defensa contradictoria en relación a tal extremo antes de la firma del acta, pues en caso contrario, la regularización que se contenga en este documento podría pasar a la posterior liquidación sin oportunidad de que el obligado tributario alegue o aporte documentos al respecto... salvo que éste decida no prestar su conformidad.

El trámite de alegaciones previo a la liquidación

Tras estas notas sobre el trámite de audiencia previo a la firma de las actas, la siguiente garantía de contradicción que se contempla en el procedimiento inspector es la dación de un trámite de alegaciones cuando la firma del correspondiente acta es en disconformidad⁸⁰ o cuando habiendo existido previa conformidad del obligado, el órgano competente para dictar liquidación considere que existe error en la apreciación de los hechos o en la aplicación de las normas que repercute en la propuesta de liquidación⁸¹.

Comenzando por este último supuesto, en el artículo 156. 3 LGT se prevén unas circunstancias en las que, tras la firma del acta en conformidad, el órgano competente para liquidar adopta acuerdos que repercuten en la propuesta de liquidación contenida en el anterior documento. En algunas de tales circunstancias no será preciso otorgar una ulterior garantía de contradicción al no sobrevenir con las mismas nuevas discrepancias entre la Administración y el obligado tributario -se está pensando en los supuestos de confirmación de la propuesta de liquidación (artículo 156. 3 letra c) LGT) y de rectificación de los errores materiales existentes en la misma (artículo 156. 3 letra a) LGT), aunque si esta última hipótesis determinará cualquier aumento de la deuda tributaria levantada, debería no obstante darse oportunidad al obligado de alegar lo que convenga en cuanto al error material-; sin embargo, en las otras sí que podría ser

80 Véase lo dispuesto en el artículo 157. 3 LGT sobre el trámite de alegaciones posterior a la firma de actas en disconformidad:

“En el plazo de 15 días desde la fecha en que se haya extendido el acta o desde la notificación de la misma, el obligado tributario podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar”.

81 Véase lo dispuesto en el artículo 156. 3 letra d) LGT sobre el trámite de alegaciones en los supuestos de error en actas firmadas en conformidad:

“Se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los siguientes contenidos:

(...)

d) Estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique”.

La rectificación de la propuesta de liquidación es una circunstancia que exigiría otorgar a éste una nueva oportunidad para alegar y aportar los documentos que estime necesario en relación con tal modificación

necesario posibilitar alguna forma de defensa contradictoria, pues tanto con la integración de las actuaciones para completar el expediente (artículo 156. 3 letra b) LGT), como con la rectificación de la propuesta de liquidación por existir error en la apreciación de los hechos o en la aplicación de las normas (artículo 156. 3 letra d) LGT), se introducirán nuevas cuestiones sobre las que el obligado tributario debería tener oportunidad de pronunciarse con anterioridad a que la Administración Tributaria dicte la liquidación que finaliza el procedimiento inspector.

Pues bien, en relación con los supuestos de integración de las actuaciones inspectoras, es el artículo 187. 3 letra c) RGGIT el precepto que regula la ordenación de esta vicisitud procedimental disponiendo que el acta anterior quede sin efecto y que las nuevas actuaciones se documenten en otra acta que se tramitará según proceda.

Así, en cuanto a las posibilidades de contradicción que habrían de procurársele al obligado tributario en esta circunstancia, de acuerdo con esta disposición reglamentaria no será necesario otorgar nuevas garantías al respecto por el mero hecho de integrarse el expediente resultante del procedimiento inspector, sino que las mismas procederán en la medida que se contemplen en relación con la tramitación de las nuevas actuaciones que se desarrollarán y del nuevo acta que se formalizará. En otras palabras, entiende el legislador que la integración de las actuaciones inspectoras originarias ex artículo 156. 3 letra b) LGT no es una circunstancia determinante de discrepancias entre la Administración y el obligado tributario que exija una posibilidad de defensa contradictoria en favor de este último, discrepancias que podrían surgir con las nuevas actuaciones inspectoras y en las que la contradicción queda salvaguardada por tener que observarse en el desarrollo de las mismas las garantías previstas al respecto por la LGT. No obstante, visto que es necesario notificar al obligado tributario el acuerdo por el que se ordena completar el expediente resultante del procedimiento inspector, hubiera sido positivo que el legislador hubiera previsto la posibilidad de que éste, antes de desarrollarse las nuevas actuaciones, contestará la procedencia del acuerdo y alegara y aportara los documentos que estimase necesarios en orden a obstar las nuevas actuaciones.

A diferencia del supuesto anterior, en los casos de rectificación de la propuesta de liquidación por existir error en la apreciación de los hechos o en la aplicación de las normas, el artículo 156. 3 letra d) LGT sí que prevé expresamente la dación de un trámite de alegaciones específico previo a la evacuación de la liquidación que corresponda, trámite cuyo desarrollo se ordena en el artículo 187. 3 letra b) RGGIT⁸² y se

82 Véase lo dispuesto en el artículo 187. 3 letra b) RGGIT sobre el trámite de alegaciones en los supuestos de rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta:

"Si se estima que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas, se notificará al obligado tributario acuerdo de rectificación conforme a los hechos aceptados por este en el acta y se concederá un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que formule alegaciones. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada".

complementa con lo dispuesto en el artículo 187. 4 RGGIT acerca de la irrevocabilidad de la conformidad al acta, sin perjuicio de la posibilidad de formular alegaciones en esta circunstancia.

Evidentemente, por afectar a uno de los contenidos del acta al que dio su conformidad el obligado tributario, la rectificación de la propuesta de liquidación es una circunstancia que exigiría otorgar a éste una nueva oportunidad para alegar y aportar los documentos que estime necesario en relación con tal modificación, y por ello, por tratarse así de garantizar la contradicción y de igualar las posibilidades de alegar y probar de la Administración y del obligado tributario, debe considerarse acertada esta opción del legislador de contemplar un ulterior trámite de alegaciones en los casos de rectificación de la propuesta de liquidación contenida en actas de conformidad.

No obstante lo anterior, la parquedad de los mandatos del artículo 156. 3 letra d) LGT y del artículo 187. 3 letra b) RGGIT hacen albergar ciertas dudas en cuanto a los supuestos en los que procederá y a la tramitación de la posibilidad de rectificación de las propuestas de liquidación.

Concretamente, de una parte, el artículo 187. 3 letra b) RGGIT, yendo más allá de lo dispuesto al respecto en la LGT, establece que el acuerdo de rectificación será “conforme a los hechos aceptados” por el obligado tributario, consagrando así esta disposición reglamentaria un presupuesto cuya interpretación podría complicar las posibilidades de rectificación de las propuestas de liquidación. Por ello, se cree que quizá hubiera sido más conveniente no contemplar normativamente esta necesaria adecuación a los hechos aceptados por el obligado tributario, y permitir de esta forma tanto que la Administración Tributaria, en la rectificación de la propuesta de liquidación, se pueda separar de los mismos, como que el obligado, una vez notificado el acuerdo, retire su conformidad al acta que ha sido rectificada⁸³.

De otra parte, el artículo 187. 3 letra b) RGGIT especifica que el plazo de quince días que se concederá al obligado tributario es “para que formule alegaciones”, importante precisión pues, al no tratarse de un supuesto de omisión de la audiencia previa por preverse un posterior trámite de alegaciones ex artículo 99. 8 LGT, ni sería estrictamente necesario que se pusiera de manifiesto nuevamente el expediente al objeto de formular las alegaciones -artículo 96. 1 RGGIT a contrario- ni deberían

83 Aun sin profundizar en este aspecto, se quiere no obstante apuntar algunas breves notas acerca de la problemática que hipotéticamente se podría derivar de la formulación de alegaciones contra el acuerdo de rectificación en virtud de lo dispuesto en el artículo 156. 3 letra d) LGT. Quiere decirse, la formulación de alegaciones contra el acuerdo de rectificación no supone quiebra alguna de la irrevocabilidad de la conformidad al acta ex artículo 187. 4 RGGIT); al contrario, en este precepto se prevé expresamente tal posibilidad, mas sin que ello signifique que el trámite de alegaciones derive en una posibilidad al obligado tributario para revocar su conformidad. En sentido contrario, entiende DE ACUÑA REIG que “Lógicamente, en este supuesto el obligado puede modificar en sus alegaciones la conformidad dada” (DE ACUÑA REIG en “Procedimientos tributarios”, op. cit., página 1212).

A tal conclusión coadyuvan el artículo 187. 3 letra b) RGGIT y el artículo 188. 2 letra b) LGT, pues, de una parte, en la rectificación de la propuesta de liquidación, a diferencia de los supuestos de integración de las actuaciones inspectoras, el acta originaria firmada en conformidad sigue vigente, conformidad que se entenderá revocada sólo con la presentación del recurso o reclamación que proceda contra la correspondiente liquidación, pero no con unas meras alegaciones formuladas previamente al dictado de ésta, extremo que se deduce del precitado artículo 188. 2 letra b) LGT en el que se exige la reducción de la sanción por conformidad al acta cuando el obligado tributario presente recurso o reclamación. A favor de este entendimiento, MANCHO ROJO apunta que “sigue siendo pertinente la reducción de un 30 por ciento de la sanción prevista en el artículo 188. 1. b) LGT, aun incluso en los casos en los que el obligado tributario presente alegaciones a la nueva propuesta que se le comunique” (MANCHO ROJO en “Manual de aplicación de los tributos”, op. cit., páginas 1008 y 1009).

admitirse nuevos documentos no aportados con anterioridad -confrontar los artículos 187. 3 letra b) y 96. 4 RGGIT-.

Finalizadas estas consideraciones en cuanto al trámite de alegaciones que puede acaecer en relación con las actas en conformidad, procede ahora analizar cómo se desarrolla esta garantía de contradicción que necesariamente tendrá lugar en la tramitación de las actas en disconformidad.

Pues bien, ya se ha visto que el artículo 157. 3 LGT prevé la dación de un trámite de alegaciones que tendrá que verificarse con anterioridad al dictado de la liquidación correspondiente, trámite al que son trasladables las observaciones hechas previamente acerca de que el plazo de quince días que se concederá al obligado tributario es para que éste pueda formular alegaciones -sin que sea preceptiva una nueva puesta de manifiesto del expediente al objeto de presentar las mismas- y de que en el mismo no deberán admitirse nuevos documentos. Esta circunstancia, la no exigibilidad de una nueva puesta de manifiesto del expediente, ha sido criticada por PONT MESTRES⁸⁴, mas en este caso, se cree que las posibilidades de defensa contradictoria del obligado tributario sí quedan suficientemente salvaguardadas con el previo trámite de audiencia y la entrega al mismo del informe ampliatorio en el que la Administración Tributaria desarrollará los fundamentos de Derecho en los que sustenta su propuesta de regularización (artículo 188. 2 RGGIT), exteriorizando de esta forma -tal y como anteriormente se requería- las consecuencias jurídicas que pueden derivarse de las actuaciones inspectora de manera que el obligado pueda también formular alegaciones con las mismas posibilidades y en una situación de igualdad respecto de la Administración Tributaria.

Sustanciado este trámite de alegaciones, sucede que la instrucción de las actas en disconformidad conoce de ulteriores trámites de alegaciones que tendrán lugar en el caso de que el órgano competente para dictar la liquidación acuerde bien la posterior rectificación de la propuesta de liquidación, o bien la integración de las actuaciones inspectoras desarrolladas. Estas posibilidades de contradicción se prevén y desarrollan separadamente en el artículo 188. 3 y 4 RGGIT.

Comenzando por los supuestos de rectificación de la propuesta de liquidación por existir error en la apreciación de los hechos o en la aplicación de las normas, el párrafo 2º del artículo 188. 3 RGGIT⁸⁵ ordena que, una vez notificado el acuerdo de rectificación al obligado tributario, se conceda a éste último plazo

84 Tras subrayar que en el derogado RGIT sí que se preveía esta necesidad de poner nuevamente de manifiesto el expediente, PONT MESTRES apunta críticamente que "En la LGT vigente se mantiene dicha eliminación ya que nada se dice en cuanto a puesta de manifiesto del expediente después de suscribir el acta de disconformidad a efectos de preparación y presentación de alegaciones ante el órgano competente para dictar el acto administrativo de liquidación, sin perjuicio de que puedan aportarse pero, repito, sin previa puesta de manifiesto después de la firma del acta" (PONT MESTRES, M.: "Acerca del derecho del contribuyente, en el procedimiento de inspección, al trámite de audiencia previa antes de suscribir el acta", op. cit., página 64).

85 Véase lo dispuesto en el párrafo 2º del artículo 188. 3 RGGIT sobre el trámite de alegaciones en los supuestos de rectificación de la propuesta de liquidación contenida en actas en disconformidad:

"Si el órgano competente para liquidar acordase la rectificación de la propuesta contenida en el acta por considerar que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, notificará el acuerdo de rectificación para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, efectúe alegaciones y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el acuerdo de rectificación. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada".

de quince días para formular alegaciones y dar su conformidad o disconformidad a la nueva propuesta de liquidación resultante de la rectificación. Además de reiterarse las salvedades ya referidas sobre la no exigibilidad de una nueva puesta de manifiesto de manifiesto del expediente y la imposibilidad de aportar nuevos documentos, en relación con este trámite de alegaciones que ocupa habrían de precisarse otras cuestiones que no quedan quizá suficientemente resueltas atendiendo al mandato del párrafo 2º del artículo 188. 3 RGGIT.

En este precepto reglamentario, la habilitación del trámite de alegaciones -y la posibilidad de dar la conformidad o disconformidad- no se condiciona sólo a la rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta, sino que además se exige que la misma afecte a cuestiones no alegadas previamente por el obligado tributario. Esta precisión del párrafo 2º del artículo 188. 3 RGGIT tendría cierta lógica si resultara que la rectificación de la propuesta de liquidación es siempre consecuencia de una suerte de estimación de las alegaciones que contra la misma planteó el obligado tributario, pero no tiene porque ser necesariamente así, sino que puede suceder que, formuladas las alegaciones correspondientes al trámite del artículo 157. 3 LGT, el órgano competente para dictar la liquidación rectifique la propuesta de liquidación al ponerse en su conocimiento a través de éstas cuestiones de hecho o de Derecho que no han sido debidamente consideradas por el actuario. En tal circunstancia, la rectificación no tendría porque ser necesariamente favorable a los intereses del obligado tributario, pero, aunque lo fuera, la misma exigiría que se otorgara una nueva oportunidad para que éste pudiera alegar lo que estimara conveniente, puesto que, en todo caso, se habrá modificado la propuesta de liquidación en relación a la cual él formuló alegaciones, sin que pueda entenderse que no son entonces necesarias posteriores garantías de contradicción por considerarse que con la rectificación se han dirimido ya aquellas cuestiones planteadas por el obligado tributario. En otras palabras, cuando se rectifique la propuesta de liquidación contenida en el acta en disconformidad y contra la que el obligado tributario formuló sus alegaciones iniciales, deberá concederse en todo caso posterior trámite de alegaciones -con independencia de la causa que la motivó la rectificación-, pues, habiéndose modificado unilateralmente la propuesta de liquidación por la Administración Tributaria, en tal circunstancia deberá procurarse la contradicción entre ésta y el obligado tributario, otorgándose a éste último las posibilidades de alegar que exigiría la aplicación de este principio informador de los procedimientos⁸⁶.

Por otra parte, el párrafo 2º del artículo 188. 3 RGGIT tampoco da a entender con la necesaria claridad el significado y alcance de la conformidad o disconformidad que el obligado tributario puede prestar a la propuesta de liquidación rectificada en el trámite de alegaciones que este precepto regula. Así es, a diferencia de los supuestos de integración de las actuaciones inspectoras previstos en los artículos 187. 3 letra c) y 184. 4 letra b) RGGIT y en los que se dejan sin efecto las correspondientes actas, en el párrafo 2º del artículo 188. 3 RGGIT nada se dice al respecto, debiéndose entender entonces que la conformidad del obligado tributario con la rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta no determina su conversión en un acta en conformidad.

⁸⁶ En este sentido, aunque limitando su discurso a la posibilidad de dar la conformidad o disconformidad a la propuesta de liquidación rectificada, acerca del párrafo 2º del artículo 188. 3 RGGIT, DE ACUÑA REIG manifiesta que "el citado precepto reglamentario sólo contempla este plazo de alegaciones si la rectificación afecta a cuestiones no tratadas por el obligado tributario en las alegaciones al acta de inspección. En mi opinión, la posibilidad de dar o no conformidad a la rectificación debe concederse siempre al obligado tributario, puesto que la propuesta sobre la en su día expresó su disconformidad ha sufrido una alteración" (DE ACUÑA REIG en "Procedimientos tributarios", op. cit., página 1219), opinión que se cree podría extenderse a la posibilidad de formular alegaciones también en los casos en los que la rectificación de la propuesta de liquidación sea consecuencia de cuestiones alegadas por el obligado tributario.

Una vez aceptada esta interpretación del párrafo 2º del artículo 188. 3 RGGIT, debería admitirse igualmente que la misma no tiene porque obstar que la conformidad del obligado tributario con la rectificación de la propuesta de liquidación surta su principal efecto: la reducción de las sanciones que pudieran corresponder en un treinta por ciento. En este sentido, la reducción de las sanciones prevista en el artículo 188. 1 letra b) LGT exige la conformidad del obligado tributario, conformidad que no tiene porque circunscribirse a la tramitación de las actas bajo esta modalidad, sino que puede concurrir también cuando en las actas en disconformidad éste “manifieste expresamente su conformidad antes de que se dicte el acto administrativo de liquidación”⁸⁷. De esta forma, considerando uno y otro extremo, podría concluirse que la conformidad del obligado tributario con la rectificación de la propuesta de liquidación contenida en acta en disconformidad no afecta a su modalidad de tramitación, aunque la misma pueda no obstante determinar la reducción de las sanciones que pudieran proceder, principal consecuencia jurídica que el artículo 188. 1 letra b) LGT anuda a la dación de conformidad por el obligado tributario.

Finalmente, en relación ya con los supuestos de integración de las actuaciones inspectoras, el artículo 188. 4 RGGIT⁸⁸ prevé la concesión de otro trámite de alegaciones al obligado tributario, debiéndose distinguir a tales efectos sendas hipótesis según la propuesta de liquidación haya sido modificada o no como consecuencia de las actuaciones complementarias que se desarrollen.

Pues bien, en lo que respecta a los casos de modificación de la propuesta de liquidación como consecuencia de las actuaciones complementarias, el artículo 188. 4 letra a) RGGIT, a imagen de lo dispuesto en el artículo 187. 3 letra c) RGGIT, determina que en tal circunstancia el acta originaria quedará sin efecto y que -tras el desarrollo de las actuaciones complementarias- se sustituirá por una nueva que se tramitará

87 Párrafo 2º del artículo 7. 2 del Reglamento General de Régimen Sancionador Tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 octubre -en adelante, RGRST-.

Además, no sería necesario recurrir a esta cláusula general para entender que a estos efectos existe conformidad del obligado tributario, pues, en relación con la rectificación de propuestas de liquidación, el artículo 7. 2 RGRST considera expresa y específicamente que concurrirá tal conformidad al disponer que:

“En los procedimientos de inspección, se entenderá otorgada la conformidad cuando el obligado tributario suscriba un acta de conformidad o cuando, una vez el inspector-jefe haya rectificado la propuesta de regularización contenida en un acta, el obligado tributario manifieste su conformidad con la nueva propuesta contenida en el acuerdo de rectificación en el plazo concedido al efecto”.

En este sentido, y aun sin mencionar el referido artículo 7. 2 RGRST, MANCHO ROJO ya apuntaba acerca del párrafo 2º del artículo 188. 3 RGGIT que “el hecho de que en el nuevo trámite de alegaciones se manifieste la conformidad con la propuesta por parte del obligado tributario no supone un cambio en la tramitación del acta, de manera que expresada la conformidad seguirá siendo necesario que por el órgano liquidador se dicte un acuerdo administrativo, no siendo aplicables las normas de las actas de conformidad, y todo ello sin perjuicio de que la conformidad a la nueva propuesta tenga efectos en el procedimiento sancionador que se pudiera instruir” (MANCHO ROJO en “Manual de aplicación de los tributos”, op. cit., páginas 1013 y 1014).

88 Véase lo dispuesto en el artículo 188. 4 RGGIT sobre el trámite de alegaciones en los supuestos de integración de las actuaciones inspectoras relativas a actas en disconformidad:

“El órgano competente para liquidar podrá acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos. Dicho acuerdo se notificará al obligado tributario y se procederá de la siguiente forma:

- a) Si como consecuencia de las actuaciones complementarias se considera necesario modificar la propuesta de liquidación se dejará sin efecto el acta incoada y se formalizará una nueva acta que sustituirá a todos los efectos a la anterior y se tramitará según corresponda.
- b) Si se mantiene la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad, se concederá al obligado tributario un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para la puesta de manifiesto del expediente y la formulación de las alegaciones que estime oportunas”.

según corresponda. Por su similitud con el mandato del artículo 187. 3 letra c) RGGIT, en lo referente a las garantías de contradicción que se observarán en esta vicisitud procedimental habrá de estarse a lo apuntado anteriormente al respecto en relación con este precepto, reiterándose que la integración de las actuaciones inspectoras no determina *per se* discrepancias entre la Administración y el obligado tributario, discrepancias que sí podrían derivar del posterior desarrollo de las actuaciones complementarias e incoación de la nueva acta, y en relación a las cuales la contradicción quedaría salvaguardada ya sea por el deber de la Administración Tributaria de reflejar en las diligencias las manifestaciones y alegaciones que con relevancia tributaria realice en obligado en el desarrollo de las actuaciones, que por el trámite de audiencia previa que se concederá con anterioridad a la firma del acta.

Por su parte, en lo tocante a los casos de no modificación de la propuesta de liquidación como consecuencia de las actuaciones complementarias, el artículo 188. 4 letra b) RGGIT ordena que en tal circunstancia se dé al obligado tributario nuevo trámite equivalente a una audiencia previa⁸⁹. Concretamente, a diferencia de los restantes trámites de alegaciones anteriores al dictado de la liquidación, en este precepto se ordena la concesión de un plazo de quince días “para la puesta de manifiesto del expediente y la formulación de las alegaciones”; de esta forma, el artículo 188. 4 letra b) RGGIT estará procurando unas mayores cotas de contradicción entre la Administración y el obligado tributario al equiparar las facultades de alegación de ambas partes en este supuesto de integración de las actuaciones inspectoras, y al mismo tiempo está subsanando la salvedad reiterada en relación con la no exigibilidad de una nueva puesta de manifiesto del expediente al objeto de formular alegaciones en los trámites de alegaciones previamente mencionados. No obstante lo anterior, y en la medida que ya se habría evacuado el trámite de audiencia previa originario, lo que si debería entenderse producido en todo caso es la preclusión de la facultad del obligado tributario para aportar nuevos documentos en este posterior trámite de audiencia previa.

Las (numerosas) garantías del principio de contradicción en el procedimiento inspector

Atendiendo a lo dicho hasta ahora, ha de concluirse que la regulación actual del procedimiento inspector es más que suficiente en cuanto se refiere a la observancia del principio de contradicción, conclusión que se fundamenta principalmente en el hecho que su normativa ha previsto para tal tramitación la dación de

89 Como se verá posteriormente, esta expresa reiteración del trámite de audiencia previa es una posibilidad que cobra mayor sentido, especialmente, en los casos de modificación de los hechos o fundamentos de Derecho tenidos en cuenta a la hora de formular la propuesta de liquidación, y por ello, aunque su aplicación hubiera sido más deseable en relación con los supuestos de rectificación de la propuesta de liquidación por existir error en la apreciación de los hechos o en la aplicación de las normas -y no en los casos de integración del expediente mediante actuaciones complementarias, en los que la contradicción queda suficientemente garantizada por las diligencias y trámite de alegaciones, y menos aun cuando el desarrollo de las mismas no determina una modificación de la propuesta de liquidación generadora de discrepancias entre Administración y obligado tributario que merezcan este plus de garantías de contradicción- ha de aplaudirse no obstante que el artículo 188. 4 letra b) RGGIT contemple la posibilidad de reiterar el trámite de alegaciones, pues así se permite fundamentar la exigibilidad del mismo en relación con los restantes trámites de alegaciones anteriores al dictado de la liquidación; sin embargo, tal previsión tendría más sentido en el marco de estas otras vicisitudes procedimentales en los que la actuación de la Administración Tributaria sí que genera verdaderas discrepancias con el obligado, y no en una como la prevista en el artículo 188. 4 letra b) RGGIT en la que el parecer de la Administración Tributaria permanece invariado sin estricta necesidad entonces de otorgar ulteriores garantías de contradicción.

La habilitación del trámite de alegaciones -y la posibilidad de dar la conformidad o disconformidad- no se condiciona sólo a la rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta, sino que además se exige que la misma afecte a cuestiones no alegadas previamente

un doble *trámite de audiencia* al obligado tributario⁹⁰.

Dicho esto, debería añadirse *a fortiori* que el *trámite de audiencia* al obligado tributario podría llegar incluso a ser triple en relación a los supuestos de integración del expediente mediante actuaciones complementarias y de rectificación de la propuesta de liquidación, garantías de contradicción a las que deberá añadirse aquélla que aporta el deber de la Administración Tributaria -derecho de los obligados- de reflejar en las diligencias las manifestaciones y alegaciones que con relevancia tributaria hagan estos últimos en el curso de las actuaciones.

Pese a lo anterior, pese a contemplar la LGT y el RGGIT tan numerosas garantías de contradicción en el procedimiento inspector, es necesario no obstante mencionar algunos puntos de su regulación en los que se podrían mejorar la posibilidades de contradicción entre Administración y obligado tributario.

Concretamente, en relación con el trámite de audiencia previo a la firma del acta, sería conveniente prever la necesidad de que, conjuntamente con el expediente, se ponga de manifiesto una *propuesta de regularización* evacuada por el actuuario, documento cuya materialización no comportaría importantes esfuerzos para este último -puesto que para cerrar las actuaciones habrá debido obtener previamente "los datos y las pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización o para considerar correcta la situación tributaria del obligado" ex artículo 183 RGGIT- y que en cambio es determinante para que este trámite no se convierta en un mero formalismo ante la posibilidad de que de lo actuado no se deduzca el alcance de la regularización pretendida por la Administración Tributaria y en consecuencia, el obligado no pueda formular alegaciones contra la misma por no conocer materialmente tal pretensión.

Igualmente, respecto a los diversos trámites de alegaciones anteriores al dictado de la liquidación -en los que no es estrictamente exigible una nueva puesta de manifiesto de lo actuado ex artículo 99. 8 LGT y artículo 96. 1 RGGIT a contrario-, la normativa reguladora del procedimiento debería procurar algún medio por el que el obligado tributario tuviera acceso -nuevamente- al expediente formado, exigencia en orden a que este último pueda fundamentar adecuadamente sus alegaciones en tales hipótesis y con la que se coadyuvaría a la consecución de una efectiva contradicción en el procedimiento inspector, al posibilitarse así que la Administración y el obligado tributario gocen de las mismas facultades de alegación. Además, la materialización de tal exigencia sería perfectamente posible desde el momento que la misma

90 Refiriéndose indistintamente sea al trámite de audiencia previo a la firma de las actas que, en su caso, al trámite de alegaciones anterior al dictado de la liquidación, a esta especial circunstancia de la doble *audiencia previa* se refieren tanto HUESCA BOADILLA (HUESCA BOADILLA, R.: "Procedimientos tributarios", op. cit., página 627) como PÉREZ ROYO (PÉREZ ROYO, F.: "Derecho Financiero y Tributario", op. cit., página 230).

ya se contempla en el correspondiente trámite de alegaciones para los supuestos de integración de las actuaciones inspectoras ex artículo 188. 4 letra b) RGGIT.

En definitiva, la LGT y el RGGIT contienen una regulación del procedimiento inspector que ofrece numerosas garantías de contradicción entre la Administración y el obligado tributario, garantías que concurren sea en la instrucción que en la terminación de este expediente y que, pese a algunas deficiencias, aseguran el derecho de defensa en esta tramitación tributaria.

3. 3. El trámite de alegaciones y sus reiteraciones en el procedimiento sancionador en materia tributaria.

Una vez que se han analizado las diversas garantías de contradicción que en relación con algunos de los principales procedimientos de aplicación de los tributos regulan la LGT y el RGGIT, el último paso en este sentido lo marca el estudio de las diversas manifestaciones del principio de contradicción presentes en la tramitación del procedimiento sancionador en materia tributaria, estudio que debería abordarse recordando que a este expediente sí serían de aplicación -aun con matizaciones- las garantías procesales que se prevén en el artículo 24 CE⁹¹.

El trámite de alegaciones previo al dictado de la resolución

Dicho lo anterior, fue la LDGC la norma que previó la necesidad de que en procedimiento sancionador en materia tributaria se diera “en todo caso” audiencia previa al interesado⁹², garantía de contradicción a la que había que unir el derecho a formular alegaciones antes del trámite de audiencia previa⁹³.

En la actualidad, la LGT regula esta cuestión de las garantías de contradicción en el procedimiento sancionador en materia tributaria en un modo semejante, y así, tras insistir en que se asegurará a los

91 Aunque debiera ser innecesario hacer recordatorio de una cuestión como ésta, no esta de más reiterar tal premisa atendiendo a resoluciones jurisprudenciales como la STSJ de Extremadura de 28 de febrero de 2005, en cuyo Fundamento de Derecho Cuarto se determina en este sentido que “En el presente caso, realmente, no es que no exista una separación entre el procedimiento de liquidación y el sancionador, sino que éste cuenta escuetamente con una copia de la liquidación y otra de la determinación de la sanción, de ahí que falte el acuerdo de incoación y en cualquier caso la audiencia al interesado (art. 34.2 de la Ley 1/1998), por lo que se han infringido trámites esenciales del procedimiento, lo que determina su nulidad”. En realidad, nada hay de incorrecto en el razonamiento del Tribunal Superior de Justicia extremeño, pero, más allá de la infracción de los trámites esenciales del procedimiento, tal circunstancia -la omisión de la audiencia previa en un procedimiento administrativo sancionador- determina una violación de un derecho susceptible de amparo constitucional, lo que a su vez comportaría un tratamiento procedimental y procesal bien distinto por tratarse de una causa de nulidad de pleno Derecho diversa, por preverse para tales supuestos una modalidad procesal distinta, preferente y sumaria en el orden contencioso-administrativo, etc.

92 Véase lo dispuesto en el artículo 34. 1 LDGC sobre la necesidad del trámite de audiencia previa en el procedimiento sancionador en materia tributaria:

“La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente (...) en el que se dará en todo caso audiencia al interesado”.

93 Tras desarrollar en los apartados anteriores algunas cuestiones relativas al trámite de audiencia previa, en el artículo 29. 4 Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, se señala que:

“En cualquier momento anterior al trámite de audiencia, los interesados podrán formular las alegaciones y aportar los documentos, justificaciones y pruebas que estimen convenientes”.

interesados el derecho a formular alegaciones en cualquier momento anterior a la propuesta de resolución⁹⁴ y en que se aplicarán las disposiciones del artículo 99 LGT a la instrucción de este procedimiento sancionador⁹⁵, en el artículo 210. 4 LGT⁹⁶ se ordena que con la notificación de la propuesta de resolución se conceda al interesado un plazo de quince días para que formule alegaciones y presente documentos -u otros medios de prueba- previa puesta de manifiesto del expediente.

Pues bien, aplicando lo dispuesto en el artículo 210. 1 LGT en relación con el artículo 99. 8 LGT, el legislador ha optado por hacer uso de la facultad que le confiere este último precepto y así, para el procedimiento sancionador en materia tributaria, ha considerado posponer la audiencia previa por preverse un trámite de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta de resolución, trámite para el que expresamente se señala la necesidad de poner de manifiesto el expediente al interesado al objeto de que éste pueda fundamentar sus alegaciones. Esta circunstancia no significa que no exista una audiencia previa como sería constitucionalmente exigible por tratarse de un procedimiento administrativo sancionador, sino que la misma se ha preferido trasladarla a un momento procedimental posterior, a la propuesta de resolución, sin que ello perjudique las posibilidades de defensa que esta garantía de contradicción comporta; al contrario, como se decía anteriormente, la posposición del trámite de audiencia previa permite un ejercicio más pleno del derecho de defensa ya que, accediéndose al expediente con todo lo actuado y conociéndose un primer parecer de la Administración Tributaria recogido en la propuesta de resolución “en la que se recogerán de forma motivada los hechos, su calificación jurídica y la infracción que aquéllos puedan constituir”, el interesado podrá formular sus alegaciones contra una voluntad sancionadora de la Administración Tributaria ya casi formada, sin perjuicio de las posibilidades que ésta ostenta de rectificar la propuesta o integrar las actuaciones realizadas en su caso.

Este trámite de alegaciones, garantía principal de contradicción en el expediente sancionador en materia tributaria, ha de observarse igualmente ya sea en la denominada tramitación abreviada del procedimiento que en los expedientes iniciados como consecuencia de un procedimiento inspector. Así, las anteriores notas sobre el trámite de alegaciones en el procedimiento sancionador *común* -separado- en materia

94 Véase lo dispuesto en el artículo 208. 3 LGT sobre el derecho a formular alegaciones en este expediente:

“Los procedimientos sancionadores garantizarán a los afectados por ellos los siguientes derechos:
(...)”

b) A formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes”.

El derecho a formular alegaciones en este procedimiento sancionador queda igualmente asegurado al reiterarse en la letra c) de este precepto que se garantizarán también “Los demás derechos reconocidos por el artículo 34 de esta Ley”, y entre ellos el derecho a formular alegaciones en cualquier momento de la tramitación anterior a la propuesta de resolución ex artículo 34. 1 letra l) LGT.

95 Recordándose lo previsto en el mencionado artículo 99. 8 LGT sobre la posposición del trámite de audiencia previa, véase entonces lo dispuesto en el artículo 210. 1 LGT sobre la aplicación de las disposiciones de este precepto al procedimiento sancionador en materia tributaria:

“En la instrucción del procedimiento sancionador serán de aplicación las normas especiales sobre el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios a las que se refiere el artículo 99 de esta Ley”.

96 Véase lo dispuesto en el artículo 210. 4 LGT sobre el trámite de alegaciones en este expediente tributario:

“Concluidas las actuaciones, se formulará propuesta de resolución en la que se recogerán de forma motivada los hechos, su calificación jurídica y la infracción (...) La propuesta de resolución será notificada al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos”.

Este precepto de la LGT es desarrollado por el artículo 23. 5 RGRST.

tributaria son trasladables sin mayores problemas a la tramitación abreviada, pues el artículo 210. 5 LGT⁹⁷, regulador de esta forma ritual, no contiene ninguna especialidad en cuanto al trámite de alegaciones⁹⁸, previendo igualmente la dación al interesado de un plazo de quince días para que formule alegaciones y presente los documentos u otros medios de prueba que estime oportunos, previa puesta de manifiesto del expediente que tendrá lugar con el acuerdo de iniciación del procedimiento al que se incorporará también la propuesta de resolución.

Por su parte, la tramitación del procedimiento sancionador en materia tributaria iniciado como consecuencia de un procedimiento inspector sí que conoce de una particularidad en cuanto se refiere a las garantías de contradicción; concretamente, el artículo 25. 6 RGRST determina en este sentido que “Con ocasión del trámite de alegaciones, el interesado podrá manifestar de forma expresa su conformidad o disconformidad con la propuesta de resolución del procedimiento sancionador que se le formule”.

Esta disposición reglamentaria ha sido criticada por ANIBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ, quienes entienden que el trámite de alegaciones en esta tramitación del procedimiento sancionador queda limitado a la posibilidad de prestar la conformidad o disconformidad a la propuesta de resolución⁹⁹. Ciertamente, la vaga redacción del artículo 25. 6 RGRST podría invitar a pensar en este sentido, mas otra interpretación sería posible si se considera que este precepto está llamado sólo a regular las especialidades que habrán de tenerse en cuenta en esta singular tramitación del procedimiento sancionador en materia tributaria, y que, en consecuencia, a la misma son de plena aplicación las disposiciones generales prevista en el artículo 210 LGT para el procedimiento sancionador *común* en

97 Véase lo dispuesto en el artículo 210. 5 LGT sobre la tramitación abreviada del procedimiento sancionador en materia tributaria:

“Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación. Dicho acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos”.

Del precepto transcrito se deduce que la especialidad de la tramitación abreviada concierne fundamentalmente al modo de iniciación del procedimiento, contemplándose la posibilidad, como sucedía en los expedientes de gestión tributaria, de comenzar el mismo directamente con la propuesta de resolución cuando la Administración Tributaria ostente todos los elementos para la imposición de la sanción.

98 Véase lo dispuesto en el artículo 23. 6 RGRST sobre el trámite de alegaciones en la tramitación abreviada del procedimiento sancionador en materia tributaria:

“En los supuestos de tramitación abreviada previstos en el artículo 210. 5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la propuesta de resolución se incorporará al acuerdo de iniciación del procedimiento, y se advertirá expresamente al interesado que, de no formular alegaciones ni aportar nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse la resolución de acuerdo con dicha propuesta”.

99 En este sentido, ANIBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ apuntan que “Es evidente, según nuestro criterio, que manifestar la conformidad o disconformidad con dicha propuesta no es equiparable a un trámite de audiencia que constituye una de las garantías exigidas por el artículo 24 de la Constitución en todo procedimiento sancionador” (ANIBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: “Infracciones y sanciones tributarias”, Lex Nova, Valladolid, 2005, página 246).

El interesado podrá formular sus alegaciones contra una voluntad sancionadora de la Administración Tributaria ya casi formada, sin perjuicio de las posibilidades que ésta ostenta de rectificar la propuesta o integrar las actuaciones realizadas en su caso

materia tributaria añadiéndose tales especialidades¹⁰⁰. En otras palabras, que la particularidad del artículo 25. 6 RGRST se materializa en que, concedido el plazo *común* de quince días para formular alegaciones y presentar documentos, en la tramitación del procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de un procedimiento inspector el interesado deberá dentro de este plazo dar su conformidad o disconformidad a la propuesta de resolución, so pena de presumirse su disconformidad sino se pronuncia al respecto.

Finalmente, el artículo 209. 1 LGT prevé la posibilidad de que el procedimiento sancionador en materia tributaria sea tramitado conjuntamente con el procedimiento de aplicación de los tributos del que traiga

causa. A continuación, el artículo 209. 2 LGT dispone que “las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos de acuerdo con la normativa reguladora del mismo”, lo que viene a significar que esta modalidad de tramitación del procedimiento sancionador no presenta ninguna singularidad en cuanto se refiere a las garantías de contradicción, quedando las mismas confiadas a lo que se determine al respecto en el procedimiento de aplicación de los tributos de que se trate¹⁰¹.

La reiteración del trámite de alegaciones en los supuestos de rectificación de la propuesta de resolución o de integración de las actuaciones

A imagen de lo que sucedía con el procedimiento inspector, en el RGRST también se contemplan ciertas circunstancias que de acontecer en la tramitación de este procedimiento sancionador comportarán la necesidad de reiterar el trámite de alegaciones que se concede con la notificación de la propuesta de resolución. Concretamente, en los artículos 24 y 25 RGRST se prevén diversas

100 En este sentido se manifiesta DE MIGUEL ARIAS, que, tras afirmar que esta tramitación no conoce de especiales particularidades en cuanto se refiere al preceptivo trámite de alegaciones, añade que “En estos casos, la mayor especialidad del citado trámite se cifra en la posibilidad de que el afectado manifieste su conformidad o disconformidad con la propuesta de resolución sancionadora” (DE MIGUEL ARIAS, S.: “El derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución, y el derecho a la audiencia en el procedimiento sancionador tributario”, op. cit., página 76).

101 En este sentido, DE MIGUEL ARIAS considera que “no es el derecho a la audiencia el que mayores problemas comporta en sede de tramitación conjunta, pues el mismo se reconoce, con carácter general, en el artículo 34 de la LGT, así como, de modo más específico, en la regulación de los distintos procedimientos tributarios; por tanto, la concesión del trámite de audiencia deberá efectuarse conforme a la normativa que corresponda en cada caso” (DE MIGUEL ARIAS, S.: “El derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución, y el derecho a la audiencia en el procedimiento sancionador tributario”, op. cit., página 78).

posibilidades de integración del expediente mediante la realización de actuaciones complementarias y de rectificación de la propuesta de resolución de las que la Administración Tributaria podrá hacer uso antes de dictar la resolución definitiva, posibilidades de actuación que, por afectar a los hechos o fundamentos de Derecho en los que se sustenta la propuesta de resolución, requieren la necesidad de conceder al interesado un nuevo trámite para que éste pueda alegar lo que su derecho convenga, materializándose así la necesaria contradicción entre las partes al dárseles las mismas posibilidades de defensa¹⁰².

Comenzando por la tramitación *común* del procedimiento sancionador en materia tributaria, en el artículo 24. 1 RGRST¹⁰³ está previsto que el órgano competente para dictar resolución pueda ordenar la integración de las actuaciones desarrolladas mediante la práctica de actuaciones complementarias, actuaciones complementarias que desembocarán en la formulación de una nueva propuesta de resolución en relación a la cual habrá de observarse otro trámite de alegaciones conforme a lo dispuesto en el artículo 23. 5 RGRST, precepto que desarrolla el artículo 210. 4 LGT y al se remite expresamente el artículo 24. 1 RGRST. Por esta razón, por tratarse de una mera reiteración del ya visto trámite de alegaciones correspondiente al artículo 210. 4 LGT, habrá de estarse a lo apuntado al respecto con anterioridad, destacándose tan sólo que en la reiteración de este trámite sí que se debería poner de manifiesto el expediente al interesado al objeto de que pueda formular sus alegaciones, circunstancia que se advertía no acaecía en las reiteraciones del trámite de alegaciones en el procedimiento inspector -excepción del aplaudido artículo 188. 4 letra b) RGGIT- y que procurará en cambio un mayor contradicción en el procedimiento sancionador en materia tributaria por equipararse la posibilidades de alegación entre la Administración y obligado tributario. No obstante lo anterior, se entiende que el interesado no podrá aportar nuevos documentos en esta reiteración del trámite de alegaciones de acuerdo de lo dispuesto en el artículo 96. 4 RGGIT.

102 Haciendo referencia a estos supuestos de integración de las actuaciones y rectificación de la propuesta de resolución, DE MIGUEL ARIAS apunta en este sentido que "En la regulación del procedimiento sancionador tributario se prevé la reiteración del trámite de audiencia en distintos casos en los que, de otra manera, se provocaría indefensión al sujeto afectado por el mismo, bien por la modificación de los hechos que tendrá en cuenta el órgano competente para imponer la sanción, bien por variar la propuesta de resolución" (DE MIGUEL ARIAS, S.: "El derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución, y el derecho a la audiencia en el procedimiento sancionador tributario", op. cit., página 79).

103 Véase lo dispuesto en el artículo 23. 1 RGRST sobre la reiteración del trámite de alegaciones en los supuestos de integración de las actuaciones en la tramitación *común* del procedimiento sancionador en materia tributaria:

"El órgano competente dictará resolución motivada, a la vista de la propuesta formulada en la instrucción del procedimiento y de los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente, sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas; en este caso, concluidas éstas, deberá formularse una nueva propuesta de resolución a la que será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo anterior".

En relación con el trámite de audiencia previo a la firma del acta, sería conveniente prever la necesidad de que, conjuntamente con el expediente, se ponga de manifiesto una propuesta de regularización evacuada por el actuuario

A continuación, el artículo 24. 2 RGRST¹⁰⁴ contempla la posibilidad de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta de resolución por considerar sancionables otras conductas del interesado, por cambiar la tipificación o aumentar la graduación de las infracciones.

Pues bien, esta vicisitud de la tramitación *común* del procedimiento sancionador en materia tributaria conoce también de su respectiva garantía de contradicción, si bien, a diferencia del supuesto anterior de integración de las actuaciones, lo cierto es que el artículo 24. 2 RGRST se limita a la concesión al interesado de un plazo reducido de diez días para la formulación alegaciones, lo que comportará, a falta de disposición en contrario similar al artículo 24. 1 RGRST, tanto la no obligatoriedad

de una nueva puesta de manifiesto del expediente como la imposibilidad de aportar nuevos documentos de acuerdo con el artículo 96. 1 *in fine* y 4 RGGIT.

En este sentido, aun admitiendo que se trata de un trámite de alegaciones limitado, DE MIGUEL ARIAS parece mostrarse partidaria de extender el alcance de esta garantía de contradicción y considera incluso que debería admitirse la presentación de nuevos documentos¹⁰⁵. Sin embargo, limitando el discurso a una hipotética obligatoriedad de la nueva puesta de manifiesto del expediente y a la posibilidad o no de aportar nuevos documentos, lo cierto es que la redacción del artículo 24. 2 RGRST y su confrontación con otras disposiciones concordantes -esto es, el artículo 96. 1 *in fine* y 4 RGGIT a contrario y el artículo 24. 1 RGRST en contraste- dejarían pocas posibilidades para fundamentar tales exigencias; de una parte,

104 Véase lo dispuesto en el artículo 24. 2 RGRST sobre la concesión de un nuevo plazo para formular alegaciones en los supuestos de rectificación de la propuesta de resolución en la tramitación *común* del procedimiento sancionador:

"En el caso de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta de resolución por concurrir alguna de las circunstancias previstas en el párrafo siguiente, la rectificación se notificará al interesado, el cual podrá formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de 10 días contados desde el siguiente a la notificación.

(...)

Las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior son las siguientes:

- a) Cuando se consideren sancionables conductas que en el procedimiento sancionador se hubiesen considerado como no sancionables.
- b) Cuando se modifique la tipificación de la conducta sancionable.
- c) Cuando se cambie la calificación de una infracción de leve a grave o muy grave, o de grave a muy grave".

105 Tras advertir que en este nuevo plazo para formular alegaciones el interesado "únicamente podrá contradecir el fundamento de las rectificaciones pretendidas", añade a continuación DE MIGUEL ARIAS que "a nuestro juicio, deberá admitirse también la presentación de otros documentos, justificantes y pruebas con base en el derecho reconocido de manera general por el artículo 34.1.r) de la LGT" (DE MIGUEL ARIAS, S.: "El derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución, y el derecho a la audiencia en el procedimiento sancionador tributario", op. cit., página 82).

porque el plazo de alegaciones previsto en el artículo 24. 2 RGRST es una actuación posterior al trámite de alegaciones del artículo 210. 4 LGT y el artículo 23. 5 RGRST, en el que ya se habrá verificado la puesta de manifiesto del expediente obstandose así una pretendida segunda puesta de manifiesto ya sea en virtud del mandato artículo 96. 1 *in fine* RGGIT a contrario o por implícita voluntad del RGRST -que cuando entiende conceder la misma expresamente lo ordena como hace en el artículo 24. 1 RGRST-, y de otra parte, porque la preclusión de la facultad de aportar nuevos documentos tras el trámite de alegaciones ex artículo 96. 4 RGGIT no es discutida en ningún sentido por este u otros preceptos.

Además, a diferencia de los correspondientes en el procedimiento inspector, este supuesto de rectificación de la propuesta de resolución no se proyecta sobre el sustrato fáctico del expediente, de manera que escasa utilidad tiene entonces la facultad de aportar nuevos documentos o medios de prueba ante la invariabilidad de los hechos a tener en cuenta.

Igualmente, el acuerdo de rectificación no tendría porque dar lugar a nuevas actuaciones más allá de ésta, sin embargo, por la necesidad de garantizar la contradicción procurando idénticas posibilidades de alegación y prueba a las partes en el procedimiento, se cree en cambio que sí podría exigirse en virtud de este principio una segunda puesta de manifiesto del expediente al objeto de que interesado pueda ejercer plenamente su derecho de defensa contando con todo lo actuado para formular sus alegaciones.

Tras estas notas sobre las garantías de contradicción en los supuestos de integración de las actuaciones y rectificación de la propuesta de resolución correspondiente a la tramitación *común* del procedimiento sancionador en materia tributaria, para finalizar este apartado es menester ahora hacer referencia a las posibilidades de defensa contradictoria que el RGRST prevé para tales incidencias cuando se trata de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento inspector.

Recordándose que en el correspondiente trámite de alegaciones el interesado era llamado a prestar su conformidad o disconformidad con la propuesta de resolución, en el artículo 25. 5 RGRST se dispone que, en los supuestos de disconformidad, “el órgano competente para imponer la sanción dictará resolución motivada, sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas”.

Ciertamente, nada dice este precepto reglamentario sobre la dación de un nuevo de trámite de alegaciones para este supuesto de integración de las actuaciones, pero, como se advertía anteriormente, el artículo 25 RGRST es una disposición que contempla las especialidades que deberán observarse en esta particular tramitación del procedimiento sancionador en materia tributaria, por lo que, no ordenándose nada en el artículo 25. 5 RGRST, habrá de estarse a lo dispuesto al respecto en la tramitación *común* de este procedimiento sancionador, lo que comporta una remisión al artículo 24. 1 RGRST, precepto que a su vez se remite al artículo 210. 4 LGT y al artículo 23. 5 RGRST al objeto de que se conceda al interesado un plazo de quince días para formular alegaciones previa puesta de manifiesto del expediente¹⁰⁶.

106 Apoyándose en la necesidad de garantizar el derecho de defensa en tal circunstancia más que en la interpretación sistemática de los preceptos mencionados, DE MIGUEL ARIAS alcanza idéntica conclusión al afirmar que “el citado reglamento no regula la tramitación a seguir en este supuesto, aunque, por equiparación al procedimiento ordinario y para garantizar el derecho de defensa, consideramos que deberá abrirse un trámite de audiencia, al objeto de que el interesado pueda manifestar su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta dictada” (DE MIGUEL ARIAS, S.: “El derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución, y el derecho a la audiencia en el procedimiento sancionador tributario”, op. cit., página 80).

En esta fase el contribuyente puede aportar pruebas y ser oído en lo relativo a cuestionar la procedencia de la vía penal, por lo que se trata de un trámite procedimental directamente relacionado con el derecho a la tutela judicial efectiva,

Por su parte, para los supuestos de conformidad con la propuesta de resolución, el artículo 25. 6 RGRST señala que ésta se entenderá dictada y notificada si en el plazo de un mes desde que se prestó la conformidad el órgano competente para imponer la sanción no acuerda la rectificación de la propuesta o la integración de las actuaciones.

Pues bien, si se acuerda la rectificación de la propuesta de resolución, el párrafo 2º artículo 25. 6 RGRST ordena que con la notificación de la nueva propuesta se conceda al interesado plazo de quince días para formular alegaciones, mandato que, a imagen de su equivalente del artículo 24. 2 RGRST para la tramitación *común* del procedimiento sancionador en materia

tributaria, comporta la no obligatoriedad de una nueva puesta de manifiesto del expediente así como la imposibilidad de aportar nuevos documentos.

Dicho esto, debe señalarse no obstante que, a diferencia del precitado artículo 24. 2 RGRST, este precepto no limita expresamente las posibles causas de rectificación de la propuesta de resolución. Así, si se admite por analogía la aplicación de esta restricción de las causas de rectificación, tendrá que considerarse, por las razones anteriormente expuestas, que la garantía de contradicción que comporta el párrafo 2º artículo 25. 6 RGRST es idónea y suficiente para la vicisitud procedimental en la que ésta se incardina; en caso contrario, si se ignora que el artículo 25 RGRST es una disposición que sólo regula especialidades de esta tramitación del procedimiento sancionador en materia tributaria, y de esta forma se acepta que el supuesto de rectificación de la propuesta de resolución contemplado en el párrafo 2º artículo 25. 6 RGRST pueda verificarse por causas distintas de las tasadas en el artículo 24. 2 RGRST, entonces, por poder repercutir la rectificación en el sustrato fáctico del procedimiento, deberá exigirse cuando menos la posibilidad de que el interesado pueda además aportar nuevos documentos o medios de prueba para contrarrestar las posibles modificaciones en cuanto a los hechos que realice la Administración Tributaria. En la medida que la rectificación de la propuesta de resolución no comporta la práctica de nuevas actuaciones, se entiende que no es necesaria ni exigible una nueva puesta de manifiesto del expediente.

Finalmente, nada dispone el artículo 25. 6 RGRST para aquellos casos en los que se acuerde la integración de las actuaciones una vez que el interesado haya prestado su conformidad a la propuesta de resolución correspondiente a esta tramitación del procedimiento sancionador en materia tributaria, por ello, en ausencia de disposición que norme esta incidencia procedimental y recalando que el artículo 25 RGRST es un precepto que sólo regula las especialidades de esta particular tramitación, habrá de estarse a lo apuntado al respecto en el artículo 24. 1 RGRST como equivalente en la tramitación *común* del procedimiento sancionador en materia tributaria, y así, por remisión de éste al artículo 23. 5 RGRST que desarrolla el artículo 210. 4 LGT, en tal circunstancia se concederá al interesado un plazo de quince días para que formule alegaciones previa puesta de manifiesto del expediente, sin posibilidad de que aporte nuevos documentos.

La audiencia previa en los supuestos de existencia de indicios de la comisión de un delito fiscal

El último *procedimiento* en materia tributaria en relación al cual se analizarán las garantías de contradicción es la tramitación que la Administración Tributaria deberá seguir para pasar el tanto de culpa a la jurisdicción, o remitir el expediente al Ministerio Fiscal, una vez que en el curso de las correspondientes actuaciones haya hallado indicios de la comisión de un delito fiscal. Frente a los escasos precedentes científicos referidos a las garantías de contradicción en los demás procedimientos tributarios, resulta sorprendente lo numeroso de las aportaciones doctrinales en relación con la introducción y posterior eliminación de la audiencia previa en esta tramitación, aunque, desafortunadamente, ello no haya desembocado en la consagración de una doctrina pacífica al respecto como a continuación se verá.

Pues bien, ya se ha dicho que una de las novedades que comportó la LGT fue la introducción de un trámite de audiencia previa del interesado antes de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción o remitir el expediente al Ministerio Fiscal; esta garantía de contradicción era desarrollada por el artículo 32. 3 RGRST, precepto que ordenaba “la puesta de manifiesto del expediente para que pueda alegar cuanto considere conveniente y presentar los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos durante un plazo de 15 días”.

Este precepto reglamentario ha sido criticado por un sector de la doctrina esgrimiendo que con el mismo, en la medida que al obligado tributario ya se habría concedido el pertinente trámite de audiencia previa o alegaciones en el desarrollo del procedimiento tributario en cuestión, no se hace sino reiterar innecesariamente la audiencia previa del interesado¹⁰⁷, y que además, las posibilidades de actuación de éste en esta nueva audiencia son demasiado amplias¹⁰⁸, pues, en buena lógica, éstas deberían limitarse a “desvirtuar la existencia de los indicios delictivos apreciados por el órgano administrativo” como apunta PEREÑA PINEDO, o en palabras del Profesor MARTÍN QUERALT, circunscribirse a “una especie de alegato sobre el extremo que en ese momento de discutía: la procedencia o no de su remisión al Ministerio Fiscal”. Sea como fuera, lo cierto es que la reiteración de la audiencia previa en esta tramitación no quedaba

107 Haciendo hincapié en que el obligado tributario ya habría sido escuchado en el seno del procedimiento en el que se exteriorizan los indicios de delito fiscal, PEREÑA PINEDO expone que “no se alcanza a comprender el sentido de este nuevo trámite cuando el interesado habrá podido, con anterioridad, realizar las alegaciones que haya estimado oportuno así como presentar todos los documentos y pruebas en defensa de su derecho” (PEREÑA PINEDO, I.: “El nuevo trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la jurisdicción por delito fiscal”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* número 3, 2005). En idéntico sentido se pronuncia MARTÍN QUERALT (MARTÍN QUERALT, J.: “La supresión del trámite de audiencia en la remisión del expediente al Ministerio Fiscal”, *Tribuna Fiscal* número 188, 2006, página 6).

108 En este sentido, PEREÑA PINEDO apunta que “es criticable la excesiva amplitud con la que se otorga el nuevo trámite: La audiencia no deberá tener por objeto la presentación de documentos o pruebas que no hayan podido ser presentados con anterioridad ni tampoco de aquellos elementos que permitan desvirtuar la existencia de los indicios delictivos apreciados por el órgano administrativo. El alcance del nuevo trámite es todavía mucho más amplio, ya que podrá extenderse a la presentación de todos los documentos, justificantes y pruebas que el interesado «estime oportunos», sin más requisitos” (PEREÑA PINEDO, I.: “El nuevo trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la jurisdicción por delito fiscal”, op. cit.).

Siguiendo con las palabras de PONT MESTRES, el trámite de audiencia previa no debería quedar limitado a la puesta de manifiesto de lo actuado sin más

especialmente justificaba desde el punto de vista del derecho de defensa del obligado tributario¹⁰⁹.

Posteriormente, con la aprobación de la Ley 36/2006 se decidió reformar el artículo 180.1 LGT para eliminar el trámite de audiencia previa¹¹⁰, señalándose en la Exposición de Motivos que "La existencia de este trámite suponía la concesión de un privilegio a la delincuencia fiscal respecto de otros tipos de delincuencia,

pues en ningún otro delito de carácter público se condiciona la correspondiente denuncia o querrela a un trámite de audiencia previa al interesado"¹¹¹, y que por ello, en aras de proteger la investigación en los

109 Críticamente, el Profesor MARTÍN QUERALT señala al respecto que "si la apreciación de indicios delictivos tenía lugar en el marco de un procedimiento sancionador -en el que ya se habían efectuado alegaciones y propuesto pruebas- o en el ámbito de un procedimiento de inspección -en el que también se habían efectuado alegaciones y propuesto pruebas- el nuevo trámite de audiencia parecía responder a un prurito garantista que nada nuevo añadía al procedimiento ya incoado (MARTÍN QUERALT, J.: "La supresión del trámite de audiencia en la remisión del expediente al Ministerio Fiscal", op. cit., página 6). En idéntico sentido se manifiesta también PEREÑA PINEDO (PEREÑA PINEDO, I.: "El nuevo trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la jurisdicción por delito fiscal", op. cit.).

110 Lógicamente, ello determinó la necesidad de reformar el RGRST para adaptarlo al resultante artículo 180.1 LGT, y así, de la nueva redacción del artículo 32.3 y 4 RGRST desaparece cualquier referencia a la audiencia del interesado al disponerse que:

"A la vista de la documentación recibida y de los informes que haya considerado oportuno solicitar, el jefe del órgano administrativo competente, si aprecia la existencia de un posible delito, deberá remitir el expediente al delegado especial o central o al director del departamento correspondiente.

(...)

Una vez recibida la documentación, el delegado o el director de departamento competente acordará, previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico, la remisión del expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, o la devolución del mismo".

111 Contrario a este pasaje de la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006 se muestra ALONSO GONZÁLEZ al afirmar que "Disentimos, por tanto, de forma radical y absoluta de la afirmación vertida en la Exposición de Motivos de la Ley cuando dice que (...) Lamentablemente, semejante aseveración revela una asunción implícita por parte del legislador de la presunción de culpabilidad para todos aquellos a quienes la Administración Tributaria, en sede de inspección fiscal, pretende la imputación de delitos contra la Hacienda Pública" (ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: "La supresión del trámite de audiencia al interesado previo al proceso penal por delito fiscal" Quincena Fiscal número 5, 2007).

Admitiéndose que la supresión de esta garantía de contradicción puede suscitar cualquier inmediato recelo, lo cierto es que una reflexión más profunda invita a aceptar lo reflejado en la Exposición de Motivos, pues no hay una suerte de presunción de culpabilidad e imputación de delitos como señala ALONSO GONZÁLEZ, sino la mera y justificada consideración de que existen indicios de criminalidad, extremo hasta el que puede y tiene que llegar la Administración Tributaria por el deber que le incumbe de actuar para la consecución de los intereses generales -¿instaurar reestablecimiento de la legalidad penal?-, y además, ante esos indicios, una vez que al obligado ya se le ha dado audiencia en el correspondiente procedimiento tributario, ¿cuál es el razonamiento que con validez jurídica justifica la reiteración de la audiencia previa para poder proceder en el garantista ámbito penal? ¿cuál es también el razonamiento que con validez jurídica justifica este dispar tratamiento respecto a otras formas de criminalidad?

casos de fraude, se aconsejaba la supresión de la audiencia previa al interesado en esta tramitación¹¹².

Contra esta decisión del legislador se han pronunciado diversos autores defendiendo la necesaria dación de audiencia previa al interesado en esta tramitación por razones fundamentalmente de garantía del derecho de defensa del obligado tributario, y así, por todos, el Profesor GARCÍA NOVOA sostiene en este sentido que “en esta fase el contribuyente puede aportar pruebas y ser oído en lo relativo a cuestionar la procedencia de la vía penal, por lo que se trata de un trámite procedimental directamente relacionado con el derecho a la tutela judicial efectiva, proclamado en el art. 24 de la Constitución”¹¹³.

No obstante lo anterior, se cree que sin embargo que la solución más adecuada a esta cuestión es la que formula FALCÓN y TELLA, que, pareciendo dar por buena la supresión del trámite de audiencia previa del artículo 180. 1 LGT, puntualiza que por ello “a partir de ahora no es preceptiva la audiencia previa, pero que la misma no queda tampoco prohibida, debiendo procederse a ella cuando no existan razones para pensar que con dicho trámite se dificulta la investigación, lo que supone, si se entiende así, que en la mayoría de los casos la audiencia previa seguirá produciéndose”¹¹⁴.

En efecto, visto que la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006 justifica la supresión del trámite de audiencia previa del artículo 180. 1 LGT en la necesidad de proteger la eficacia de la investigación del fraude y en la conveniencia de eliminar un particular presupuesto para proceder en la vía penal, privar a este trámite de audiencia del pretendido carácter preceptivo no conlleva ninguna infracción de alcance constitucional o legal, pues, por una parte, el derecho de defensa queda salvaguardado por las garantías de contradicción observadas en el correspondiente procedimiento en materia tributaria, y por otra, el derecho a ser oído en el trámite de audiencia previa sólo se ostentará “cuando proceda” ex artículo 105 letra c) CE y artículo 34. 1 letra m) LGT. De esta forma, más allá de los supuestos en los que concurra un riesgo para la investigación -o para la realización del crédito tributario como apuntaba PEREÑA PINEDO- y en los que la eliminación del trámite de audiencia previa del artículo 180. 1 LGT se convertirá en definitiva, en las restantes actuaciones éste debería concederse salvo que la Administración Tributaria justificara suficientemente su omisión, omisión que, en su caso, no debe comportar vicio de validez -pues no hay infracción del ordenamiento- sea al procedimiento originario que a la tramitación que se regula en el artículo

112 En similares términos se manifiesta PEREÑA PINEDO, que, junto a esta circunstancia justificadora de la omisión del trámite de audiencia previa del artículo 180. 1 LGT, acertadamente considera que “parece razonable que este trámite hubiera podido excluirse, al menos, cuando su concesión pudiera suponer un peligro para el crédito tributario (por ejemplo, por la sospecha de que, de otorgarse este trámite, se vayan a realizar actuaciones de desapoderamiento o alzamiento de bienes en perjuicio de la Hacienda Pública) o cuando estén próximos de transcurrir los plazos de prescripción, si bien, ello debería haberse realizado en el propio texto de la Ley General Tributaria, por ser en ésta donde, con carácter general, se reconoce el nuevo trámite al que nos referimos” (PEREÑA PINEDO, I.: “El nuevo trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la jurisdicción por delito fiscal”, op. cit.).

113 GARCÍA NOVOA, C.: “El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)”, Quincena Fiscal número 10, 2006. En este sentido se pronuncia también RUIZ ZAPATERO (RUIZ ZAPATERO, G. G.: “Audiencia previa y delito de defraudación tributaria”, Quincena Fiscal número 19, 2008).

114 FALCÓN y TELLA, R.: “Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (I)”, Quincena Fiscal número 2, 2007.

32 RGRST para pasar el tanto de culpa a la jurisdicción o remitir el expediente al Ministerio Fiscal¹¹⁵. En este sentido, finalmente, se trae a colación la STSJ de la Comunidad Valenciana de 2 de julio de 2007 (JT 2007/1534), en cuyo Fundamento de Derecho Cuarto, haciendo referencia al trámite de audiencia previa del artículo 180. 1 LGT, se apunta lo siguiente sobre su omisión:

“En definitiva, se podrá afirmar o discutir si el hecho de no dar audiencia por parte de la Administración Tributaria a una persona sometida a expediente antes de remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal las invalida de forma total o parcial con los correspondientes efectos según el pronunciamiento, si es o no subsanable etc. pero en modo alguno se puede afirmar que por esa omisión, y tras una fase de instrucción penal donde se han podido presentar todo tipo de pruebas y alegaciones, se haya vulnerado a esa persona el “derecho a la tutela judicial efectiva tal y como la concibe el art. 24 de la Constitución” sería tanto como afirmar que nuestro proceso penal no cumple con las garantías mínimas establecidas en la Constitución”.

4. La omisión del trámite de audiencia previa en los procedimientos tributarios

Una vez que se ha analizado cuáles son las consecuencias jurídicas de la omisión del trámite de audiencia previa en el procedimiento administrativo común, una vez que se han relacionado las principales garantías de contradicción en algunos de los expedientes en materia tributaria, en el apartado que continúa se tratará de verificar si aquellas circunstancias relativas a la omisión del trámite de audiencia previa anteriormente vistas (anulabilidad vs. mera irregularidad no invalidante, intangibilidad de la puesta de manifiesto del expediente, subsanación de estas incidencias procedimentales, etc.) son trasladables igualmente a los procedimientos tributarios.

Para profundizar en esta cuestión tendrá que partirse necesariamente de la respuesta que se dé a la interrogante sobre si la audiencia previa ha de reputarse como un elemento estructural de los procedimientos tributarios o como un simple trámite funcional al principio de contradicción que debe regir los distintos expedientes en esta materia. Pues bien, en ausencia de una norma en este sentido y visto que de las escasas resoluciones jurisprudenciales que se pronuncian al respecto no puede deducirse una

115 Más allá de esta razón, sobre las consecuencias jurídicas de la omisión de este trámite añade PEREÑA PINEDO que “la justificación del reconocimiento del trámite de audiencia es precisamente la posibilidad de que el interesado pueda defenderse del ilícito que se le imputa por lo que, si ha tenido ocasión de defenderse con anterioridad, la omisión del trámite constituirá una irregularidad, pero ello, insistimos, no determinará la nulidad de la actuación administrativa” (PEREÑA PINEDO, I.: “El nuevo trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la jurisdicción por delito fiscal”, op. cit.).

solución clara y unívoca de la cuestión¹¹⁶, se cree sin embargo que la respuesta a esta interrogante puede obtenerse de un análisis sistemático de las disposiciones que regulan esta cuestión sea en procedimiento administrativo común que en los distintos expedientes en materia tributaria.

Así es, sin hacer por ahora referencia a los procedimientos sancionadores en los que la aplicación de las garantías procesales inherentes al derecho a la tutela judicial efectiva relativiza las posibilidades de omisión -y posterior subsanación- del trámite de audiencia previa, ya se ha visto que la doctrina jurisprudencial dominante sobre el artículo 84 LRJAP-PAC se viene decantando por la consideración de la audiencia previa como un trámite funcional al principio de contradicción, y por ello, de no observarse en el momento procedimental señalado al efecto en el artículo 84. 1 LRJAP-PAC, su omisión no determinará la invalidez de las actuaciones si al interesado se le ha procurado la posibilidad de ejercer su derecho de defensa en la vía administrativa, circunstancia ésta que impide la concurrencia de una situación de indefensión real y efectiva del interesado, único criterio, junto a la no integridad del expediente en la puesta de manifiesto del mismo, que determinaría la anulabilidad de la resolución del correspondiente procedimiento.

En principio, a falta de una disposición que determine cuál es la consecuencia jurídica que ha de anudarse a la omisión del trámite de audiencia previa en los procedimientos tributarios -e indirectamente coadyuve a la consideración del mismo como un elemento estructural o como un simple trámite funcional al principio de contradicción-, debería considerarse que esta jurisprudencia que interpreta el artículo 84 LRJAP-PAC es aplicable al ámbito tributario para complementar lo dispuesto en el artículo 99. 8 LGT, el artículo 96 RRGIT y demás normas concordantes.

De manera que, poniendo en relación una y otros, podría concluirse, de una parte, que la audiencia

116 En efecto, mientras que en el Fundamento de Derecho Segundo de la STSJ de Galicia de 31 de enero de 2007 (JT 2007/868) se mantiene la tesis tradicional -superada- sobre la esencialidad del trámite de audiencia previa ["Lo primero que hemos de recordar es que el trámite de audiencia aparece configurado como un elemento esencial en todo procedimiento de gestión tributaria, de manera que se ofrecerá al sujeto pasivo siempre antes de redactar la propuesta de resolución para que pueda alegar lo que a su derecho convenga, según dispone el artículo 22 de la Ley 1/98, de derechos y garantías del contribuyente, de forma tal que una omisión de este trámite, que ya adelantamos ocurre en el supuesto que se contempla, determina la nulidad radical del resultado del procedimiento de gestión y, en concreto de la liquidación girada"] y sobre la imposible subsanación de su omisión en el correspondiente recursos administrativo ["No creemos que pueda admitirse que la intención del legislador sea la de que pueda subsanarse el trámite de audiencia (...) por medio de las alegaciones en que el sujeto pasivo funda el recurso de reposición que en su caso se interponga contra la liquidación en la que previamente se debía haber culminado aquel trámite"], en cambio, en una posterior resolución del mismo órgano jurisprudencial sí que se divisa ya un cierta adaptación a la tesis dominante en virtud de la cual la audiencia previa se convierte en un trámite funcional al principio de contradicción, de manera que su omisión será subsanable si en la vía administrativa sí se ha concedido al interesado la posibilidad de ejercitar su derecho de defensa; concretamente, se está haciendo referencia a la STSJ de Galicia de 23 de julio de 2008 (JT 2008/1039), en cuyo Fundamento de Derecho Tercero, tras advertirse que "En el presente caso, el acuerdo sancionador omite toda referencia a las alegaciones formuladas por la actora", se concluye que "La resolución desestimatoria del recurso de reposición, sin embargo, sí alude a las alegaciones esgrimidas por la entidad recurrente, las aborda y desestima en atención a que la complejidad de la norma no exime de su cumplimiento (...) Por tanto, la falta de motivación del acuerdo sancionador no generó indefensión dado que en la resolución desestimatoria del recurso de reposición sí se dio cumplida respuesta a todas las alegaciones vertidas por la recurrente que pudo impugnar, sin merma alguna de su derecho de defensa, en esta vía judicial".

Aunque en esta última resolución jurisprudencial no existe una omisión formal del trámite de audiencia previa -sí funcional desde el momento que las alegaciones no fueron tenidas en cuenta para dictar resolución-, lo cierto es que de la confrontación de una y otra sentencia se puede confirmar lo dicho anteriormente, esto es, que a falta de una norma expresa al respecto, la jurisprudencia tributaria no aclara tampoco el carácter esencial o las consecuencias jurídicas que han de anudarse a la omisión del trámite de audiencia previa en los procedimientos tributarios.

El trámite de alegaciones
en esta tramitación
del procedimiento
sancionador queda
limitado a la posibilidad
de prestar la conformidad
o disconformidad a la
propuesta de resolución

previa en los expedientes tributarios no se presenta como un trámite esencial de los procedimientos sino como una actuación funcional al principio de contradicción que debe regir los mismos -conclusión que encuentra apoyo precisamente en el mandato del artículo 99. 8 LGT y de las demás disposiciones que en virtud de éste, contra la pretendida rigidez del artículo 84. 1 LRJAP-PAC al respecto, permiten posponer el trámite de audiencia a un momento procedimental posterior siempre y cuando se asegure al obligado tributario la posibilidad de formular alegaciones y aportar documentos tal y como exigiría la aplicación del principio de contradicción y se garantiza en el artículo 99. 8 LGT-.

Por otra parte, consecuencia de lo anterior, la omisión de este trámite de audiencia previa o de alegaciones en el procedimiento

tributario no determinará necesariamente la invalidez de las actuaciones desarrolladas por Administración Tributaria, pues si el obligado ha tenido la oportunidad de ejercitar su derecho de defensa en un momento posterior a aquel en el que se debería de haber evacuado el mismo -o en el recurso de reposición, o en la reclamación económico-administrativa-, no podrá hablarse entonces de una situación de indefensión real y efectiva que se exige para comunicar la anulabilidad a las actuaciones desarrolladas, situación de indefensión que además el obligado tributario subsanará con la interposición de la reclamación económico-administrativa... salvo que proceda con la suficiente pericia procedimental y alegue como pretensión la anulación de las actuaciones por provocar la omisión del trámite de audiencia previa una situación de indefensión, situación cuya concurrencia y extremos deberá determinar no obstante con precisión so pena que el correspondiente órgano económico-administrativo o jurisdiccional rechace tal pretensión argumentando que se trata de una indefensión formal, de un mero defecto no invalidante -véase la STS de 13 de octubre de 2000 (RJ 2000/7915), nota 31-.

Pese a lo dicho sobre la necesidad de recurrir la omisión del trámite de audiencia previa, dando lugar así al "peregrinaje a la vía económico-administrativa", se hace notar dos advertencias al respecto que pueden tener cierta trascendencia en cuanto a la viabilidad u oportunidad de la reclamación económico-administrativa. Aunque existe alguna resolución jurisprudencial que anula las actuaciones de un procedimiento en materia fiscal por haberse omitido funcionalmente un trámite de alegaciones -a pesar de que las mismas se reiteraron en la vía económico-administrativa subsanando la situación de indefensión real y efectiva- (STSJ de Andalucía de 11 de abril de 2003, nota 36), lo cierto es que en el ámbito tributario se vienen aplicando corrientes que abogan por desestimar o por no retrotraer las actuaciones en aquellos casos en los que la situación de indefensión sea meramente formal por deberse a la impericia procedimental del obligado tributario o por alegarse exclusivamente la omisión del trámite de audiencia previa o de alegaciones.

En este sentido, haciendo referencia a una determinada estrategia procedimental en las actuaciones de comprobación e investigación -“el contribuyente mantiene el mutismo más absoluto hasta el momento en que deduce, ante los TEA, sus pretensiones contradictorias con las de la Administración”-, MORILLO MÉNDEZ apunta que la falta de diligencia en la sustanciación de las garantías de contradicción puede considerarse una circunstancia determinante de negligencia o mala fe en la actuación procedimental del obligado tributario, y que ello podría comportar la desestimación de la reclamación económico-administrativa¹¹⁷, extremo que no puede descartarse vistas las exigencias de pericial procedimental que se vienen requiriendo para la concurrencia de la situación de indefensión real y efectiva.

Igualmente, si se considera la existencia de una sólida doctrina científica y jurisprudencial -no circunscrita al ámbito tributario-, que aboga por no retrotraer las actuaciones en los casos en los que las pretensiones formuladas se fundamenten en irregularidades de carácter formal que no comportan una indefensión real y efectiva¹¹⁸, de escasa oportunidad serán las reclamaciones económico-administrativas que se presenten con la tradicional finalidad de impugnar las resoluciones por motivos exclusivamente formales y con la sana esperanza de que, anulado el acto correspondiente y ordenándose la repetición de las actuaciones, acaezca en tanto la prescripción de la potestad tributaria u otra suerte de impedimento de su ejercicio. En efecto, si se aplica tal doctrina a estos supuestos de indefensión meramente formal por la sola omisión del trámite de audiencia, entonces no habrá retroacción de las actuaciones y será el Tribunal Económico-Administrativo o el órgano jurisdiccional quien resuelva sobre el fondo de la cuestión, en base al principio de economía procesal y por “la probabilidad de que la nueva resolución sea de idéntico contenido”.

Pues bien, atendiendo a todo lo dicho hasta ahora, debe concluirse que la omisión del trámite de audiencia previa o de alegaciones en los procedimientos tributarios comporta las mismas consecuencias que tal infracción conlleva en el procedimiento administrativo común, a las que se añaden sólo alguna peculiaridad en cuanto a la viabilidad u oportunidad de las reclamaciones económico-administrativas con las que se impugna tal omisión.

Finalmente, estas consideraciones sobre la omisión del trámite de audiencia previa o de alegaciones no

117 Con cita de resoluciones administrativas y jurisprudenciales al respecto, sobre esta estrategia procedimental MORILLO MÉNDEZ manifiesta que “Consciente el interesado de que sus ventajas son netamente favorables, si plantea la defensa en régimen de monólogo y sobre todo de carencia de contradicción de parte administrativa, preferirá reservar todas sus armas argumentales para deducirlas en dicho momento, no habiendo dado al Inspector Jefe la posibilidad de conocer, ni de lejos, su línea argumental, ni aún en muchos casos la verdadera sustentación de sus pretensiones, las razones que le asisten y sus fundamentos”, añadiendo a continuación que “Porque de haber conocido el órgano administrativo el alcance de sus posibilidades, tal vez hubiera actuado de manera distinta en la motivación del acto resolutorio” (MORILLO MÉNDEZ, A.: “El trámite de audiencia en los procedimientos tributarios”, Carta Tributaria monografía número 3, 2001, páginas 12 y 13).

118 En este sentido, sobre la no retroacción de las actuaciones puntualiza TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ que “Si la omisión del trámite no ha llegado a producir una indefensión real y efectiva, no simplemente formal o aparental, del interesado y, por otra parte, puede demostrarse que la decisión final hubiera tenido que ser la misma en todo caso, lo procedente será prescindir del vicio formal y resolver el fondo de la cuestión debatida en aplicación del principio de economía procesal” (GARCÍA ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R.: “Curso de Derecho Administrativo”, op. cit., página 513).

Por su parte, en el ámbito jurisprudencial y en materia tributaria, en el Fundamento de Derecho Cuarto de la STSJ de Galicia de 22 febrero de 2002 (RJCA 2002/575) se aplica esta doctrina proveniente del Tribunal Supremo y se apunta que “En tal sentido cabe traer a colación la doctrina sentada por las SSTs 3-5-1980, 18-3 y 15-12-1987 que, con referencia a los vicios de forma, señalan que si no se ha producido indefensión, en lugar de la anulación del acto por motivos formales para reproducir el procedimiento, con la probabilidad de que la nueva resolución sea de idéntico contenido, resulta procedente que el Tribunal se pronuncie sobre el fondo de la cuestión suscitada”.

La audiencia previa en los expedientes tributarios no se presenta como un trámite esencial de los procedimientos sino como una actuación funcional al principio de contradicción que debe regir los mismos

son trasladables al procedimiento sancionador en materia tributaria, pues, como se advertía anteriormente, en esta tramitación la dación de estas garantías de contradicción no es cuestión de legalidad ordinaria basada en el artículo 105 letra c) CE en relación con el artículo 34. 1 letra m) LGT, sino una exigencia de fundamento constitucional en la medida que en los procedimientos sancionadores sí son de aplicación las garantías procesales del derecho a la tutela judicial efectiva, aplicación que en cuanto al principio de contradicción exige la estricta evacuación de tales trámites antes de

dictarse resolución al objeto de que las partes posean “idénticas posibilidades de alegación y prueba”, lo que comporta la imposibilidad de omitir los mismos so pena de incurrir en nulidad de pleno Derecho la correspondiente sanción¹¹⁹ por ser un acto administrativo lesivo de un derecho susceptible de amparo constitucional.

5. Conclusiones

- Con origen en el artículo 105 letra c) CE y regulado con carácter general en el artículo 84 LRJAP-PAC, la audiencia previa es la más importante expresión del principio de contradicción en el procedimiento administrativo, “principio de contradicción que debe presidir toda clase de actuaciones, cualesquiera sean la naturaleza procesal o administrativa de las mismas” -STS de 16 de junio de 1997 (RJ 1997/5263)-.
- Frente a la antigua doctrina jurisprudencial y científica que lo contemplaba como un elemento esencial del procedimiento cuya inobservancia, por lo tanto, comportaba la nulidad de pleno Derecho de lo actuado, hoy la corriente jurisprudencial dominante considera la audiencia previa como un trámite funcional del principio de contradicción, de forma que el mismo podría omitirse sin consecuencias anulatorias siempre que al interesado se le haya dado una oportunidad para ejercer su derecho de defensa frente a las pretensiones de la Administración Pública, oportunidad de contradicción que obsta la concurrencia de una situación de indefensión que pueda comunicar la anulabilidad a las actuaciones desarrolladas.
- Además, se viene considerando igualmente que la omisión del trámite de audiencia previa no conlleva una situación de indefensión real y efectiva si el interesado subsana posteriormente tal circunstancia interponiendo el recurso o reclamación que proceda en la vía administrativa o incluso en la contencioso-administrativa.

¹¹⁹ En este sentido, haciendo referencia a la omisión de distintos trámites de alegaciones en el procedimiento sancionador en materia tributaria, se pronuncian ANIBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ (ANIBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: “Infracciones y sanciones tributarias”, op. cit.).

- En principio, este planteamiento podría aplicarse a todas las tramitaciones administrativas excepto a aquellas en las que la Administración Pública ejerce el ius puniendi del que es titular, pues en esta última hipótesis, la audiencia previa es una exigencia derivada de las garantías procesales inherentes al derecho a la tutela judicial efectiva que son de aplicación extensiva a estos procedimientos.
- En el ámbito tributario, la dación de una audiencia previa y la observancia de otras garantías de contradicción no se ha generalizado sino con la aprobación de la LDGC, disposición legal que ordenaba estos aspectos en un modo similar a la regulación contenida en la LRJAP-PAC.

En el ámbito tributario se vienen aplicando corrientes que abogan por desestimar o por no retrotraer las actuaciones en aquellos casos en los que la situación de indefensión sea meramente formal por deberse a la impericia procedimental del obligado tributario o por alegarse exclusivamente la omisión del trámite de audiencia previa o de alegaciones

- La actual LGT no sólo ha continuado esta senda garantista de la contradicción en los distintos procedimientos en materia tributaria, sino que incluso la ha aumentado al prever diversos trámites de audiencia previa y/o alegaciones en el seno de un mismo expediente, incluso reiteraciones de éstos cuando acontezcan rectificaciones de las propuestas de resolución o integraciones de las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria.
- Pese a ello, la LGT no ha regulado expresamente la cuestión de las consecuencias jurídicas que han de anudarse a la omisión de las distintas garantías de contradicción en los expedientes tributarios -aunque de su articulado sí que se podría deducir que en la LGT estos trámites no son considerado como elementos estructurales del procedimiento-, y por ambas circunstancias, en ausencia de una disposición que norme esta infracción procedimental, se podría estimar que a la misma es de aplicación la jurisprudencia dominante anteriormente vista sobre las consecuencias jurídicas de la omisión del trámite de audiencia previa y la posibilidad de su subsanación.
- Y así, como conclusión final, partiéndose de la que omisión del trámite de audiencia previa o de alegaciones se tendrá que impugnar generalmente en el pertinente recurso de reposición o reclamación económico-administrativa al objeto de evitar que tal circunstancia devenga inatacable por adquirir firmeza, se insiste en que la extensión al ámbito tributario de la jurisprudencia sobre la audiencia previa significará que tal irregularidad procedimental quedará subsanada por su necesaria impugnación por parte del obligado tributario que la padece, circunstancia que exigirá que éste actúe con suficiente diligencia procedimental e interponga el recurso o reclamación pertinente esgrimiendo como pretensión la anulación de las actuaciones por provocar la omisión del trámite de audiencia previa una situación de indefensión, situación cuya concurrencia y

extremos deberá determinar con precisión.

Por todo ello, finalmente, debe contestarse a la cuestión planteada en la introducción de este estudio señalándose que la regulación que se contiene en la LGT sobre el trámite de audiencia previa no sólo es conforme con la prevista en la LRJAP-PAC, sino que incluso va más allá de ésta y recoge perfiles más avanzados como la posibilidad posposición del trámite de audiencia a la notificación de la propuesta de resolución. Por otra parte, en lo que se refiere a su omisión y en ausencia de una disposición que norme tal aspecto, la equiparación entre LGT y LRJAP-PAC es absoluta por ser de aplicación a ambos ámbitos de actividad administrativa la misma jurisprudencia, emanada en parte resolviendo asuntos de naturaleza tributaria.

Bibliografía

- ALCALÁ SACRISTÁN, C. (Coordinador): "Manual de aplicación de los tributos", Instituto de Estudios Fiscales, 2008.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: "La supresión del trámite de audiencia al interesado previo al proceso penal por delito fiscal" Quincena Fiscal número 5, 2007.
- ANIBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: "Infracciones y sanciones tributarias", Lex Nova, Valladolid, 2005.
- CALVO ORTEGA, R. (Director): "La nueva Ley General Tributaria", Civitas, Madrid, 2004.
- CALVO VERGEZ, J.: "Principales características de los procedimientos de comprobación del cumplimiento de obligaciones tributarias materiales a la luz de lo dispuesto en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio", Quincena Fiscal número 14, 2009.
- DE MIGUEL ARIAS, S.: "El derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución, y el derecho a la audiencia en el procedimiento sancionador tributario", Revista Técnica Tributaria número 83, 2008.
- FALCÓN TELLA, R.: "Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (I)", Quincena Fiscal número 2, 2007.
- GARCÍA BERRO, F.: "La Inspección Tributaria en la nueva LGT", Quincena Fiscal número 21, 2004.
- GARCÍA ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R.: "Curso de Derecho Administrativo", tomo II, 9ª edición, Madrid, 2004.
- GARCÍA NOVOA, C.: "El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)", Quincena Fiscal número 10, 2006.
- HUESCA BOADILLA, R. (Coordinador): "Procedimientos tributarios", tomo I, La Ley, Madrid, 2007.
- MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M.: "Procedimiento en la Inspección Tributaria", 4ª edición, EDESA, Madrid, 1990.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. Y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: "Las fases de los procedimientos tributarios" en "Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala", Dykinson, Madrid, 2008.
- MARTÍN QUERALT, J.: "La supresión del trámite de audiencia en la remisión del expediente al Ministerio Fiscal", Tribuna Fiscal número 188, 2006.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: "Una reflexión sobre algunos aspectos comunes a los procedimientos de gestión tributaria", Quincena Fiscal número 19, 2008.
- MORILLO MÉNDEZ, A.: "El trámite de audiencia en los procedimientos tributarios", Carta Tributaria monografía número 3, 2001.
- NAVARRO EGEA, M.: "El derecho a presentar alegaciones y el trámite de audiencia en la gestión de los tributos", Revista Española de Derecho Financiero número 108, 2000.
- PAREJO ALFONSO, L.: "Derecho Administrativo", Editorial Ariel, Barcelona, 2003.

- PEREÑA PINEDO, I.: "El nuevo trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la jurisdicción por delito fiscal", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi número 3, 2005, Estudio.
- PÉREZ ROYO, F.: "Derecho Financiero y Tributario", 15ª edición, Civitas, Cizur Menor, 2005.
- PONT MESTRES, M.: "Acerca del derecho del contribuyente, en el procedimiento de inspección, al trámite de audiencia previa antes de suscribir el acta", Revista Técnica Tributaria número 74, 2006.
- RUIZ ZAPATERO, G. G.: "Audiencia previa y delito de defraudación tributaria", Quincena Fiscal número 19, 2008
- TARDÍO PATO, J. A.: "El principio constitucional de audiencia previa del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992", Revista de Administración Pública número 170, 2006.

Revista Técnica Tributaria

Jurisprudencia



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 10 de Diciembre de 2009, rec. 1852/2004

Ponente: Martín Timón, Manuel.

Nulidad de pleno derecho del artículo 233. 2 del RIS 1982

La Sala declara la nulidad del artículo 233. 2 del RIS 1982, en cuanto condiciona el derecho a la deducción por inversiones en programas de investigación o desarrollo a que, en el caso de que se contraten con terceros, éstos sean residentes en España. Aunque el precepto estaba derogado, esta anulación conlleva efectos diferentes que, por ello, incorporamos a la revista.

Fundamentos de Derecho

TERCERO. ..., la recurrente no solo considera carente de cobertura legal la limitación establecida en el artículo 233.2 del RIS, sino que la califica de discriminatoria y, en consecuencia, incompatible con nuestro ordenamiento jurídico, lo que permite hacer referencia y reseñar la jurisprudencia del TJCE que declara no compatible con el Derecho Comunitario las normativas nacionales que supongan una restricción a cualquiera de las libertades fundamentales recogidas en el Tratado constitutivo de la Comunidad.

Pues bien, la Sala anticipa su criterio en el sentido de estimar el motivo.

...

Pues bien, en el presente caso se trata de juzgar la legalidad de un acto administrativo de liquidación dictado y confirmado con aplicación de una norma como es el artículo 233.2 de Real Decreto 2381/1982, derogado por el Real Decreto 1622/1992 y en todo caso por la Ley 43/1995, pero con el efecto “ex nunc” propio de toda derogación, lo que permite seguir produciendo efectos respecto de actos dictados mientras la norma estuvo vigente, como es precisamente el que es objeto de consideración en el presente recurso.

Y procediendo en la forma expuesta, entendemos que es nulo el acto administrativo impugnado porque también lo es la disposición que le sirve de cobertura, esto es, el artículo 233.2 del Reglamento

del Impuesto de Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre y así debemos declararlo conforme al artículo 27 de la Ley Jurisdiccional, con el consiguiente efecto “es tunc”, inherente a dicha declaración.

Por ello, se estima el motivo.



Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2ª,

Sentencia de 10 de diciembre de 2009, rec. 16/2008

Ponente: Martínez Micó, Juan Gonzalo.

ITPAJD. Constitución de fianza. No sujeción a quienes ostentan la condición de empresario o profesional

El Tribunal Supremo en este recurso de casación en interés de la Ley, interpuesto contra sentencia del TSJ Madrid, fija como doctrina legal la siguiente: «El artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/93, vincula la no sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales a la condición de empresario o profesional de quien constituye una fianza y no a la del sujeto pasivo del Impuesto por tal operación».

A efectos de determinar la tributación de la constitución de una fianza no simultánea a la constitución de un préstamo, debe atenderse a la condición de quien otorgue el contrato de fianza: a) si es empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, la operación constituirá una prestación de servicios sujeta al IVA, y b) si no concurren ambos requisitos, la operación se sujeta, en principio, a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Cuando la operación que se realice sea la de constitución de una fianza y ésta haya sido constituida por un particular, no por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, no se trata del caso de no sujeción contemplado en el precepto citado, por lo que la doctrina legal correcta es que éste, subordina la no sujeción al Impuesto a la condición de empresario o profesional de quien constituye una fianza y no a la del sujeto pasivo del Impuesto como acreedor afianzado por tal operación.

Fundamentos de Derecho

SEGUNDO.- El Abogado del Estado interpone recurso de casación en interés de la ley contra la sentencia dictada por la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

La cuestión que somete a enjuiciamiento de esta Sala es la correcta interpretación de los arts. 7.5 y 8.e) contenidos en el Real Decreto Legislativo 1/93, de 24 de septiembre, Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el art. 25 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 828/95, de 29 de mayo.

La aplicación en interpretación que de las citadas normas ha realizado la sentencia que se impugna es gravemente dañosa para el interés general y manifiestamente errónea en cuanto que concluye que un afianzamiento otorgado por un particular, no empresario ni profesional, en favor de una entidad financiera, no debería estar sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en la medida en que el afianzado, sujeto pasivo, es una entidad financiera entre cuyos actos habituales y propios de su tráfico empresarial está la prestación de afianzamientos.

La sentencia recurrida entiende que, conforme al art. 7.5 del Texto Refundido, procede la no sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, en cuanto que la cualidad de empresario o profesional

que determina la no sujeción debe predicarse no tanto del fiador (el particular, en este caso), cuanto del afianzado, ARESBANK, entidad financiera y, por ello, empresarial.

... El Abogado del Estado señala al respecto que esta doctrina pugna frontalmente con el art. 7.5 cuyo contenido, además de ser claro, armoniza plenamente con los criterios delimitadores entre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y el IVA.

CUARTO.- ... La cuestión planteada radica en concretar si la fianza prestada se realizó a título particular o en su calidad de empresario y en desarrollo de su actividad, lo que determinaría la sujeción al ITP o al IVA.

El art. 7.5 del Texto Refundido 1/1993 refiere la no sujeción al ITP al supuesto de que la constitución de fianzas sea realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, sin tener en consideración quién sea el sujeto pasivo del tributo.

La sentencia recurrida parece recoger esta doctrina cuando en el párrafo último de su página 6 dice que la operación en cuestión debe tributar, en principio, según lo previsto en el art. 7.1 del Texto Refundido del Impuesto, sin que sea aplicable el art. 7.5 de la misma norma por cuanto al fiador no es empresario o profesional que realice la operación de afianzamiento en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, ya que efectúa esta operación en nombre propio y en el mismo documento en el que también interviene en nombre y representación de otras dos entidades, lo que acredita que su intervención no lo es por razón de su actividad profesional o empresarial.

Sin embargo, la sentencia recurrida se desvía en el párrafo siguiente -el primero de su página 7- cuando se inclina por considerar, erróneamente, que lo que se debe tener en cuenta no es la cualidad no profesional o empresarial del fiador o constituyente de la fianza sino la del sujeto pasivo del ITP.

En definitiva, para determinar la tributación de la constitución de una fianza no simultánea a la constitución de un préstamo, debe atenderse a la condición de quien otorgue el contrato de fianza:

- a. Si éste es empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, dicha operación constituirá una prestación de servicios sujeta al IVA.
- b. Si no concurren ambos requisitos, la operación estará, en principio, sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

Con lo que se ha dicho se puede ya concluir que cuando la operación que se realice sea la de constitución de una fianza y ésta haya sido constituida por un particular, no por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, no estaremos en el caso de no sujeción contemplado en el art. 7.5 del Texto Refundido 1/1993 de la Ley del ITP. Por eso consideramos correcta la doctrina legal que propugna el Abogado del Estado de que el art. 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993 subordina la no sujeción al ITP a la condición de empresario o profesional de quien constituye una fianza y no a la del sujeto pasivo del ITP como acreedor afianzado por tal operación.

QUINTO.- Las consideraciones expuestas justifican la sustancial estimación del recurso de casación en interés de la Ley interpuesto por la Administración General del Estado, aceptando como doctrina legal la defendida por el Abogado del Estado.

Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 25 de Noviembre de dos mil nueve, rec. 983/2004

Ponente: Garzón Herrero, Manuel Vicente.

Prescripción. Eficacia interruptiva de la declaración-resumen anual.

La declaración-resumen anual en el IVA, es un acto de contenido rectificatorio de las liquidaciones efectuadas durante el año por lo que debe reconocérsele eficacia interruptiva de la prescripción.

Fundamentos de Derecho

CUARTO.- Por razones metodológicas vamos a comenzar por el segundo, es decir, por analizar si la declaración-resumen anual produce la interrupción de la prescripción, y ello aunque no se haga mención en ella de las cantidades y conceptos objeto de regularización.

El examen de la cuestión planteada nos obliga a examinar la naturaleza de la declaración anual del IVA en el ámbito de la prescripción.

Por lo pronto, y a estos efectos, el artículo 164 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, establece en su apartado Uno 6º: “Sin perjuicio de lo establecido en el título anterior, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a: ... 6º.- Presentar las declaraciones- liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante.

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.”

Una primera apreciación pone de relieve que el contenido propio de la declaración-resumen anual no es liquidatorio.

Siendo esto cierto no se puede ignorar que a dicha declaración se acompañan las declaraciones-liquidaciones trimestrales cuyo contenido ha de ser congruente con el de la declaración-resumen anual, pues si así no fuera la declaración-resumen anual y las liquidaciones (en este caso trimestral) serían contradictorias, y, por tanto, rechazables. Ello permite concluir que aunque la declaración-resumen anual no tiene en sí misma un contenido liquidatorio, implica y comporta una ratificación de las distintas liquidaciones efectuadas durante el año.

Este elemento de la declaración-resumen anual, de ratificación de las liquidaciones efectuadas durante el año, permite imputar a tales declaraciones un contenido interruptivo de la prescripción, por efecto de su contenido liquidatorio y al que el artículo 66.1 de la LGT confiere carácter interruptivo.

Por lo expuesto, es rechazable la tesis del recurrente en el sentido de que la declaración-resumen anual no es una verdadera declaración tributaria, sino una comunicación informativa, pues tal aserto es, desde

luego, contrario a su denominación “declaración”, pero lo es también a su contenido, pues como ya hemos expuesto, y en virtud de la documentación que ha de acompañarla, y los datos que en ella se consignan, tiene un contenido ratificadorio de las liquidaciones efectuadas durante el año.



Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 18 de Febrero de 2010, rec. 470/2006

Ponente: Córdoba Castroverde, María de la Esperanza.

IS. No procede deducción por reinversión de beneficios extraordinarios por los bienes que no se destinen a la actividad empresarial de forma duradera.

Entre las muchas cuestiones que se suscitan en la sentencia, destacamos la referida a la adjudicación de inmuebles a una entidad financiera en pago de deudas, respecto de cual, siguiendo anteriores pronunciamientos declara que la entidad contribuyente no tiene derecho a la aplicación del sistema de reinversión de beneficios extraordinarios ya que los bienes entregados no estaban destinados a servir a la actividad empresarial de forma duradera, sino que se trataba de bienes adquiridos como consecuencia de operaciones crediticias fallidas.

Fundamentos Jurídicos

SEXTO... Respecto de dicha cuestión, relativa, como se ha expuesto, a la procedencia de la aplicación del sistema de reinversión de beneficios extraordinarios regulado en el art. 21 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y de la corrección monetaria regulada en el art. 15.11, a los inmuebles adjudicados a una entidad financiera en pago de deudas, ya se ha pronunciado esta Sala y Sección en Sentencias de fecha 23 de febrero de 2006 y 19 de septiembre de 2006, entre otras, recaídas en los recursos núms. 965/2003 y 986/2003 respectivamente, a cuyos pronunciamientos procede, ahora, remitirnos por razones de unidad de doctrina y seguridad jurídica, en los que se declara:

“La cuestión que subyace en este motivo es la calificación que ha de darse a los inmuebles incorporados al patrimonio de la entidad entregados o adjudicados en pago, y su repercusión en los inmuebles adquiridos de estos activos. Dicha calificación es crucial, pues la aplicación de los preceptos citados depende del resultado de dicha calificación”.

... “Por su parte, el art. 15.11, de la citada Ley, dispone: “11. A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, se deducirá, hasta el límite de dichas rentas positivas, el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983, calculada de acuerdo con las siguientes reglas: (...)”.

Los bienes enjuiciados, que dan lugar a la impugnación de la liquidación, no estaban destinados a servir a la actividad empresarial de forma duradera, sino que se trataba de bienes adquiridos como consecuencia de operaciones crediticias fallidas, de tal manera que vienen a sustituir al pago de los créditos. La entidad los adquiere por esa vía y los destina a su venta inmediata, por lo que no resulta posible considerarlos parte del activo inmovilizado de la sociedad actora -entidad bancaria o crediticia-, a tenor de lo dispuesto en la Ley de Sociedades Anónimas, que establece el criterio de la

afectación de los bienes a la actividad de la sociedad con total nitidez, a lo que se añade la necesidad de que esa afectación sea duradera.

Por otra parte, si alguna duda plantea la literalidad de los mencionados artículos 21 y 15.11 de la LIS, Ley 43/1995 , anteriormente transcritos, sobre la necesidad de afectación de los bienes a la actividad de la sociedad para gozar de los beneficios fiscales que dichos preceptos establecen, esas dudas quedan definitivamente resueltas con la lectura de la Exposición de Motivos de la Ley, que al explicar las novedades de la reforma y en relación con la base imponible, dice lo que más arriba quedó transcrito.



Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 6ª

Sentencia de 3 de Febrero de 2010, rec. 143/2009

Ponente: Montero Elena, Concepción Mónica.

Intereses de demora. Determinación del inicio del devengo por rectificación de autoliquidaciones en virtud de sentencia del TJUE.

Se dilucida la determinación del momento de inicio del devengo de intereses de demora como consecuencia de la devolución de cuota por rectificación de autoliquidaciones en virtud de sentencia del TJCE. A juicio del tribunal, no se trata de un supuesto de ingreso indebido, sino del reconocimiento de un crédito a favor de quien ha soportado un IVA superior al repercutido, por tanto, cuando la Administración no realice la liquidación provisional en el plazo de 6 meses, viene obligada a devolver la cantidad solicitada en el plazo de 30 días; y transcurridos dichos plazos, existe un acto firme, concurriendo todos los requisitos para afirmar que dicha deuda es exigible y genera una obligación de pago que determina el devengo de intereses de demora.

Fundamentos Jurídicos

TERCERO: El problema que se plantea en el presente recurso es el momento de inicio del devengo de intereses de demora como consecuencia de los saldos positivos resultantes por aplicación de la citada sentencia.

Entiende la Administración que ha de ser desde la fecha en que se solicitó la rectificación de autoliquidaciones, mientras que la actora entiende que, por aplicación del artículo 115 de la Ley 37/1992, debe ser, una vez transcurrido el plazo de seis meses desde que se produjeron los saldos positivos en aplicación de la doctrina del TJCE.

Esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta cuestión en anteriores ocasiones, declarando que no nos encontramos ante un supuesto de ingreso indebido - pues no concurren los tasados casos previstos en el artículo 155 de la LGT y Real Decreto 1163/90 -, sino ante el reconocimiento de un crédito a favor de quien ha soportado un IVA superior al repercutido, precisamente para mantener la neutralidad del Impuesto. Por ello el régimen de intereses de demora sigue el expresamente previsto en el artículo 115 de la Ley 37/1992 en los términos solicitados por la actora y que pasamos a analizar.

Pues bien, la cuestión de autos se centra en determinar el régimen aplicable a la devolución del IVA soportado superior al repercutido a fin de determinar el momento de inicio del devengo de los intereses a favor del titular del crédito frente a la Hacienda. Y para la determinación de tal circunstancia es necesario acudir a las normas reguladoras del IVA, pues son créditos derivados de dicho concepto tributario frente al Estado los que fundan la base de la petición de compensación.

Así las cosas, hemos de acudir al contenido del artículo 115 de la Ley 37/1992 que determina la obligación

de la Administración de realizar la liquidación provisional en el plazo de seis meses a contar desde la fecha de petición de devolución de cantidades correspondientes a IVA cuando el IVA soportado es superior al repercutido, y a proceder a su devolución en el plazo de treinta días. Cuando la Administración no realice la liquidación provisional en el plazo de seis meses viene obligada a devolver la cantidad solicitada en el plazo de treinta días. Ello significa que transcurridos los señalados plazos, existe un acto firme, sea expreso o tácito, por el transcurso de seis meses en orden a la obligación de abonar el IVA reclamado, y transcurrido el plazo de treinta días es exigible la deuda. En tal momento concurren todos los requisitos para afirmar que dicha deuda es exigible en los términos antes expuestos.

Se trata de un acto de liquidación provisional por silencio administrativo positivo frente a la petición del sujeto pasivo, que no impide una ulterior liquidación definitiva, pero que genera una obligación de pago que a su vez determina el devengo de intereses de demora por estar previsto en el propio precepto.

En el presente caso el inicio del devengo lo es transcurrido los seis meses del saldo a favor de la actora, el 31 de julio de 2002, respecto del ejercicio 2001 y el 31 de julio de 2003 respecto del 2002.

De lo expuesto resulta la estimación del recurso y anulación del acto impugnado en lo que se refiere a los intereses de demora devengados por la multa impuesta.

Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª

Auto de 16 de Noviembre de 2009, rec. 204/2009

Ponente: Calderón González, Jesús María.

Suspensión de la ejecución de lo recurrido sin prestación de garantía, condicionada al mantenimiento de la situación del procedimiento concursal, con la posibilidad de revisar la medida.

La Audiencia Nacional acuerda 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 dicha medida a la posibilidad de circunstancias sobrevenidas que pudieran surgir en el seno del procedimiento concursal. La sentencia argumenta que la situación de concurso de acreedores en la que está inmersa la empresa hace que los créditos tributarios sean también créditos concursales, por lo que la posición económica de los restantes acreedores aún podría verse agravada en mayor medida en el caso de que se llevase a cabo la ejecución.

Fundamentos Jurídicos

TERCERO.- Por razones de orden expositivo, resulta aconsejable abordar en primer lugar el análisis de los motivos que se refieren a la influencia del proceso concursal abierto para la decisión de esta pieza separada.

Respecto a esta concreta cuestión, los razonamientos que aduce la sociedad recurrente para obtener la suspensión sin garantía de las liquidaciones citadas son de dos clases: a) la dificultad -práctica imposibilidad- de acceder a los avales que serían precisos en principio, como condición para obtener tal suspensión; y b) la alteración del régimen objetivo y subjetivo que, con esa exigencia económica, podría surgir para la posición jurídica de la demandante en este proceso, como consecuencia de su sometimiento a un procedimiento concursal, ...

Pese a la indefinición de la solicitud al respecto, cabe suponer racionalmente esa dificultad de obtener un aval idóneo al caso, dado el cuantioso importe de la deuda tributaria -que supera los 18 millones de euros y que habría de incrementarse en una cantidad adicional para intereses y otros gastos-, dificultad que prácticamente alcanza aquí la naturaleza procesal de los hechos notorios y, como tal, no necesitados de prueba, que por lo demás no pone el Abogado del Estado en tela de juicio.

Además, en relación con ese obstáculo objetivo, se encuentra también una razón de orden subjetivo que no es de menor importancia: que, por virtud de la declaración del concurso, la administración de la empresa queda deferida a los administradores concursales, que habrían de ser los encargados de obtener en el mercado las oportunas fianzas o avales, siendo así que, como es obvio, tales administradores no sólo deben actuar en pro de la empresa concursada, en cumplimiento de los deberes de su cargo, sino obrar en la mejor defensa de los intereses del concurso...

SÉPTIMO.- Por lo demás, el argumento central para dirimir la suspensión pedida y que de accederse a ésta, como se pide, no se condicione a la previa prestación de garantía, es que la cuestión no puede dilucidarse en modo alguno prescindiendo de la situación jurídica creada en el concurso de acreedores, dada su directa influencia en el caso.... lo que es innegable es que los créditos tributarios que ahora se controvierten son, también, desde el punto de vista de aquél procedimiento, créditos concursales, sujetos en todo a un complejo estatuto legal de derechos, obligaciones, prelación y excepciones que no deben quedar condicionados ni alterados en este recurso contencioso-administrativo, cuyo único objeto procesal es el de determinar la conformidad a Derecho de los actos administrativos que han dado lugar a su interposición.

A tal efecto, no puede desconocerse que la Administración está en todo caso impedida de ejecutar la deuda aquí impugnada, al margen de cuál fuera la decisión cautelar que pusiera fin a la presente pieza. Así lo dispone el artículo 55.1 de la Ley Concursal, relativo a "Ejecuciones y apremios"...

Tales previsiones coinciden con lo establecido por las siguientes normas fiscales, limitativas por vía singular de la potestad ejecutiva de la Administración: a) el art. 164.1.b) LGT, respecto a la concurrencia de la ejecución administrativa con procesos o procedimientos concursales o universales, impide esa ejecución singular autónoma de las deudas tributarias, incluso apremiadas; b) el artículo 164.2 llega a igual conclusión, dada su remisión global a la Ley Concursal... y c) el artículo 77.2 LGT dispone, aun para una fase distinta y más avanzada del procedimiento colectivo, que "en caso de convenio concursal, los créditos tributarios a los que afecte el convenio, incluidos los derivados de la obligación de realizar pagos a cuenta, quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal"...

En suma, por más que éste Tribunal pretendiese adoptar la medida suspensiva y someterla a caución al margen de los avatares del procedimiento concursal abierto, lo cierto es que el efecto jurídico de tales hipotéticas medidas procesales sería materialmente irrelevante en tanto se mantuviera el status quo jurídico creado en dicho proceso concursal, con independencia de que, por otra parte, podría ser perturbador para los distintos intereses en juego...

En otras palabras, no es procedente la adopción de medidas cautelares que alteren o condicionen la situación de equilibrio entre los créditos que en dicho procedimiento colectivo se haya establecido, también bajo tutela judicial, a menos que se justificasen cumplidamente razones de imperiosa necesidad que justificasen tal alteración como medio idóneo y proporcional para salvaguardar los fines propios de este proceso, en el sentido de que su finalidad de tutela quedase completamente desvirtuada si se obrare de otro modo...

NOVENO.-... En definitiva, puede afirmarse que la suspensión que aquí procede adoptar, aún sin caución, no perjudica a la Administración más allá de lo que lo hace el propio régimen concursal, que le priva de toda medida ejecutiva. Y también que someter a garantía esa suspensión como condición sine qua non constituiría una medida desproporcionadamente desfavorable para la recurrente -con riesgo no sólo virtual para la plenitud de la tutela judicial efectiva a que aspira-, en tanto que el efecto beneficioso para la Administración derivado de ese hecho no lo sería por razones procesales, esto es, en su genuina función de garantía del pago por parte del beneficiario de la deuda tributaria litigiosa, sino que surgiría directamente de la eventual alteración en su favor de su posición en el seno del concurso de acreedores, la cual, como hemos visto, podría afectar negativamente a terceros.

Por lo demás, el artículo 133.1° LJCA dispone que: “1. Cuando de la medida cautelar pudieran derivarse perjuicios de cualquier naturaleza, podrán acordarse las medidas que sean adecuadas para evitar o paliar dichos perjuicios. Igualmente podrá exigirse la presentación de caución o garantía suficiente para responder de aquéllos”. La facultad atribuida al órgano judicial en este precepto es comprensiva, a juicio de la Sala, no sólo de medidas o cautelas de orden económico, sino de cualesquiera otras que se juzguen necesarias, no sólo para la plena efectividad de la medida y de su reversibilidad, que es la hipótesis propia o natural, sino también para garantizar que la suspensión no colisiona con derechos o intereses de otra clase.



Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 9ª,

Sentencia de 3 de Diciembre de 2009, rec. 165/2009

Ponente: Quesada Varea, José Luis.

Tasa por prestación del servicio de gestión de residuos urbanos. Cálculo de la cuota tributaria de la tasa en función del valor catastral de los inmuebles.

En relación a la polémica tasa por prestación del servicio de gestión de residuos urbanos del Ayuntamiento de Madrid, se discute, entre otras cuestiones, el cálculo de la cuota de la tasa en función del valor catastral de los inmuebles. La sentencia desestima el recurso considerando que la importancia que la Ordenanza ha ofrecido al principio de capacidad económica no es arbitraria, sino una opción absolutamente legítima del Ayuntamiento que se aprecia en la memoria económica el riguroso cumplimiento de la consideración del coste general del servicio de basuras como límite máximo del importe de la tasa. Por otra parte, considera el tribunal que no puede exigirse que la cuota que haya de pagar cada sujeto pasivo esté cuantificada por referencia al coste que entraña la prestación del servicio a ese concreto sujeto.

Fundamentos de Derecho

CUARTO.- El reproche fundamental que late en los distintos motivos del recurso interpuesto por AMEGA consiste en la decisiva incidencia que tiene el valor catastral de cada inmueble para la determinación de la cuota tributaria. Como se ha visto, dicho elemento constituye el único factor para calcular la cuota de las viviendas y el más relevante respecto de los inmuebles con otro uso.

La argumentación que utiliza la recurrente acerca de la infracción de múltiples principios constitucionales y tributarios se basa en la necesidad de que exista una correlación entre el coste del servicio prestado a cada contribuyente y la cuota de la tasa. Dado que las tasas, según expone, poseen el carácter de contraprestación, «como prestación patrimonial de carácter público y sinalagmático» (según sus palabras), exigen el respeto del principio de equivalencia configurado como el coste real de prestación del servicio. Ajuicio de la actora, la cuantificación de la tasa en función del valor catastral obedece exclusivamente al principio de capacidad económica y no al de equivalencia.

No obstante esta fundamentación, la Sala discrepa del planteamiento de que parte el recurso. La regla de correlación entre el coste del servicio y la tasa no es aplicable sino de manera global o general, lo que significa exclusivamente que los gastos que haya de subvenir el Ayuntamiento por la prestación del servicio en su totalidad han de corresponderse al alza con los ingresos previstos por consecuencia del cobro de la tasa a todos los contribuyentes... Tal es el sentido del art. 24.2 LHL...

También éste es el significado que ha de otorgarse al principio de equivalencia con arreglo a lo establecido en la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. cuyo art. 7 lo define del siguiente modo: «Las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible».

Posteriormente, el art. 19 regula lo que denomina «Elementos cuantitativos de las tasas», reproduciendo en su número 2 la misma fórmula que contiene el citado art. 24,2 LHL...

QUINTO.- La más importante razón contra la concepción que propugna la recurrente del principio de equivalencia es, sencillamente, la vigencia del principio de capacidad económica en la fijación de la cuota, lo que carecería de toda justificación si la tasa se concibiera como una mera contraprestación por el servicio individualmente recibido por cada sujeto pasivo.

El art. 24.2 LHL antes citado establece las normas que han de regir la determinación del importe de la tasa considerada de manera general. Una vez establecido dicho importe, la distribución entre los obligados tributarios puede efectuarse con múltiples criterios. Es en este momento cuando entra en juego el referido principio, estableciendo el número 4 del mismo artículo: «Para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas»...

Es indudable que el principio del beneficio, retributivo o sinalagmático en que la Asociación demandante pretende fundamentar la tasa, ha de decaer cuando la norma que la regula acoge otros principios generales de los tributos, como son los de igualdad y progresividad del art. 31.1 CE.

....

Por lo demás, la importancia que la Ordenanza ha ofrecido al principio de capacidad económica no es arbitraria, sino una opción absolutamente legítima del Ayuntamiento recurrido que sólo cabría inadmitir en la situación que contempla la STS de 6-3-99 citada: «una tarifa de la tasa calculada, única y exclusivamente, con referencia a esta base de imposición, en cuanto supondría una desconexión total respecto del coste real o previsible del servicio, estaría en contradicción con el mismo concepto y significación de la tasa y, desde luego, con los preceptos legales antes señalados que imponen específicamente su toma en consideración». Sin duda esta eventualidad aquí no ocurre; se aprecia en la memoria económica el riguroso cumplimiento de la consideración del coste general del servicio de basuras como límite máximo del importe de la tasa.

Revista Técnica Tributaria

Doctrina Administrativa



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central (Vocalía 6ª)

Resolución: 00/980/2009, de 20/01/2010

IRPF. Opciones sobre acciones no transmisibles. Corresponde imputar el rendimiento correspondiente en la fecha del ejercicio de las mismas.

En las opciones sobre acciones no transmisibles, la renta se entiende devengada en el momento del ejercicio de la opción porque el impuesto no grava meras expectativas de rendimientos o ganancias, sino rendimientos realizados, por este motivo, para aplicar la reducción prevista para rendimientos generados en un periodo superior a dos años y no obtenidos de forma periódica, lo decisivo para determinar la periodicidad no es la adquisición de la opción, sino su ejercicio. Así pues, la circunstancia de haberse concedido u obtenido en varios ejercicios no impide entender aplicable la reducción si las opciones se materializan de una sola vez.

Fundamentos de Derecho

TERCERO.- ... Como dice la Sala de lo Social del Tribunal Supremo (sentencia de 24 de octubre de 2001)... “El contrato de opción se perfecciona por el consentimiento y en el momento en que confluyen las voluntades de las partes que lo suscriben. La empresa queda obligada, vinculada desde ese instante a respetar el derecho de optar del empleado y éste tiene el derecho a ejercitar esa opción cuando llegue el momento... El término o plazo para su ejercicio se configura así como el presupuesto o elemento esencial, como un requisito propio, típico e inseparable del negocio jurídico mismo de opción, sin el que no cabría conceptualarlo de tal”.

CUARTO.- es criterio consolidado de este Tribunal, coincidente con el reiteradamente expresado por la Dirección General de Tributos, el distinguir a los efectos de atender a la imputación temporal del rendimiento derivado de las opciones sobre acciones otorgadas por las empresas a sus empleados, entre aquellas opciones transmisibles de aquellas que no lo son, pudiendo anticipar que en caso de opciones transmisibles el rendimiento se entenderá devengado al tiempo de concederse aquéllas, en tanto que para las opciones sobre acciones intransmisibles, el rendimiento generado se devenga cuando el empleado ejerce dicha opción...

En el presente caso estamos ante opciones sobre compra de acciones no transmisibles, por lo que, argumentado lo anterior, corresponde imputar el rendimiento correspondiente en la fecha de ejercicio de las mismas, el 15 de diciembre de 1999. Hasta aquella fecha del 15 de diciembre de 1999 el beneficiario no ha devengado renta alguna, pues el impuesto no grava meras expectativas de rendimientos o ganancias, sino rendimientos realizados, “exigibles” para el acreedor.

... A mayor abundamiento cabe citar la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2009 (cuestión de ilegalidad nº 8/2008), en la que se declara ilegal el inciso del artículo 10.3 del Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 214/1999...

QUINTO.-... por lo que aquí interesa, huelga discutir cualquier otra interpretación de aquel precepto que no sea la allí recogida, en el sentido que “si se otorgan o conceden las opciones en años sucesivos, pero se ejercitan o materializan de una sola vez, obteniendo unos rendimientos no sujetos a periodicidad, sería aplicable la reducción del 30%”...

Tribunal Económico-Administrativo Central (Vocalía 3ª)

Resolución: 00/7238/2008, de 10/11/2009

Prescripción. En la fecha de interposición de la reclamación ya había transcurrido el plazo de prescripción.

Ordenada por el TEA la retroacción de las actuaciones inspectoras, sumando el plazo que consumió la Inspección en la realización de las nuevas actuaciones comprobadoras al inicialmente invertido en la primera actuación (ambas son un sólo procedimiento), se excedió el plazo de 12 meses. Por tanto, si cuando se interpuso la primera reclamación ya se había producido la prescripción del algún ejercicio comprobado, el efecto interruptivo de la reclamación no evitó dicha prescripción.

La Administración había defendido que, en cuanto al cómputo del plazo de duración de las actuaciones regulado en el artículo 150 de la LGT, deben considerarse por separado dos grandes períodos en que se dividen las presentes actuaciones: por un lado el período que comienza con el inicio de las actuaciones inspectoras y concluye con el Acuerdo de liquidación y, por otra parte, debe de computarse de forma independiente el período posterior a la Resolución del TEAC, período en que se ha ejecutado lo dispuesto en aquella y que ha concluido con el Acto de liquidación.

Fundamentos de Derecho

SEGUNDO-. ... el interesado manifiesta que ha prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda del IS por todos los períodos comprobados; esta pretensión la argumenta en el incumplimiento del plazo establecido en el artículo 66.2 del 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...

En el presente, la entidad reclamante, además de denunciar que no procede acordar la “retroacción” de las actuaciones inspectoras al no haberse anulado las liquidaciones impugnadas por vicios procedimentales, sino por razones sustantivas (cuestión ésta, como se indicó, sobre la que habrá de pronunciarse la Audiencia Nacional en el recurso interpuesto por el interesado), considera que la Inspección de los Tributos ejecutó la Resolución del TEAC una vez transcurrido el plazo de un mes señalado en el artículo 66.2 del RD 520/2003, de lo que se deriva, según manifiesta, que haya caducado el procedimiento, y que “todas” las actuaciones producidas con anterioridad al nuevo Acuerdo de liquidación (notificado con fecha de 8 de septiembre de 2008), no interrumpen el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar el IS de 1997 a 2001.

Ciertamente, no llegamos a entender los razonamientos que han llevado al interesado a la anterior conclusión; en primer lugar, la Resolución del TEAC... se notificó a los órganos de la Inspección de los Tributos ... con fecha de 17 de marzo de 2008; y con fecha de 26 de marzo de 2008, el Inspector jefe de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero dictó “acto de instrucción” en ejecución del fallo del Tribunal Central, por el que se acordaba “dar de baja” las liquidaciones impugnadas, y “dar traslado” de

los expedientes a la correspondiente unidad de inspección, con el fin de que desarrollara las actuaciones inspectoras descritas en el Fundamento de Derecho Séptimo de la Resolución del TEAC que se ejecuta ...

Es decir, el denominado “acto de instrucción” dictado por la Inspección de los Tributos le fue notificado al obligado tributario dentro del plazo del mes al que se refiere el artículo 66.2 del RD 520/2005...

... este Tribunal ha señalado en reiteradas ocasiones... que el plazo del mes para ejecutar, a que se refiere el citado precepto, resulta aplicable tan sólo, en aquellos casos, en el que el único acto de ejecución a realizar sea dictar una nueva liquidación tributaria, pero no en aquellos casos en los que el Tribunal Económico-Administrativo ordene retrotraer las actuaciones, a fin de que se realicen los trámites procedimentales pertinentes... Asimismo, también ha declarado este Tribunal... que aunque una Resolución de un Tribunal Económico-Administrativo no se ejecute en el citado plazo de un mes, no se producirá la caducidad, puesto que la única consecuencia que se deriva del incumplimiento del plazo, es la relativa al cómputo de los intereses de demora...

Por ello, la Inspección de los Tributos en ejecución de la Resolución mencionada, procedió a realizar las actuaciones de comprobación e investigación necesarias para determinar la correcta aplicación por parte del obligado tributario de lo dispuesto en el artículo 103.3 de la LIS, conservándose todos aquellos actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido (artículo 66.3 del RD 520/2003).

TERCERO-. No obstante, el examen de la prescripción exige analizar la normativa que le resultaba aplicable al procedimiento inspector, y en concreto, lo relativo al plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras...

Así, deben distinguirse, como ha señalado este Tribunal Central en la Resolución de 25 de octubre de 2007 (RG 976/06), dos momentos:

“El primero, cuando la Inspección de los Tributos notificó a la interesada el “inicio” de las actuaciones, cumpliendo así lo dispuesto por este Tribunal. En este primer momento nos encontramos aún dentro del ámbito de la revisión en vía económico-administrativa, al que, por lo mismo, no le son aplicables los plazos que contempla el RGIT, tal como lo ha señalado este Tribunal y el propio Tribunal Supremo, que en Sentencia de 6 de junio de 2003...

“No ha lugar a plantear la prescripción sobre la base de la injustificada paralización de las actuaciones de la Inspección de los Tributos, en relación a la adopción de los actos de ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos y órganos jurisdiccionales, al amparo de lo dispuesto en el artículo 31,4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, porque la doctrina jurisprudencial reiterada y completamente consolidada, sobre la interpretación de este precepto, se refiere a la injustificada paralización de las actuaciones de la Inspección de los Tributos, a partir del momento de iniciación de su actividad de comprobación e investigación, hasta la notificación del acto resolutorio del expediente incoado, pero no al retraso en que los órganos competentes de la Inspección de Hacienda puedan incurrir en la ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos y órganos Jurisdiccionales...”

Un segundo momento o lapso temporal, que se extiende desde dicha notificación hasta que se dicta el acuerdo de liquidación, en que, como consecuencia de la retroacción ("inicio", según la terminología de la Inspección en este caso) de actuaciones inspectoras, nos encontramos ante un procedimiento de inspección, al que le son de aplicación los plazos del RGIT y sus normas en relación con la prescripción y su interrupción...

Ello es del todo lógico, ya que otra cosa supondría que por el hecho de haber intervenido un órgano revisor existiesen unas actuaciones inspectoras no sujetas a las exigencias legales sobre los plazos de su desarrollo, interrupción y finalización.

Por consiguiente, teniendo en cuenta ambos momentos, conjuntamente y ya descontadas las dilaciones imputables al obligado tributario, resulta que se realizaron actuaciones inspectoras por un total de 437 días; lo que implica, que se ha excedido del plazo máximo de doce meses que el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 prevé. Y en consecuencia, considerando lo dispuesto en el apartado 3 del citado artículo, y en el artículo 31 quarter del RGIT, el incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones, producirá el efecto de que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas hasta la finalización de dicho plazo...

No obstante, hemos de tener en consideración, a estos efectos, la eficacia interruptora de la vía económico administrativa iniciada por la interesada. Si bien las actuaciones inspectoras no tuvieron eficacia interruptiva de la prescripción, como ha quedado fundamentado, el procedimiento de revisión en vía económico-administrativa es un procedimiento diferente al procedimiento de inspección, no pudiéndose negar la eficacia interruptiva que el artículo 66.1 c) de la Ley General Tributaria 230/1963, en la redacción dada por la Ley 25/1995, otorga a todo lo actuado en vía económico administrativa...

Tribunal Económico-Administrativo Central (Vocalía 10ª)

Resolución: 00/358/2009 de 03/02/2010.- Unificación de criterio

IS. El contribuyente debe probar que los importes documentados en las facturas aportadas están relacionados con los ingresos, están contabilizados y se han realizado efectivamente.

A juicio del Tribunal, la factura no es un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones por lo cual, una vez que la Administración cuestiona razonablemente su validez, corresponde al sujeto pasivo probar la realidad de las operaciones documentadas. En el caso contemplado, la razonabilidad de la duda para admitir la deducibilidad de unos gastos de construcción, versaba sobre las sociedades prestatarias de los servicios facturados, pues, o eran desconocidas, o no tenían empleados y en definitiva no podían haber prestado tales servicios.

Fundamentos de Derecho

SEGUNDO.- ... En primer lugar, y en lo referente a la cuestión planteada relativa a determinar si los importes documentados en las facturas controvertidas han sido efectivamente realizados o si por el contrario su existencia se limita a su mera documentación formal, debe recordarse que en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, para que un gasto tenga el carácter de deducible fiscalmente, aparte de tener que cumplir el requisito de estar relacionado con los ingresos, debe cumplir asimismo el requisito de la efectividad, es decir, que el gasto se haya producido, esté contabilizado y sea justificado o justificable. En consecuencia, el sujeto pasivo tiene que probar que el gasto presente dicha correlación, esté contabilizado y se haya realizado efectivamente...

Debemos recordar que tanto la Ley General Tributaria 230/1963 en su artículo 114, como la nueva Ley General Tributaria 58/2003 en el artículo 105, atribuyen la carga de la prueba a quien pretenda hacer valer su derecho...

TERCERO.- Así, en el expediente que nos ocupa, la Inspección no ha admitido la deducibilidad de las facturas, por considerar que la realidad de las mismas no se ha justificado, pese a su aportación. La Inspección se basa en los documentos que figuran en el expediente respecto de cada de los emisores de las facturas objeto de controversia, destacando los siguientes datos: ...

- La sociedad causó baja en el IAE el 31-03-2002.
- La Inspección intentó ponerse en contacto con esta sociedad y resultó ilocalizable, manifestando los vecinos del domicilio fiscal declarado que desconocían a dicha empresa.
- La sociedad no presentaba las declaraciones del IVA y del IS.
- Los servicios facturados eran fundamentalmente de mano de obra. Ahora bien, de acuerdo con la información de la Tesorería General de la Seguridad Social, la sociedad no tenía trabajadores

- La sociedad no tuvo imputaciones de compras o de servicios
- Los supuestos pagos de estas facturas a esta sociedad no se ajustaban a los usos del comercio y eran en metálico y sin justificación



Tribunal Económico-Administrativo Central (Vocalía 5ª)

Resolución: 00/6532/2008 de 23/02/2010

IVA. Cuotas no registradas en el libro de registro de facturas recibidas. No puede conllevar la pérdida del derecho a deducir una simple obligación formal.

Por un error en el libro registro de facturas recibidas, donde constaban en el mismo ordenadas por fecha todas las adquisiciones intracomunitarias, así como las correspondientes bases e igualmente el tipo impositivo del 16% aplicable a las mismas, no figuraba consignado en el mismo el importe de las cuotas respectivas.

Como consecuencia de ello, en la propuesta de liquidación no se incluyeron como deducibles las cuotas soportadas en dichas adquisiciones intracomunitarias de bienes, pues según lo dispuesto en el artículo 99.Tres de la Ley del IVA, estas cuotas no constan registradas en el libro registro de facturas recibidas. Dichas cuotas serían deducibles, a juicio de la inspección, en la declaración-liquidación del periodo en que se contabilicen en el citado libro, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir del nacimiento del derecho a su deducción.

El caso produjo la imposición de una sanción.

Fundamentos de Derecho

SEGUNDO: ... En relación a la deducibilidad de las cuotas soportadas en tales adquisiciones intracomunitarias de bienes, debe traerse a colación la doctrina dictada por el Tribunal Supremo en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, regularizándose por el IVA devengado no declarado por el sujeto pasivo y permitiendo la deducción de la cuota no registrada. Este Tribunal Económico Administrativo Central considera que aunque el supuesto de hecho difiere en un caso (supuesto de inversión del sujeto pasivo) y otro (adquisición intracomunitaria de bienes), tienen en común que el obligado tributario no había declarado el IVA soportado deducible, que en ambos casos el destinatario es deudor del impuesto, con efecto impositivo nulo, es decir, IVA soportado e IVA repercutido se compensan, de manera que el sujeto pasivo no debe ingresar cantidad alguna en el Tesoro, no existe perjuicio para la Hacienda Pública y se considera la conducta de buena fe del obligado tributario.

En sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2009 (recurso 4608/2006) se manifiesta que en el supuesto de inversión del sujeto pasivo se obliga al empresario residente destinatario de la operación al ingreso en la Hacienda del IVA devengado por las operaciones realizadas en el territorio español por empresarios no residentes; el destinatario no pierde el derecho a deducir la cuota del IVA devengado, pues cuando presenta su declaración incluye con signo positivo el IVA devengado (autorrepercutido), como si se tratara de cualquier operación realizada por el mismo, y con signo negativo el resultado de aplicar a esta cuota del IVA la deducción por el mismo importe como IVA soportado, por lo que la inversión del sujeto pasivo no origina cuota alguna a ingresar...

A tal respecto, la sentencia de 25 de marzo de 2009 recoge:

“SEXTO: (...) La tesis que defiende el Abogado del Estado no puede ser compartida en este caso de inversión del sujeto pasivo y cuando la conducta seguida por la parte recurrida obedeció a un error razonable en la interpretación de la normativa.

Es cierto que el art. 99. cuatro de la Ley reguladora del IVA establece que “se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que su titular reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a deducir o, en su caso, emita el documento equivalente a la factura previsto en el artículo 165, apartado uno, de esta Ley “.

También lo es que el apartado tercero, segundo párrafo, del mismo precepto exige, cuando hubiere mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, para la deducción en las liquidaciones que procedan, que las cuotas soportadas estén debidamente contabilizadas en los libros registro establecidos reglamentariamente.

Ahora bien, todas las obligaciones formales están pensadas para facilitar la correcta aplicación del IVA, por lo que resulta incoherente otorgar la misma trascendencia al incumplimiento de los requisitos formales en casos de inversión del sujeto pasivo en los que el contribuyente no declara por entender que la operación no se encuentra sujeta al Impuesto, e interpreta de forma razonable pero errónea la normativa establecida, pues esta interpretación supondría la ruptura de la neutralidad.

No cabe olvidar que el derecho a la deducción forma parte indisociable del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse, ejercitándose de manera inmediata por lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones precedentes, ya que, en otro caso, se podría vulnerar el objetivo básico que con este derecho pretende alcanzarse, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del IVA, fin fundamental de este Impuesto, como viene declarando el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, entre otras muchas, en las sentencias de 14 de febrero de 1984, Rompelman, 268/83; 21 de septiembre de 1988, Comisión/República Francesa, 50/87, 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros, C-286/94 y 30 de marzo de 2006, AS-C-184/04 , Undenkanpungin Kaup.

Asimismo, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en las sentencias de 1 de Abril de 2004, 27 de septiembre de 2007 y 8 de mayo de 2008 en los asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07 ha considerado improcedente exigir requisitos suplementarios que tengan como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer el derecho de deducción, cuando la Administración Tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de los servicios de que se trate.

Por todo ello, hay que estimar que el derecho a la deducción es un derecho de carácter sustancial, y de innegable importancia en el sistema aplicativo del IVA, razón por la que una simple obligación formal, por muy justificada que la misma pueda tener para facilitar la correcta aplicación del correspondiente procedimiento administrativo, no puede conllevar la pérdida del mencionado derecho a deducir...

SÉPTIMO .- Abandonada la interpretación literal del art. 99 de la Ley , la desestimación del motivo de casación se impone, ya que si el obligado tributario se hubiera atenido estrictamente a la Ley, cumpliendo

todos los requisitos para la deducción, como el IVA en este caso es al mismo tiempo IVA devengado y soportado, siempre que el porcentaje de la deducción del IVA soportado sea del 100 %, lo que no se discutió en este caso, la inversión del sujeto pasivo no originaba cuota alguna a ingresar, no produciéndose tampoco un perjuicio para la Hacienda, aunque exista retraso en la declaración del IVA devengado, porque este retraso es el mismo que el retraso en la deducción, al neutralizarse ambos mutuamente.

De otro lado, la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 8 de mayo de 2008, asuntos C-95/07 y C-96/07, trata de un cuestión jurídica análoga a la planteada. El asunto enjuiciado era el de una empresa italiana que contrata el transporte intracomunitario de bienes desde otros Estados miembros, y las facturas recibidas o no indicaban el IVA o hacían referencia a que las operaciones estaban exentas, por lo que la empresa no dedujo cuota alguna al considerar que no estaban sujetas. La Administración tributaria consideró que a estos transportes les era de aplicación el régimen de autoliquidación, por lo que procedió a liquidar a la empresa por el IVA devengado requiriéndole de pago por estas cantidades. Sin embargo, la Administración no permitió la deducción de las cuotas soportadas al considerar que había caducado el derecho a su ejercicio y además la empresa no había emitido autofactura de las operaciones, ni habían sido anotadas en el registro de facturas emitidas...

Por tanto, debe concluirse conforme la doctrina del Tribunal Supremo y la jurisprudencia comunitaria que en el caso presente debe atenderse tanto al IVA devengado como al IVA soportado deducible, debiendo hacerse constar en la liquidación administrativa. El ejercicio del derecho a la deducción debe ser atendido al practicar la liquidación tributaria, con independencia de la inobservancia en el cumplimiento de los requisitos formales, como es el del registro contable o anotación en el libro de facturas recibidas de los documentos en los que se repercuten las cuotas soportadas. De este modo, en los supuestos analizados, supuestos de inversión del sujeto pasivo y adquisición intracomunitaria de bienes, se atenúan las cargas formales, atendiendo al principio de neutralidad que debe presidir el sistema común del IVA, pero siempre teniendo en consideración que no se produce perjuicio a la Hacienda Pública y la actuación de buena fe del obligado tributario (este último hecho es objeto de análisis en el siguiente Fundamento de derecho al analizar el elemento subjetivo de la conducta del sujeto pasivo)...

TERCERO: La segunda cuestión planteada es determinar si el acuerdo de imposición de sanción es conforme a derecho...

El artículo 170 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su apartado Dos dispone:

“Dos. Constituirán infracciones tributarias:

... 4.º La no consignación en la autoliquidación que se debe presentar por el periodo correspondiente de las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones conforme a los números 2.º, 3.º y 4.º del artículo 84.uno, del artículo 85 o del artículo 140 quinque de esta Ley.” ...

No obstante, es conocida la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo que ha rechazado el criterio de la responsabilidad objetiva, para caracterizar el ilícito tributario, el cual no puede quedar conformado únicamente por el resultado, prescindiendo de los elementos subjetivos que concurran en el sujeto infractor, por ello el Alto Tribunal ha proclamado que el grado de culpabilidad en un sujeto no puede estar ausente en el momento de calificar si una conducta coincidente con la tipificada por la norma merece o no sanción...

Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia. Su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución...

Este Tribunal concluye que el acuerdo de imposición de sanción no es conforme a derecho, ya que si bien recoge la concurrencia del requisito objetivo, en relación al elemento subjetivo el acuerdo no motiva la culpabilidad del obligado tributario y no se determina de forma detallada las razones y extremos en que basa su existencia. En el acuerdo únicamente se alude a la falta de diligencia, a la no formulación de alegaciones o a la inexistencia de una interpretación razonable de la norma. Conforme la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 22 de septiembre de 2008 (recurso 441/2005) el requisito de motivación no se cumple con la mera emisión de una declaración de voluntad del órgano de la que emana, sino que es necesario que tal declaración vaya precedida de una exposición de los argumentos que la fundamentan, y en el caso presente, tales argumentos no existen. El sancionado no puede conocer los motivos de la imposición de la sanción porque no se ha explicitado mínimamente las razones por las que se estima que el comportamiento del obligado tributario es constitutivo de infracción tributaria. Además de la falta de motivación de la culpabilidad del sujeto pasivo, deben considerarse los siguientes hechos: el obligado tributario presenta declaraciones informativas trimestrales donde se recogen las operaciones cuestionadas (a través de las cuales la Administración obtiene información y en base a las mismas regulariza la situación del obligado tributario) y libros registro de facturas recibidas, que aunque no consignen de forma expresa las cuotas soportadas, si indican las operaciones, bases y tipos impositivos aplicables; hechos que llevan a concluir que no ha existido un ánimo de ocultar las operaciones, ni una falta absoluta de contabilización de las mismas.

Tribunal Económico-Administrativo Central (Vocalía 5ª)

Resolución: 00/4635/2008 de 01/12/2009

Sólo se incluyen en la instrucción del procedimiento sancionador los hechos o infracciones nuevos que se pongan de manifiesto en éste, no aquellos que ya hubieran sido puestos de manifiesto en otro procedimiento de comprobación.

La separación del procedimiento sancionador y de liquidación conduce a que, en un procedimiento sancionador incoado por la Inspección derivado de actuaciones de comprobación general -existiendo un previo procedimiento de comprobación abreviada o limitada del mismo ejercicio y concepto tributario instruido por Gestión-, sólo pueden ser incluidos en la instrucción del procedimiento sancionador, consecuencia de la inspección, los hechos o infracciones nuevos que se pongan de manifiesto en éste, pero no aquellos que al iniciarse éste ya hubieran sido puestos de manifiesto en otro procedimiento de comprobación, ya que será de este procedimiento del que deba derivarse el correspondiente expediente sancionador.

Fundamentos de Derecho

TERCERO.- El órgano instructor justifica la imposición de sanción en función de los hechos recogidos en el Acta de Conformidad incoada con fecha de 12 de Julio de 2006, la cual recoge las actuaciones inspectoras y en la que se hace constar que ha existido por parte del obligado tributario durante el procedimiento de comprobación el reconocimiento de una serie de deudas tributarias...

Ahora bien debe precisarse que del examen del expediente se advierte que durante el procedimiento de inspección, ni fueron descubiertas nuevas cuotas tributarias, ni fueron declaradas o reconocidas por el obligado tributario, ya que esto último se produjo con anterioridad al inicio de actuaciones inspectoras, sin que tampoco en ningún caso pudiera entenderse que el procedimiento de inspección fuera una continuación del procedimiento de comprobación iniciado por Gestión Tributaria, puesto que del examen de la documentación obrante se desprende claramente que se trata de dos expedientes de comprobación distintos, iniciándose el de Inspección después de finalizado el llevado a cabo por Gestión Tributaria.

Como regla general, cuando la infracción consista en dejar de ingresar (art. 191 LGT), la sanción debe corresponder a las cuotas tributarias puestas de manifiesto con ocasión del procedimiento de comprobación tributaria estando directamente relacionado el importe de dichas cuotas no ingresadas descubiertas por la Inspección con la cuantificación de la sanción: "La base de la sanción en la infracción prevista en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será el importe de la cantidad a ingresar resultante de la regularización practicada". (art 8 RD 2063/2004, de 15 de octubre). A la misma conclusión se llega con la lectura del art. 30,1 B del reglamento inspector anteriormente transcrito en el que la sanción resultante se aplica sobre las cuotas "resultantes del Acta de Inspección".

Debe señalarse que nada impide que la Inspección -como órgano con mayores competencias- inicie una nueva comprobación del mismo ejercicio y concepto tributario, máxime cuando la comprobación realizada

por Gestión Tributaria era limitada mientras que la iniciada por aquella tenía carácter general; pero a efectos sancionadores, sólo podrán ser incluidos en la instrucción del procedimiento sancionador consecuencia de esta última comprobación, los hechos o infracciones nuevos que se pongan de manifiesto en éste, pero no aquellos que al iniciarse éste ya hubieran sido puestos de manifiesto en otro procedimiento de comprobación, ya que será de este procedimiento del que deba derivarse el correspondiente expediente sancionador.

... Debe puntualizarse que aunque la regla general de competencia sancionadora contenida en el citado reglamento es la atribución al órgano que ha desarrollado la comprobación tributaria (art. 25), ninguna norma excluye expresamente que las actuaciones de comprobación llevadas a cabo por los Organos de Gestión tributaria, puedan ser objeto de instrucción a efectos sancionadores por las Dependencias de Inspección, pero es evidente que en este caso, el plazo de iniciación del procedimiento sancionador deberá ser referido a dicho procedimiento de comprobación, ya que es durante dicho procedimiento cuando se han puesto de manifiesto los hechos objeto de infracción tributaria.

CUARTO.- Sentado pues que el procedimiento del que se deriva el procedimiento sancionador es el procedimiento iniciado con fecha de 27 de Septiembre de 2002 por parte de los Órganos de Gestión Tributaria y que finalizó con la Diligencia de hechos de 14 de Octubre de 2002, debe destacarse que si bien no existe propiamente una liquidación tributaria notificada al interesado, en el informe interno emitido por la Oficina gestora se expone que el procedimiento de comprobación ha finalizado, y que las cuotas finalmente comprobadas son coincidentes con las declaradas por el interesado, haciéndose constar que la declaración presentada por el interesado se realizó una vez iniciado el procedimiento de comprobación. Están en dicho procedimiento, por tanto, suficientemente constatados los elementos de hecho punibles para iniciar el correspondiente procedimiento sancionador, debiéndose analizar si éste se inicia dentro de los plazos establecidos al efecto...

En base a lo anterior, debe entenderse que no habiéndose iniciado el procedimiento sancionador dentro del plazo de tres meses indicado, y, por otro lado, no existiendo como consecuencia del procedimiento de inspección finalizado con la incoación de Acta de Conformidad de fecha 12-06-06 nuevos hechos ni cuotas tributarias puestas de manifiesto distintas de las comprobadas por la Oficina de Gestión Tributaria en Octubre de 2002, debe ser anulada la sanción impuesta por la Inspección y estimarse el presente recurso.

Tribunal Económico-Administrativo Central (Vocalía 6ª)

Resolución: 00/4060/2008 de 24/11/2009

IRNR. Ganancias patrimoniales. El tipo de gravamen aplicable debe equipararse al que se aplica a los residentes, en virtud del TJUE.

En aplicación de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2009, el tipo de gravamen aplicable a ganancias patrimoniales obtenidas por no residentes como consecuencia de la transmisión de elementos patrimoniales debe equipararse al que se aplica a los residentes.

Fundamentos de Derecho

SEGUNDO: En cuanto a la primera cuestión planteada relativa a determinar si resultan de aplicación con carácter retroactivo las modificaciones introducidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante TRLIRNR) por la ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio, en concreto la que establece un tipo impositivo del 18% para las ganancias patrimoniales derivadas de operaciones como la acontecida en el supuesto objeto de estudio, cabe señalar que este Tribunal hace suyas las argumentaciones del tribunal de instancia en el sentido de que si bien es cierto que la Ley 35/2006 antes referenciada, en su disposición final tercera, da nueva redacción, entre otros, a los apartados 1 y 2 del artículo 25 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de 5 de marzo de 2004, diciendo que la cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible el tipo de gravamen del 18 por ciento cuando se trate de ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales. Dicha modificación solo es de aplicación, como expresamente se indica en ella, a periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007...

Por otro lado, no resulta de la ley para este caso ninguna aplicación retroactiva que tenga en cuenta la fecha de publicación del proyecto de ley ni ninguna otra...

TERCERO: En segundo lugar, la cuestión principal que se plantea básicamente en este expediente consiste en determinar si la aplicación en virtud del artículo 25 del Real Decreto Legislativo 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 en su redacción vigente cuando se devenga el impuesto aquí discutido, que establecía un tipo de gravamen del 35% al incremento de patrimonio derivado de la transmisión por el reclamante no residente de un inmueble radicado en territorio español, y no del tipo de gravamen del 15% que se aplicaba en dicho momento a los residentes, supone una vulneración del principio de no discriminación contenido en el artículo 12 del Tratado de la Comunidad Europea.

A este respecto cabe señalar que esta cuestión ha sido resuelta por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en sentencia de fecha 6 de octubre de 2009 dictada en recurso por incumplimiento interpuesto contra el Reino de España por la Comisión de las Comunidades Europeas...

“En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) decide:

- 1) Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 56 CE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, al tratar de forma diferente, hasta el 31 de diciembre de 2006, las ganancias patrimoniales obtenidas en España según que los sujetos pasivos fuesen residentes o no residentes.”

En consecuencia con todo lo expuesto y aplicada la sentencia referenciada del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de fecha 6 de octubre de 2009 al supuesto objeto de estudio procede estimar las pretensiones de la entidad reclamante conforme a lo argumentado.



Revista Técnica Tributaria

Comentario de Jurisprudencia del TJCE

Colaboradores:

- José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña
- Francisco Alfredo García Prats
Universidad de Valencia
- María Amparo Grau Ruiz
Universidad Complutense de Madrid
- Nuria Puebla Agramunt
Universidad Complutense de Madrid



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Comentario de Jurisprudencia del TJCE

Nuria Puebla Agramunt

Universidad Complutense de Madrid

Miembro AEDAF

Sentencia del TJUE de 21 de enero de 2010

Asunto: C-472/08

Partes: *Alstom Power Hydro y Valsts ieņēmumu dienests*

Síntesis:

Petición de decisión prejudicial – Sexta Directiva IVA – Artículo 18, apartado 4 – Normativa nacional que prevé un plazo de prescripción de tres años para la devolución del excedente del IVA

1. Comentario

Damos cuenta de una sentencia que resuelve una petición de decisión prejudicial que tiene por objeto la interpretación del artículo 18, apartado 4, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. La petición se presentó en el marco de un litigio entre una empresa a la que llamaremos Alstom y el *Valsts ieņēmumu dienests* que es la administración tributaria letona (en lo sucesivo, «VID») relativo a la devolución del excedente del impuesto sobre el valor añadido pagado por Alstom. Nótese que cuando esta sentencia habla del *excedente del IVA* se refiere a la diferencia entre el repercutido y el soportado deducible, como por otra parte también así lo denomina la Directiva.

La Ley letona aplicable a todos sus impuestos y tributos establece que los sujetos pasivos podrán presentar su solicitud de devolución de lo indebidamente pagado o de lo pagado en exceso dentro de un plazo de tres años, a contar éste desde que finaliza el plazo de ingreso. Y contiene otro precepto que confiere al VID la competencia para verificar y comprobar que los impuestos se calcularon correctamente y se ingresaron efectivamente. Con arreglo a esta norma, pues, si en el curso de una inspección se pone de manifiesto alguna irregularidad, el VID tiene tres años para rectificar el IVA devengado y sancionar, en su caso, el comportamiento del sujeto pasivo.

Cuando la empresa solicita la devolución del IVA de un periodo comprendido entre el año 98 y el año 2004, la Administración le deniega la misma en una parte, por haber excedido del plazo de tres años, y la empresa se opone por entender que la Directiva no establece límite para solicitar la devolución del IVA soportado que no se haya podido deducir.

Siendo ello cierto, no lo es menos que a falta de un plazo de prescripción del derecho de los sujetos pasivos a solicitar la devolución del excedente del IVA que se corresponda con el plazo durante el que el VID tiene la facultad de practicar una liquidación complementaria tras una inspección, éste se verá obligado en todos los casos a examinar las solicitudes, y que de este modo, la normativa nacional podría utilizarse de manera abusiva por un sujeto pasivo que solicitase la devolución del excedente del IVA en un periodo respecto del cual el VID ya no pueda llevar a cabo una inspección.

El tribunal dictamina que la Directiva no se opone a que un estado establezca un plazo de prescripción de tres años para solicitar la diferencia entre el impuesto repercutido y el soportado deducible, y la solución del Tribunal viene tanto de la aplicación de la analogía (sí que hay un plazo para ejercer el derecho a deducir, porque no fijar limitación temporal alguna sería contrario al principio de seguridad jurídica), como del examen de los principios de equivalencia y efectividad. No se aprecia que se vulnere el principio de equivalencia, y la duda que podría plantear el de efectividad queda despejada desde el momento en que ya el Tribunal ha reconocido en otras ocasiones la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la fijación de plazos razonables de carácter preclusivo para recurrir, pues se entiende que tales plazos no hacen prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión. Y como el Tribunal de Justicia ya ha declarado que un plazo de caducidad de dos años no puede por sí mismo hacer imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio del derecho a deducir, dado que la Directiva permite que los Estados miembros exijan que el sujeto pasivo ejerza su derecho a deducir durante el mismo periodo en el que ha nacido tal derecho, parece razonable un plazo de prescripción de tres años, como el que se cuestiona en este caso. Se entiende que es un plazo que permite al sujeto pasivo normalmente diligente hacer valer útilmente los derechos que le corresponden.

2. Antecedentes

El 7 de octubre de 2004 Alstom solicitó, con arreglo a su legislación nacional del IVA, la devolución de los importes que, a su juicio, había pagado indebidamente durante el periodo comprendido entre 1998 y el 1 de octubre de 2004. El VID decidió no devolver el IVA en determinada cuantía, porque Alstom había excedido el plazo de tres años previsto para la presentación de solicitudes de devolución del impuesto. La empresa entiende que el VID tenía la obligación de aplicar el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva, que no establece un límite en el tiempo para el derecho a solicitar la devolución, y por ello interpuso recurso, que fue desestimado tanto en primera como en segunda instancia, hasta que llegó a casación, donde se planteó cuestión prejudicial para dilucidar si los Estados miembros pueden por esta vía suprimir el derecho de devolución del excedente del IVA.

3. Cuestiones planteadas

El *Augstākās Tiesas Senāts* decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 18, apartado 4, de la [Sexta] Directiva [...], en el sentido de que se opone a que un Estado [miembro] establezca en su normativa un plazo de prescripción de tres años para el ejercicio del derecho a la devolución del excedente del [IVA] (la diferencia entre el impuesto repercutido y el impuesto soportado deducible)?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

El artículo 18, apartado 4, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el asunto principal, que establece un plazo de prescripción de tres años para la presentación de una solicitud de devolución del excedente del IVA percibido indebidamente por la administración tributaria de dicho Estado.

5. Fundamentos de la sentencia

Si bien es cierto que, como señaló Alstom, el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva no establece explícitamente tal plazo de prescripción, no lo es menos que esta circunstancia no permite, por sí sola, llegar a la conclusión de que dicha disposición debe interpretarse en el sentido de que el ejercicio del derecho a la devolución del excedente del IVA no puede acompañarse de un plazo de prescripción (apartado 15).

Por analogía con lo que se aplica al ejercicio del derecho a deducir, la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del excedente del IVA sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la administración fiscal, no se pueda poner en discusión de forma indefinida (sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, Rec. p. I-3457, apartado 44) (apartado 16).

Según reiterada jurisprudencia, al no existir una normativa comunitaria en materia de devolución de tributos nacionales percibidos indebidamente, corresponde, en particular, al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes y configurar la regulación procesal de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho comunitario confiere a los justiciables, siempre que dicha regulación no sea menos favorable que la referente a recursos semejantes de naturaleza interna (*principio de equivalencia*) ni haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (*principio de efectividad*) (véanse, en particular, las sentencias de 17 de noviembre de 1998, Aprile, C-228/96, Rec. p. I-7141, apartado 18, así como de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Rec. p. I-6325, apartado 34) (apartado 17).

En lo que respecta al principio de equivalencia, no resulta de los autos ni tampoco se alegó ante al Tribunal de Justicia que el plazo de prescripción establecido por el artículo 16, apartado 10, de la Ley de impuestos y tributos no respete dicho principio (apartado 18).

En lo que respecta al principio de efectividad, procede recordar que el Tribunal de Justicia ha reconocido la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la fijación de plazos razonables de carácter preclusivo para recurrir, en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la administración interesados (apartado 19).

En lo que respecta a la cuestión de qué debe entenderse por plazo «razonable», es preciso recordar, igualmente, que el Tribunal de Justicia ya ha declarado, en particular, que un plazo de caducidad de dos años no puede por sí mismo hacer imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio del derecho a deducir, dado que el artículo 18, apartado 2, de la Sexta Directiva permite que los Estados miembros exijan que el sujeto pasivo ejerza su derecho a deducir durante el mismo período en el que ha nacido tal derecho (sentencia Ecotrade, antes citada, apartado 48) (apartado 19).

Con mayor motivo se impone la misma conclusión respecto de un plazo de prescripción de tres años, como el aplicable en el asunto principal, puesto que, en principio, dicho plazo permite al sujeto pasivo normalmente diligente hacer valer útilmente los derechos que le corresponden según el ordenamiento jurídico de la Unión (apartado 20).

Sentencia del TJUE de 26 de enero de 2010

Asunto: C-118/08

Partes: *Transportes Urbanos y Servicios Generales, S.A.L. y Administración del Estado*

Síntesis:

Autonomía procesal de los Estados miembros – Recurso de responsabilidad patrimonial del Estado – Infracción del Derecho de la Unión – Infracción de la Constitución.

1. Comentario y antecedentes

Se da por supuesto ya que es posible exigir una indemnización al propio Estado en cuanto poder legislativo, que los parlamentos no son inmunes. También admite la primacía, aplicabilidad y efecto directo de un ordenamiento supranacional como es el de la Unión Europea. La sentencia resuelve una cuestión de derecho procesal que tiene como trasfondo si la responsabilidad patrimonial del Estado, en tanto que legislador, puede exigirse de diferente manera si la infracción lo es de derecho constitucional que si lo es de derecho de la Unión.

Nuestro legislador desde 1992 ha confirmado la posibilidad de exigir responsabilidad patrimonial al Estado por actos legislativos. Y nuestro Tribunal Supremo también, con dos sentencias de 2004 y 2005.

Lo que ocurre es que en estas sentencias, el Supremo, si bien admite que las reclamaciones se puedan interponer, tanto cuando las normas hayan sido declaradas contrarias a la Constitución, como contrarias a Derecho de la Unión Europea, somete estos últimos casos a una regla de agotamiento previo de todas las vías de recurso que existan contra el acto administrativo lesivo, que sin embargo no exige cuando la contrariedad sea a la Constitución.

El Tribunal de Justicia ha resuelto en la sentencia que comentamos de 26 de enero de 2010, que esta distinción es contraria al principio de equivalencia, de modo que ya se puede afirmar sin duda que existe la posibilidad de reclamar responsabilidad patrimonial del Estado legislador en el ámbito tributario tanto en el caso de que la Ley fiscal sea objeto de una declaración de inconstitucionalidad como en el caso de la Ley fiscal sea declarada incompatible con el Ordenamiento comunitario, sin que en ninguno de los dos casos sea necesario agotar todas las instancias previas.

El caso es el siguiente. La STJCE de 6 de octubre de 2005, en el asunto C-204/03, declaraba el incumplimiento del Reino de España de las obligaciones que le incumbían en materia de Derecho comunitario; en concreto, la norma española preveía una prorrata de deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas e instauraba una norma especial que limitaba el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones.

El artículo 10 del Tratado de la Unión regula el deber de colaboración o lealtad comunitaria, para asegurar el cumplimiento de los fines de la Unión. El artículo 228 -antiguo artículo 171- del Tratado, en

su apartado 1 señala que “si el Tribunal de Justicia declarare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud del presente Tratado, dicho Estado estará obligado a adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia”. De ahí que el 14 de noviembre de dicho año 2005, la DGT emitiera Resolución 2/2005, en la que se indicaba que el procedimiento para obtener el reintegro de las cantidades ingresadas conforme a la norma declarada incompatible con el Derecho Comunitario debía ser el procedimiento de devolución de ingresos indebidos. No obstante, la resolución estableció límites a la devolución, que ya entonces fueron criticados por la mejor doctrina¹.

Así, aunque la Sentencia europea debía aplicarse con efectos retroactivos -ya que la incompatibilidad de la norma con el Derecho Comunitario debe contemplarse con efectos *ex tunc*-, la Dirección General de Tributos manifestó que la devolución no podía hacerse sin límite alguno, de ahí que se dictaminara que ni podrían solicitarse devoluciones de ejercicios prescritos, ni se devolverían -al menos por el procedimiento de indebidos del 221 LGT- los ingresos derivados de liquidaciones administrativas firmes, ni se devolverían sin más los derivados de liquidaciones administrativas no firmes, ya que en este último caso, dijo la Dirección General, habría que estar a la resolución o sentencia que ponga fin al procedimiento.

Ya dijimos en su día que esta solución nos parecía contraria al principio de efectividad². Porque habría quienes, en previsión del fallo de la sentencia, habrían solicitado, por el procedimiento previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, la rectificación de las autoliquidaciones presentadas, al objeto de evitar la prescripción, pero habría otros para quienes los ingresos realizados al amparo de esta norma hubieran devenido firmes.

La solución para estos últimos, dado que se les denegaba, por la firmeza, la vía de la devolución de ingresos indebidos del artículo 221 LGT, así como la de la revocación del 219 de la misma Ley, entendimos que venía de exigir la responsabilidad patrimonial al Estado legislador, presentando demanda en el plazo de un año desde el día siguiente al de la publicación de la Sentencia, que fue el día 26 de noviembre de 2005.

Hubo quienes así actuaron: así, una empresa que había presentado autoliquidaciones de IVA por los ejercicios 1999 y 2000 con arreglo a los artículos de la Ley 37/1992 que habían sido declarados contrarios a Derecho comunitario, no ejerció su derecho a solicitar la rectificación de dichas liquidaciones, porque su derecho a instar tal procedimiento había prescrito en la fecha en la que el Tribunal de Justicia dictó la sentencia. Lo que hizo fue interponer un recurso reclamando la responsabilidad patrimonial del Estado ante el Consejo de Ministros, sosteniendo que había sufrido un perjuicio de 1.228.366,39 euros, correspondientes al IVA indebidamente percibido por la Administración tributaria española, perjuicio que tenía una relación de causalidad directa con la infracción de la Sexta Directiva cometida por el legislador español.

1 FALCÓN Y TELLA, Ramón: “La STJCE de 6 de octubre de 2005 sobre incidencia de las subvenciones en la prorrata y su interpretación por la Res. DGT 2/2005, de 14 de noviembre: (II) el procedimiento para instar la devolución y los “matices” introducidos por la Instrucción 10/2005”, *Quincena Fiscal* núm. 1/2006, p. 4.

2 PUEBLA AGRAMUNT, Nuria: “Sobre la norma de la prorrata en el IVA declarada contraria al Derecho comunitario: aún hay plazo para recuperar los ingresos firmes”, *Temas Tributarios de Actualidad de la AEDAF*, Informe n. 23, septiembre 2006, pp. 13 a 32.

El Consejo de Ministros desestimó esta reclamación por considerar que no se había solicitado la rectificación de autoliquidaciones en plazo, con lo que se había roto la relación de causalidad directa entre la infracción del Derecho de la Unión reprochada al Estado español y el daño supuestamente sufrido por la sociedad.

La resolución desestimatoria del Consejo de Ministros, de 12 de enero de 2007, se basaba en las dos sentencias de nuestro Tribunal Supremo, de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005, que mencionábamos al principio, según las cuales, muy sintéticamente, las reclamaciones de responsabilidad patrimonial por infracción del Derecho de la Unión están sometidas a la exigencia inexcusable del agotamiento previo de las vías de recurso, tanto administrativas como judiciales, que quepan contra el acto lesivo. Esta exigencia, sin embargo, no se requiere, a juicio del Supremo, cuando la demanda de responsabilidad lo es por normas declaradas inconstitucionales.

La empresa interpuso entonces recurso ante el propio Tribunal Supremo, el cual reconoció que la interposición de una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en la inconstitucionalidad de una ley no está sometida a ningún requisito de agotamiento previo de las vías de recurso contra el acto administrativo lesivo basado en dicha ley, contrariamente a lo que ocurre cuando la reclamación se basa en la incompatibilidad de dicha ley con el Derecho de la Unión.

A la vista de su propia jurisprudencia, el Tribunal Supremo se preguntó si la misma no resultaba contraria a los principios de equivalencia y de efectividad, en concreto por el hecho de que se aplicara una doctrina distinta a los supuestos de reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador cuando las demandas se fundaran en la aplicación de una norma declarada inconstitucional y cuando dicha infracción se fundara en una norma declarada contraria a Derecho de la Unión. Y planteó la cuestión prejudicial que comentamos.

El Tribunal de Justicia ha contestado que el Derecho de la Unión se opone a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho Derecho por una ley nacional declarada mediante sentencia del Tribunal de Justicia dictada con arreglo al artículo 226 CE sólo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha ley, mientras que tal regla no es de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma ley declarada por el órgano jurisdiccional competente.

Es decir, que el Tribunal de Justicia ha entendido que la interpretación del Tribunal Supremo, de considerar que no procede responsabilidad patrimonial por actos firmes dictados en aplicación de norma contraria a Derecho de la Unión, mientras que sí procede cuando lo es contra actos firmes dictados en aplicación de normas declaradas inconstitucionales, es contraria al principio de equivalencia.

El Tribunal ha recordado que la reparación del daño causado por una infracción del Derecho de la Unión por un Estado miembro, ni siquiera está subordinada al requisito de que una sentencia dictada por el Tribunal de Justicia con carácter prejudicial declare la existencia de tal infracción, sentencia que sí existía en este caso. Reconoce que, en la Jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, si la reclamante hubiera podido fundamentar su reclamación de responsabilidad patrimonial en

una sentencia del Tribunal Constitucional que declarara la nulidad de la misma ley por infringir la Constitución, esta reclamación habría sido estimada, con independencia de que dicha sociedad no hubiera solicitado la rectificación de dichas autoliquidaciones antes de que expiraran los plazos para hacerlo. Y que por tanto, la única diferencia entre ambas acciones de responsabilidad consiste en que unas infracciones jurídicas hayan sido declaradas, en un caso, por el Tribunal de Justicia mediante una sentencia dictada con arreglo al artículo 226 CE y, en otro, por una sentencia del Tribunal Constitucional. Pues bien, ha concluido que esta diferencia no basta para establecer una distinción entre ambas reclamaciones a la luz del principio de equivalencia.

Con este pronunciamiento se abre la puerta al abono de indemnizaciones que pueden llegar a ser muy cuantiosas, por éste u otros asuntos análogos, lo que esperadamente contribuirá a que nuestro legislador sea más cauto y escrupuloso en el respeto de los principios y normas del Derecho de la Unión Europea a la hora de transponer directivas, y en definitiva con los derechos de los contribuyentes.

2. Cuestiones planteadas

El Tribunal Supremo planteó al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Resulta contrario a los principios de equivalencia y efectividad la aplicación de distinta doctrina hecha por el Tribunal Supremo del Reino de España en [la jurisprudencia controvertida] a los supuestos de reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador cuando se funden en actos administrativos dictados en aplicación de una ley declarada inconstitucional, de aquellos que se funden en aplicaciones de una norma declarada contraria al Derecho [de la Unión]?»

3. Fallo

El Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

El Derecho de la Unión se opone a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho Derecho por una ley nacional declarada mediante sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dictada con arreglo al artículo 226 CE sólo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha ley, mientras que tal regla no es de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma ley declarada por el órgano jurisdiccional competente.

4. Fundamentos de la sentencia

“Para comprobar si se respeta el principio de equivalencia en el litigio principal, es preciso examinar si, habida cuenta de su objeto y de sus elementos esenciales, la reclamación de responsabilidad patrimonial interpuesta por Transportes Urbanos, basada en la infracción del Derecho de la Unión, y la que dicha

sociedad habría podido interponer basándose en una posible infracción de la Constitución pueden considerarse similares” (apartado 35).

“(…) en el contexto particular que ha dado origen al litigio principal tal como se describe en el auto de remisión, la única diferencia existente entre las dos reclamaciones mencionadas en el apartado 35 de la presente sentencia consiste en que las infracciones jurídicas en las que se basan han sido declaradas, en un caso, por el Tribunal de Justicia mediante una sentencia dictada con arreglo al artículo 226 CE y, en otro, por una sentencia del Tribunal Constitucional” (apartado 43).

“Esta única circunstancia, a falta de cualquier mención en el auto de remisión de otros elementos que permitan declarar la existencia de otras diferencias entre la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado efectivamente presentada por Transportes Urbanos y aquella que habría podido interponer sobre la base de una infracción de la Constitución declarada por el Tribunal Constitucional, no basta para establecer una distinción entre ambas reclamaciones a la luz del principio de equivalencia” (apartado 44).

“En tal situación, procede señalar que las dos reclamaciones antes mencionadas pueden considerarse similares, en el sentido de la jurisprudencia recordada en el apartado 35 de la presente sentencia” (apartado 45).

“De ello se deduce que, habida cuenta de las circunstancias descritas en el auto de remisión, el principio de equivalencia se opone a la aplicación de una regla como la controvertida en el litigio principal” (apartado 46).

“Habida cuenta de esta conclusión, no es necesario examinar la regla del agotamiento previo de las vías de recurso discutida en el litigio principal a la luz del principio de efectividad” (apartado 47).



Sentencia del TJUE de 25 de febrero de 2010

Asunto: C-337/08

Partes: *X Holding BV y Staatssecretaris van Financiën*

Síntesis:

Impuesto sobre sociedades – Unidad fiscal compuesta por una sociedad matriz residente y una o varias filiales residentes – Tributación de los beneficios en sede de la sociedad matriz – Exclusión de las filiales no residentes

1. Comentario

Este asunto tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el *Hoge Raad der Nederlanden* mediante resolución de 11 de julio de 2008, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de julio de 2008, en el marco de un litigio entre X Holding BV, que es una sociedad de capital establecida en los Países Bajos, y la Administración tributaria neerlandesa, por la negativa por parte de esta última de autorizar a dicha sociedad la posibilidad de formar una unidad fiscal con una filial no residente.

La cuestión es si es contraria a derecho de la Unión (en concreto, si se opone a los artículos 43 CE y 48 CE) una normativa de un Estado miembro que permite a una matriz constituir unidad fiscal con una filial residente (tributar en régimen de consolidación) y que, sin embargo, no lo permite si los beneficios de la filial no están sometidos a la legislación de dicho Estado miembro. El régimen de consolidación lo que se consigue es que en sede de la matriz se consoliden beneficios y pérdidas de las sociedades que integran la unidad fiscal, y conlleva que las transacciones entre las sociedades del grupo sean fiscalmente neutrales.

Lógico es que excluir de este régimen a matrices con filiales establecidas en otros Estados miembros disuade de constituir dichas filiales, por lo que ello podría ir en contra de la libertad de establecimiento. Pero para analizar si, en efecto, la normativa nacional es compatible con dicho derecho ha de analizarse si nos encontramos ante situaciones que no son objetivamente comparables o si es que hay una razón de interés general que justifica la diferencia de trato.

Para el Tribunal sí que estamos ante situaciones objetivamente comparables a efectos de la finalidad fiscal del régimen de consolidación, ya que tanto la matriz con la filial residente como la matriz con la no residente, lo que quieren es beneficiarse de las ventajas fiscales que el régimen proporciona. Así que lo que ha de examinarse es si la diferencia de trato está justificada, si es adecuada para garantizar la realización del objetivo fiscal que persigue.

Todos los gobiernos que han efectuado observaciones (el neerlandés, el alemán, español, francés, portugués, sueco, británico) entienden y sostienen que la diferencia de trato se justifica por la necesidad de mantener el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros. Y el Tribunal les da la razón, recordando lo que ya dijera en *Marks&Spencer*, en concreto, que el mantenimiento del reparto de la

potestad tributaria entre los Estados miembros puede requerir que a las actividades económicas de las sociedades establecidas en uno de dichos Estados se les aplique únicamente la normativa tributaria de éste, tanto en lo relativo a los beneficios como a las pérdidas; y que dar a las sociedades la facultad de optar entre el Estado miembro en el que está sito su establecimiento y otro Estado miembro para imputar sus pérdidas pondría en grave peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, ya que la base imponible aumentaría en el primer Estado miembro y disminuiría en el segundo por el valor de las pérdidas transferidas.

Creo conveniente recordar aquí el caso Papillon, asunto C-48/07, resuelto por Sentencia de 27 de noviembre de 2008³. Como es sabido, el Tribunal allí concluyó que la normativa francesa sobre consolidación fiscal, suponiendo -como aquí la neerlandesa- una restricción de la libertad de establecimiento consagrada en el art. 43 CE, no estaba justificada por la necesidad de preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros. Allí dicha justificación podría venir por mantener la coherencia del sistema de consolidación fiscal francés, pero se recordó que es necesario que la normativa nacional no vaya más allá de lo que resulta estrictamente necesario para alcanzar el objetivo pretendido; existiendo otras medidas menos restrictivas de la libertad de establecimiento para alcanzar el pretendido objetivo, la normativa francesa era contraria al art. 43 CE.

Siendo claro que, en el caso que ahora analizamos, el Tribunal ha dicho que la diferencia de trato sí está justificada por el objetivo de mantener el reparto de la potestad tributaria entre los Estados, se ha de examinar si ésta no va más allá de lo necesario para alcanzarlo, como también se dijo en Marks&Spencer. La Comisión, con la sociedad recurrente en el pleito principal, alega que la constitución de una unidad fiscal en el territorio nacional supone una asimilación, en el ámbito fiscal, de las filiales residentes a los establecimientos permanentes. Ambas sostienen que, por analogía, las filiales no residentes podrían tratarse en el marco de una unidad fiscal transfronteriza del mismo modo que los establecimientos permanentes sitos en el extranjero. Señalan que las pérdidas de un establecimiento permanente sito en el extranjero pueden imputarse temporalmente a los beneficios de la casa central mediante un mecanismo de transferencia provisional de pérdidas vinculado a un régimen de recuperación en ejercicios posteriores. Y proponen que la aplicación de dicho mecanismo a las filiales no residentes podría constituir un medio menos restrictivo para alcanzar el objetivo que la prohibición a la sociedad matriz residente de constituir una unidad fiscal con una filial no residente.

Pero el Tribunal desestima esta alegación y sostiene, con la Abogado General sra. J. Kokott, que el hecho de que un Estado miembro decida permitir la imputación temporal de las pérdidas de un establecimiento permanente sito en el extranjero a la sede principal de la empresa no significa que tenga que extender igualmente dicha posibilidad a las filiales no residentes de una sociedad matriz residente, puesto que no son situaciones comparables (a efectos del reparto de la potestad tributaria): mientras que la filial, en tanto que persona jurídica autónoma, está íntegramente sujeta a tributación en el Estado contratante en el que

3 Papillon era la sociedad dominante de un grupo de entidades que incluía tanto sociedades residentes en Francia, como sociedades residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea. Papillon había optado por la aplicación del régimen de consolidación fiscal francés. La circunstancia que allí dio lugar al hecho controvertido es que pretendió la inclusión en el grupo fiscal de determinadas filiales francesas de segundo y ulterior nivel participadas indirectamente a través de su sociedad filial residente en Holanda, de cuyas participaciones Papillon era titular al 100%. En concreto, su Filial Holandesa era titular del 99,9% del capital social de otra sociedad residente en Francia que, a su vez, participaba en varias sociedades también residentes en Francia.

se halle su domicilio social, no sucede lo mismo con el establecimiento permanente sito en otro Estado miembro, que queda sometido parcialmente a la competencia fiscal del Estado miembro de origen.

Es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado en ocasiones anteriores que la libre elección de los agentes económicos para escoger la forma jurídica más apropiada para el ejercicio de sus actividades en otro Estado miembro no debe ser limitada por disposiciones fiscales, pero eso es una cosa y otra que el Estado miembro de origen no pueda mantener su libertad para regular las condiciones de tributación y la carga fiscal aplicables a los distintos tipos de establecimientos de las sociedades nacionales que operen en el extranjero, siempre y cuando les otorguen un trato que no resulte discriminatorio con respecto a los establecimientos nacionales comparables. Y como los establecimientos permanentes sitos en otro Estado miembro y las filiales no residentes no se encuentran en una situación comparable a efectos del reparto de la potestad tributaria, la conclusión se impone: el Estado miembro de origen no está obligado a aplicar a las filiales no residentes el mismo régimen fiscal aplicado a los establecimientos permanentes sitos en el extranjero.

2. Antecedentes

X Holding, sociedad establecida en los Países Bajos, es accionista única de la sociedad F, constituida con arreglo a Derecho belga, establecida en Bélgica y no sujeta al impuesto sobre sociedades en los Países Bajos. Ambas sociedades solicitaron ser tratadas como una unidad fiscal en el sentido del artículo 15, apartado 1, de la Ley neerlandesa de 1969 del impuesto sobre sociedades. La Administración tributaria neerlandesa desestimó la solicitud debido a que la sociedad F no está establecida en los Países Bajos, contrariamente a lo exigido por el artículo 15, apartado 3, letra c), de la misma Ley. Dicha resolución fue recurrida ante el *Rechtbank te Arnhem* (Tribunal de Arnhem), el cual confirmó su legalidad remitiéndose, en particular, a la sentencia de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec. p. I-10837). X Holding interpuso recurso de casación ante el *Hoge Raad der Nederlanden* (Tribunal Supremo de los Países Bajos).

3. Cuestiones planteadas

El *Hoge Raad der Nederlanden* resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 43 CE, en relación con el artículo 48 CE, en el sentido de que se opone a una normativa nacional de un Estado miembro [...] con arreglo a la cual una sociedad matriz y su sociedad filial pueden elegir que la sociedad matriz establecida en dicho Estado miembro tribute por las dos como si fuera un único sujeto pasivo, cuando dicha posibilidad de elección está reservada a las sociedades que, respecto a la tributación por sus beneficios, estén sujetas a la jurisdicción fiscal de dicho Estado miembro?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

Los artículos 43 CE y 48 CE no se oponen a la normativa de un Estado miembro que permite a una sociedad matriz constituir una unidad fiscal con su filial residente, pero no permite la constitución de

dicha unidad fiscal con una filial no residente si los beneficios de esta última no están sometidos a la legislación fiscal de dicho Estado miembro.

5. Fundamentos de la sentencia

“Como la sociedad matriz puede optar libremente por la constitución de una unidad fiscal con su filial y decidir con la misma libertad la disolución de dicha unidad de un ejercicio a otro, permitirle incluir en la unidad fiscal a una filial no residente supondría dejarle libertad para elegir el régimen fiscal aplicable a las pérdidas de dicha filial y el lugar de imputación de esas pérdidas” (apartado 31).

“Dado que el perímetro de una unidad fiscal puede modificarse, la posibilidad de incluir en dicha unidad a una filial no residente implicaría permitir que la sociedad matriz elija libremente el Estado miembro en el que puede imputar las pérdidas de esa filial (véanse en este sentido las sentencias, antes citadas, Oy AA, apartado 56, y Lidl Belgium, apartado 34)” (apartado 32).

“Por consiguiente, un régimen fiscal como el controvertido en el litigio principal está justificado por la necesidad de mantener el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros” (apartado 33).

“Es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado en ocasiones anteriores que la libre elección que el artículo 43 CE, párrafo primero, segunda frase, deja a los agentes económicos para escoger la forma jurídica más apropiada para el ejercicio de sus actividades en otro Estado miembro no debe ser limitada por disposiciones fiscales” (apartado 39).

“Sin embargo, el Estado miembro de origen mantiene su libertad para regular las condiciones de tributación y la carga fiscal aplicables a los distintos tipos de establecimientos de las sociedades nacionales que operen en el extranjero, siempre y cuando les otorguen un trato que no resulte discriminatorio con respecto a los establecimientos nacionales comparables (sentencia de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Rec. p. I-10451, apartados 51 y 53). Dado que, como se ha señalado en el apartado 38 de la presente sentencia, los establecimientos permanentes sitos en otro Estado miembro y las filiales no residentes no se encuentran en una situación comparable a efectos del reparto de la potestad tributaria, el Estado miembro de origen no está obligado a aplicar a las filiales no residentes el mismo régimen fiscal aplicado a los establecimientos permanentes sitos en el extranjero” (apartado 40).

“Así pues, en una situación como la del litigio principal, en la cual la ventaja fiscal de que se trata consiste en conceder a las sociedades matrices residentes y a sus filiales residentes la posibilidad de tributar como si formaran una sola unidad fiscal, toda extensión de esta ventaja a situaciones transfronterizas implicaría permitir, tal y como se ha expuesto en el apartado 32 de la presente sentencia, que la sociedad matriz elija libremente el Estado miembro en el que puede imputar las pérdidas de su filial no residente” (apartado 41).

Sentencia del TJUE de 4 de marzo e 2010

Asunto: C-197/08

Partes: *Comisión Europea contra República Francesa*

Síntesis:

Incumplimiento de Estado – Impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco – Artículo 9, apartado 1 – Libre determinación, por fabricantes e importadores, de los precios máximos de venta al por menor de sus productos – Normativa nacional que fija un precio mínimo de venta al por menor de cigarrillos – Normativa nacional que prohíbe la venta de productos del tabaco a “un precio promocional contrario a los objetivos de salud pública” – Concepto de “legislaciones nacionales sobre el control del nivel de precios o sobre el cumplimiento de los precios impuestos” – Protección de la salud pública.

1. Comentario

Se comenta esta Sentencia de 4 de marzo de 2010, en el asunto C-197/08, que resuelve un recurso de incumplimiento instado por la Comisión contra Francia, aunque haremos referencia a otras dos de la misma fecha que en realidad contienen los mismos argumentos; me refiero a las recaídas en el caso C-198/08, de la Comisión contra Austria, y en el asunto C-221/08, de la Comisión contra Irlanda. En todas ellas se resuelven recursos por incumplimiento planteados por la Comisión Europea ante legislaciones nacionales que establecen precios mínimos para la venta al por menor de cigarrillos.

Son tres recursos de incumplimiento, en los que, como es sabido el procedimiento es el siguiente: ante una presunta incompatibilidad con el derecho de la Unión, la Comisión dirige *escrito de requerimiento* al Estado. En ocasiones, puede necesitar información sobre por ejemplo cuál es la normativa irlandesa aplicable, y entonces además hace una *solicitud de información*, como ocurrió en el caso C-221/08, es decir, el seguido contra Irlanda. El Estado miembro que recibe un escrito de requerimiento tiene ahí su oportunidad de presentar *observaciones*, respondiendo por qué considera que con su normativa no está vulnerando el Derecho comunitario. A la vista de la respuesta, la Comisión emite su dictamen motivado; en los tres casos que comentamos lo hace para reiterar su punto de vista e instar al Estado a cumplir con sus obligaciones en un plazo. Si la respuesta del Estado miembro sigue sin ser satisfactoria, entonces la Comisión puede interponer recurso ante el Tribunal de Justicia.

La tensión aquí está entre el objetivo de la Unión, que no es otro que la libre competencia, sin obstáculos y sin elementos que la falseen, como pueden ser los impuestos, y el poder de los Estados miembros de establecer su política de precios y su política tributaria teniendo en cuenta sus objetivos fiscales y extrafiscales, entre estos últimos la salud y el control del tabaco.

En los tres asuntos las alegaciones son muy semejantes. La Comisión vela por el objetivo de la Unión Europea de crear una unión económica que implique competencia sana, no falseada, y que no se obstaculice la libre circulación de productos en la Comunidad. En sus alegaciones al TJUE, expone cómo la competitividad de las diferentes categorías de labores del tabaco pertenecientes a un mismo grupo no

debe verse falseada por los efectos que sobre la misma provoquen los impuestos. La libre competencia implica, entiende la Comisión, un régimen de precios libres para todos los grupos de labores del tabaco, y la Directiva 95/59 garantiza que la base del impuesto especial se someta en todos los Estados miembros a los mismos principios, de modo que las normas estatales en política de precios no pueden hacer fracasar el cumplimiento de dichos objetivos. A su juicio, por su tenor y finalidad, sin duda la Directiva prohíbe la fijación de precios mínimos para la venta al por menor. El establecimiento de precios mínimos supone excluir la diferencia de precios entre los distintos productos, derivada de la acción de los diversos factores que influyen en la formación de los precios por los fabricantes. Se produce de este modo una distorsión de los flujos comerciales entre Estados miembros. A juicio de la Comisión, en los Estados miembros que imponen un precio mínimo se ve frenada la importación de productos cuyo precio neto (impuestos excluidos) es inferior al de los productos similares comercializados en dichos Estados.

La Comisión entiende que el régimen impositivo francés de los cigarrillos establece un precio mínimo que resulta incompatible con el artículo 9.1 de la Directiva 98/59. Por otro lado, la prohibición francesa de que se fije un precio promocional al tabaco, contrario a los objetivos de salud pública, por su indefinición es contrario a los principios de seguridad jurídica y protección de los consumidores.

Entiende la Comisión que las consideraciones vinculadas a la salud pública, previstas en el artículo 30 CE, no pueden justificar una infracción del Derecho comunitario como la del presente asunto, entre otras razones porque la legalidad de las medidas nacionales dictadas en una materia regulada por normativa armonizada a nivel comunitario debe apreciarse exclusivamente en relación con esta normativa y no a la luz de las disposiciones del Derecho primario que permiten establecer excepciones a las libertades fundamentales. No ve que el artículo 9.1 de la Directiva 95/59 sea incompatible con el Convenio OMS.

En efecto, mediante la Decisión 2004/513/CE del Consejo, de 2 de junio de 2004, se aprobó el Convenio marco de la Organización Mundial de la Salud para el control del tabaco, firmado en Ginebra el 21 de mayo de 2003 (en lo sucesivo, «Convenio OMS»). En el artículo 6 de dicho Convenio puede leerse cómo las Partes reconocen que *las medidas relacionadas con los precios e impuestos son un medio eficaz e importante para que diversos sectores de la población, en particular los jóvenes, reduzcan su consumo de tabaco*. Y que por ello, sin perjuicio del derecho soberano de las Partes a decidir y establecer su propia política tributaria, cada Parte tendrá en cuenta sus objetivos nacionales de salud en lo referente al control del tabaco y adoptará o mantendrá, según proceda, medidas como aplicar a los productos de tabaco políticas tributarias y, si corresponde, políticas de precios para contribuir al logro de los objetivos de salud tendentes a reducir el consumo de tabaco. Pero a juicio de la Comisión, dicho Convenio no obliga a los Estados Miembros a aplicar precios mínimos. Es más, en el asunto C-198/08 afirma que si fuera de otra manera se habría modificado la Directiva. Y por otra parte, el Convenio ni confiere a los Estados el derecho a elegir entre aplicar políticas de precios o políticas tributarias, pues esta es una cuestión que compete al funcionamiento interno de la Comisión.

Desde el punto de vista de la Comisión, la Directiva 95/59 pretende garantizar una competencia sana y no falseada por los efectos impositivos, en aras de la consecución de la apertura de los mercados nacionales de los Estados miembros. Y para la Comisión, en los Estados miembros que imponen un precio mínimo se ve frenada la importación de productos cuyo precio neto (impuestos excluidos) es inferior al de los productos similares comercializados en dichos Estados. Entiende la Comisión que las consideraciones vinculadas a la salud pública, previstas en el artículo 30 CE, no pueden justificar la infracción del Derecho

comunitario imputada en el presente asunto. Y además, la Comisión considera que los Estados miembros pueden mantener precios elevados para los productos del tabaco aumentando el nivel de tributación de dichos productos, de conformidad con las modalidades previstas en las directivas correspondientes. Estas directivas no establecen un nivel máximo de carga fiscal. De modo que los Estados miembros pueden procurar siempre que se alcance el nivel de precios deseado gracias a la influencia que ejercen los impuestos sobre el precio final.

La República Francesa, por su parte, en sus alegaciones, sostiene que la normativa nacional controvertida no es contraria al artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 95/59; considera que dicha disposición no establece el principio general de que los precios son determinados libremente por fabricantes e importadores. Es decir, niega la mayor y solicita al Tribunal de Justicia que reconsidere en este sentido la interpretación que ha dado a dicha disposición.

Subsidiariamente, alega que la normativa nacional controvertida se justifica por el objetivo de protección de la salud pública que figura en el artículo 30 CE. En su opinión, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia permite a los Estados miembros aplicar disposiciones nacionales restrictivas del comercio intracomunitario para proteger la salud de las personas. Según la República Francesa, la fijación de un precio mínimo es una medida adaptada para mantener un nivel elevado de precios y, en consecuencia, para prevenir la adicción al tabaco de los más jóvenes.

Austria en su recurso sostiene que un sistema de fijación de precios mínimos es el único instrumento eficaz y seguro del que disponen, pues las medidas tributarias pueden ser contrarrestadas por los operadores económicos, ya que no les impiden vender a precios de dumping con la finalidad de atraer nuevos consumidores, asumiendo pérdidas económicas temporales.

También Irlanda alega que las medidas tributarias, por sí solas no constituyen medio suficiente para alcanzar el objetivo de protección de la salud pública que se propone excluir la venta de cigarrillos a bajo precio, y no ya sólo porque los fabricantes pueden decidir absorber el incremento de los impuestos especiales sino porque el aumento del impuesto especial conlleva un aumento del riesgo de contrabando. Irlanda alega además que la Directiva 95/59 tiene como objetivo la competitividad, sin tener en cuenta consideraciones de salud pública.

Hechas las alegaciones de las partes, el Tribunal emite su parecer. Expone cómo la Directiva 95/59 se inscribe en el marco de una política de armonización de las estructuras del impuesto especial sobre labores del tabaco cuyo fin es evitar que la competitividad entre las diferentes categorías de labores del tabaco pertenecientes a un mismo grupo sea falseada y realizar así la apertura de los mercados nacionales de los Estados miembros. Para conseguir este resultado, la Directiva establece que los cigarrillos fabricados en la Comunidad y los importados de países terceros estarán sometidos en cada Estado miembro a un impuesto especial proporcional calculado sobre el precio máximo de venta al por menor, incluidos los derechos de aduana, así como a un impuesto especial específico calculado por unidad de producto. Destaca el Tribunal que, en todo caso, los imperativos de la competencia implican un régimen de precios libres para todos los grupos de labores del tabaco, y que por eso es por lo que el artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva establece que los fabricantes o, en su caso, sus representantes o mandatarios en la Comunidad, así como los importadores de países terceros, determinarán libremente el precio máximo de venta al por menor para cada uno de sus productos. Explica que con esta disposición se pretende garantizar que la determinación

de la base del impuesto especial proporcional sobre productos del tabaco, a saber, el precio máximo de venta al por menor de estos productos, se someta a las mismas reglas en todos los Estados miembros, y también pretende respetar la libertad de dichos operadores para beneficiarse efectivamente de la ventaja competitiva derivada de eventuales precios de coste inferiores.

Por eso, la fijación de un precio mínimo de venta al por menor por las autoridades públicas conlleva que el precio máximo de venta al por menor determinado por fabricantes e importadores no pueda ser, en cualquier caso, inferior a este precio mínimo obligatorio. Una normativa que imponga dicho precio mínimo puede afectar a la competitividad, al impedir que algunos de dichos fabricantes e importadores aprovechen los precios de coste inferiores para ofrecer precios de venta al por menor más atractivos.

En consecuencia, *no puede considerarse compatible con dicho precepto un sistema de precios mínimos de venta al por menor de las labores del tabaco*. Un “precio promocional contrario a los objetivos de salud pública”, como el que existe en la legislación francesa, no tiene cabida en el artículo 9.1 de la Directiva, porque la normativa nacional no está destinada ni a frenar la subida de los precios ni a evitar la pérdida de ingresos fiscales por la superación del precio máximo de venta al por menor libremente fijado por fabricantes o importadores, que sería la posible excepción que cabría en el citado precepto. Por otra parte, en el convenio OMS no puede encontrarse ninguna indicación sobre la aplicación de precios mínimos, sino solo recomendaciones a los estados para luchar contra el tabaco, entre ellas aplicar políticas tributarias y si corresponde políticas de precios.

Y debe destacarse que el Tribunal insiste en que la Directiva no se opone a una política de precios, siempre que ésta no sea contraria al objetivo de la Directiva de excluir la distorsión de la competitividad.

Francia insiste en que sólo con un incremento de los impuestos no puede garantizar que los precios del tabaco sean lo suficientemente elevados como para desincentivar el consumo, y que por ello necesita esta política de precios para la lucha contra el tabaquismo, inserta en su política de protección de la salud pública.

Pero el Tribunal entiende que *el nivel de los impuestos es un factor importante en el precio de los productos del tabaco, que a su vez influye en los hábitos de consumo de tabaco de los consumidores*. De hecho, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, *en relación con los productos del tabaco, la normativa fiscal constituye un instrumento importante y eficaz de lucha contra el consumo de estos productos y, por lo tanto, de protección de la salud pública* (sentencia de 5 de octubre de 2006, Valeško, C-140/05, Rec. p. I-10025, apartado 58) y que *el objetivo de asegurar que los precios de tales productos se fijen a niveles elevados puede perseguirse de modo adecuado mediante un incremento de la tributación de dichos productos, puesto que los aumentos de los impuestos especiales han de traducirse tarde o temprano en una subida de los precios de venta al por menor, sin que la libertad para determinar los precios resulte afectada* (y cita en este sentido la sentencia Comisión/Grecia, C-216/98, Rec. p. I-8921).

Además, sigue el Tribunal, si desean eliminar definitivamente cualquier posibilidad de que los fabricantes o importadores absorban, aunque sea temporalmente, el impacto de los impuestos sobre los precios de venta al por menor de labores del tabaco, mediante su venta a pérdida, los Estados miembros pueden, en especial, prohibir la venta de labores del tabaco a un precio inferior a la suma del precio de coste y del conjunto de los impuestos soportados, permitiendo al mismo tiempo que dichos fabricantes e

importadores se beneficien efectivamente de la ventaja competitiva derivada de eventuales precios de coste inferiores.

En los tres casos se declara incumplimiento por parte de los Estados miembros, y en los tres casos con condena en costas, dándose la particularidad, en el caso irlandés, de que aunque en el mismo sólo hay una estimación parcial (y conforme al Reglamento de Procedimiento, la estimación parcial del recurso conlleva que el Tribunal pueda repartir las costas o decidir que cada una abone las suyas), el Tribunal considera que como en lo esencial el recurso de la Comisión resulta fundado, procede la condena en costas a Irlanda.

2. Antecedentes

El 21 de marzo de 2005, la Comisión dirigió a la República Francesa un escrito de requerimiento en el que sostenía que el sistema de precios mínimos para la venta al por menor de cigarrillos y la prohibición de fijar precios del tabaco de carácter promocional y contrario a los objetivos de salud pública, establecidos por la normativa francesa, son incompatibles con el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 95/59.

En su respuesta de 29 de julio de 2005, la República Francesa comunicó que consideraba que dicha normativa se justifica por el objetivo de protección de la salud pública previsto en el artículo 30 CE.

La Comisión envió el 4 de julio de 2006 un dictamen motivado en el que reiteraba su punto de vista e instaba a dicho Estado miembro a cumplir con las obligaciones dimanantes del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 95/59, en un plazo de dos meses a partir de la recepción de dicho dictamen motivado.

Considerando que la situación seguía sin ser satisfactoria a la vista de las respuestas de la República Francesa de 5 de octubre y de 22 de diciembre de 2006, la Comisión interpuso el presente recurso.

3. Cuestiones planteadas

Mediante su recurso, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 95/59/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco (DO L 291, p. 40), en su versión modificada por la Directiva 2002/10/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2002 (DO L 46, p. 26, «Directiva 95/59»), al haber adoptado y mantenido vigente un sistema de precios mínimos para la venta al por menor de los cigarrillos despachados al consumo en Francia, así como una prohibición de venta de productos del tabaco «a un precio promocional contrario a los objetivos de salud pública». En el asunto contra Austria y en el asunto contra Irlanda, la petición es semejante.

4. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) decide:

1. Declarar que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del

artículo 9, apartado 1, de la Directiva 95/59/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco, en su versión modificada por la Directiva 2002/10/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2002, al haber adoptado y mantenido vigente un sistema de precios mínimos para la venta al por menor de los cigarrillos despachados al consumo en Francia, así como una prohibición de venta de productos del tabaco «a un precio promocional contrario a los objetivos de salud pública».

2. Condenar en costas a la República Francesa.



Sentencia del TJUE de 28 e marzo e 2010

Asunto: C-3/09

Partes: *Erotic Center BVBA y Belgische Staat*

Síntesis:

Sexta Directiva IVA – Tipo reducido de IVA – Concepto de “derecho de acceso a una sala cinematográfica” – Cabina individual para ver películas a elección.

1. Comentario

La sentencia de referencia responde a una cuestión prejudicial planteada ante la duda de qué tipo impositivo de IVA debe aplicarse a una cabina para ver películas a elección; lo que se quiere dilucidar es si se trata de una sala cinematográfica para poder aplicar el tipo reducido de IVA. El interés de la misma radica no tanto en el fallo como en las pautas que ofrece de cara a la interpretación que debe darse a un término contemplado en una norma nacional que es transposición de una Directiva. Es esto, por tanto, lo que me limitaré a señalar en este breve comentario.

El Tribunal explica que cuando la Directiva no define un concepto, este concepto debe interpretarse teniendo en cuenta el contexto en que el mismo está situado dentro de la Directiva. Que cuando la Directiva ofrece a los Estados miembros la posibilidad de que establezcan excepciones a un principio general (en este caso, excepciones al tipo general de IVA), estas disposiciones que tengan el carácter de excepción han de interpretarse restrictivamente.

Ya descendiendo al caso concreto, entiende que el concepto sala cinematográfica ha de entenderse en su sentido usual, y que en ese sentido, las diferentes manifestaciones y locales que enumera el anexo H, séptima categoría, párrafo primero, de la Sexta Directiva tienen en común ser accesibles al público previo pago de un derecho de acceso, que confiere a *todas las personas* que lo pagan el derecho a *disfrutar colectivamente* de las prestaciones culturales y de ocio características de estas manifestaciones o locales. Como las cabinas de vídeo de un *erotic center* suponen el pago efectuado por un consumidor para poder ver *de manera individualizada* una o varias películas, o fragmentos de películas, *en un espacio privativo*, no se consideran salas cinematográficas, por lo que el tipo aplicable es el general y no el reducido.

2. Antecedentes

Las autoridades fiscales efectuaron en ciertos locales un control de la aplicación de la normativa en materia de IVA y levantaron un acta en la que se establecía una rectificación impositiva por haber aplicado indebidamente el tipo reducido de IVA del 6 %, en lugar del tipo ordinario del 21 %, a los ingresos procedentes de la puesta a disposición de cabinas de vídeo. En los varios recursos, se sostuvo que las cabinas de vídeo de que se trata están comprendidas en la categoría de “instalaciones culturales, deportivas y de ocio” de la legislación de IVA aplicable, pues son o deben calificarse de “sala cinematográfica”, en el sentido de que el número de asientos, el tipo de películas proyectadas o la técnica de proyección utilizada, no son en

particular pertinentes a efectos de la referida calificación. El Gobierno belga considera que los servicios prestados en dichas cabinas responden al concepto de “máquina automática de entretenimiento”, ya que la emisión de películas se pone en funcionamiento mediante la introducción de monedas en un aparato con posibilidad de pasar de una película a otra, y eso no puede ser una sala cinematográfica. Como se considera necesario interpretar la norma nacional de manera conforme a la Sexta Directiva y a los conceptos uniformes que le son propios, se plantea cuestión ante el TJUE.

3. Cuestiones planteadas

El hof van beroep te Gent decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Una cabina consistente en un espacio que se puede cerrar, donde hay sitio para una sola persona que puede ver, previo pago, películas en una pantalla de televisión, teniendo en cuenta que la propia persona pone en marcha la emisión de la película mediante la introducción de una moneda, tiene elección entre varias películas y durante el tiempo por el que ha pagado puede cambiar de película las veces que quiera, ¿debe ser considerada como “sala cinematográfica” en el sentido de la [séptima categoría] del anexo H de la [Sexta Directiva]?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

El concepto de derecho de acceso a una sala cinematográfica que figura en el anexo H, séptima categoría, párrafo primero, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2001/4/CE del Consejo, de 19 de enero de 2001, debe interpretarse en el sentido de que no se refiere al pago efectuado por un consumidor para poder ver de manera individualizada una o varias películas, o fragmentos de películas, en un espacio privativo, como las cabinas de que se trata en el litigio principal.

5. Fundamentos de la sentencia

“Dado que la Sexta Directiva no contiene ninguna definición del concepto de derecho de acceso a una sala cinematográfica que figura en dicho anexo H, séptima categoría, este concepto debe interpretarse teniendo en cuenta el contexto en el que está situado dentro de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de enero de 2001, Comisión/España, C-83/99, Rec. p. I-445, apartado 17)” (apartado 14).

“A este respecto, como ha señalado con anterioridad el Tribunal de Justicia, se desprende del artículo 12, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva que la aplicación de uno o de dos tipos reducidos del IVA es una posibilidad ofrecida a los Estados miembros como excepción al principio que exige aplicar el tipo

normal. Además, según dicha disposición, los tipos reducidos del IVA únicamente pueden aplicarse a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios contemplados en el anexo H. Pues bien, según reiterada jurisprudencia, las disposiciones que tengan el carácter de excepción a un principio se han de interpretar estrictamente (véase, en particular, la sentencia Comisión/España, antes citada, apartados 18 y 19 y jurisprudencia citada)” (apartado 15).



Revista Técnica Tributaria

Bibliografía

Bibliografía

Cordón Ezquerro, Teodoro (director), "Fiscalidad de los precios de transferencia (Operaciones vinculadas)". AEDAF-Ediciones CEF. 2010.

Treinta autores coordinan sus estudios sobre una materia que, si desde la vigencia del régimen ha sido compleja, con la Ley 36/2006 ha adquirido una especial relevancia y cuyo régimen definitivo parece que aún no se ha cerrado.

La obra se presenta como un manual, pero su extensión, más de novecientas páginas, nos advierten que su contenido es un verdadero tratado de la materia. En efecto, se abordan cuestiones tanto de derecho internacional como comunitario o interno, y tanto en el aspecto estrictamente tributario –material y procedimental, sancionador, etc.- como en sus incidencias mercantil y contable.

La estructura de la obra ofrece una especie de parte general –donde se tratan temas generales sobre operaciones vinculadas-, y una parte especial, en la que se estudian temas singularmente relevantes (sociedades profesionales; acuerdos de reparto de costes; intangibles; operaciones de reestructuración; beneficios atribuibles a establecimientos permanentes,; etc.).

Siota Álvarez, Mónica "Analogía e interpretación en el Derecho tributario". Marcial Pons. 2010.

Con origen en una tesis doctoral, que obtuvo el premio del Instituto de Estudios Fiscales en el año 2009, se aborda un problema "de los de siempre" en materia tributaria: la analogía. Su interés no es nuevo, pero su importancia actual sigue siendo práctica y teórica.

Por el tema de la obra, su contenido aborda la cuestión en el ámbito de la teoría general del derecho, para pasar posteriormente al plano de su regulación y aplicación en materia tributaria. Dentro de este, la distinción entre la analogía y la interpretación extensiva, la calificación de los hechos (cláusula general), el fraude de Ley y la economía de opción.

Se cubre con este trabajo una materia que no ha tenido recientemente un tratamiento monográfico hasta este momento y que encierra un examen completo de la doctrina y jurisprudencia existentes.

Calvo Vérguez, Juan "Fiscalidad de la inversión inmobiliaria en el Impuesto sobre Sociedades: regímenes especiales". Bosch. 2010.

En un momento complejo para los mercados inmobiliarios, aparece este trabajo encaminado a exponer la fiscalidad en el Impuesto sobre Sociedades de las operaciones de inversión inmobiliaria. Más concretamente se analizan los siguientes regímenes especiales: Las Sociedades Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI); los REITs; las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas; y las Instituciones de Inversión Colectiva Inmobiliarias.

La obra se ocupa también del derecho comparado lo que permite al autor ofrecer una visión distinta del régimen interno.