

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA

SUMARIO

1. PRESENTACIÓN

11

2. EDITORIAL

- La devolución del IVA soportado que no pudo ser objeto de deducción.

Antonio Cayón Galiardo

3. ESTUDIOS:

- Las relaciones entre la inexistente Junta Arbitral del concierto Económico y el derecho de acceso a la jurisdicción. 23

José Luis Burlada Echeveste

- 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. 53

Sabina de Miguel Arias

Informes AEDAF

- La dación en pago: análisis del concepto y régimen tributario, según la jurisprudencia. 89

Gabinete de estudios AEDAF

- Las sociedades profesionales: principales implicaciones mercantiles, tributarias, civiles y laborales del nuevo marco legal. 99

Conclusiones del Encuentro en la UIMP, septiembre 2008

Gabinete de estudios AEDAF

- Plazo de interposición de un recurso o reclamación contra el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o el Impuesto sobre Actividades Económicas.
Gabinete de estudios AEDAF

111

4. JURISPRUDENCIA

Jurisprudencia nacional

- STC de 23 de junio de 2008. Desestimación del recurso contencioso-administrativo, sin pronunciarse el Tribunal sobre el fondo de los motivos alegados por la recurrente, por considerar que el fracaso de la vía económico-administrativa es imputable a la propia conducta procesal de aquélla que no presentó alegaciones. Vulneración del derecho a la tutela judicial cuando no existe sentencia en cuanto al fondo de la demanda. 121
- STS de 6 de junio de 2008. Exigencia de motivación en la imposición de sanciones tributarias. 123
- STS de 29 de septiembre de 2008. Recurso de alzada por parte de órganos de la Administración. Necesidad de formular alegaciones. 127
- STS de 22 de septiembre de 2008. Responsabilidad de los administradores ante el cese de actividad por la sociedad. 130
- STS de 2 de octubre de 2008. Plazo prescriptivo de cuatro años que debe aplicarse a las sanciones. 132
- STS de 19 de septiembre de 2008. Sujeción –sin exención– de las expropiaciones al ITP cuando el sujeto beneficiario es un particular. 133

Jurisprudencia del TJCE

- STJCE de 16 de septiembre de 2008. Sexta Directiva IVA – Actividades desarrolladas por un organismo de Derecho público – Explotación de aparcamientos de pago – Distorsiones de la competencia – Significado de los términos “lleve a” y “grave” 135
- STJCE de 2 de octubre de 2008. Libertad de establecimiento – Legislación tributaria – Impuesto de sociedades – Valoración de las participaciones no cotizadas en sociedades de capital. 141

5. DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- Resoluciones del TEAC 147



■ PRESENTACIÓN

Javier Ros García

Vocal de Estudio e Investigación

Con el presente número de la Revista Técnica-Tributaria se cierra el ciclo de publicaciones de la AEDAF para el año 2008. Como se puede ver, al igual que en los anteriores ejemplares de esta colección, hemos tratado de incluir temas diversos, siempre en el marco de la actualidad tributaria, con la voluntad y finalidad de ofrecer soporte doctrinal a nuestros lectores, que pueda ser una herramienta más en el desarrollo de su actividad profesional.

A grandes rasgos, en el presente número podemos encontrar, por un lado, el análisis de la Sentencia del Tribunal Supremo, de 4 de julio de 2007, que ha constituido todo un hito en el elenco jurisprudencial español, en tanto en cuanto ha permitido evitar el perjuicio palmario que resultaba al socaire de la pretendida caducidad del derecho a la deducción del IVA en la interpretación de la AEAT al respecto, ofreciendo una visión general del tema, así como una serie de reflexiones y consejos respecto a la aplicación práctica del criterio que resulta de la mentada Sentencia.

Se incluyen asimismo dos artículos que consideramos de gran interés, relativos a aspectos procedimentales en un contexto de controversia jurídica frente a la Administración. En primer lugar el referente a “Las relaciones entre la inexistente Junta Arbitral del Concierto Económico y el derecho de acceso a la jurisdicción”; de José Luis Burlada Echeveste, y a continuación “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”, de Sabina de Miguel Arias., tema ciertamente controvertido y que puede resultar uno de los elementos angulares sobre los que gire la estrategia en un proceso de reclamación jurisdiccional de los contribuyentes.

Por otro lado, se incluyen tres interesantes documentos elaborados por el Gabinete de Estudios de la AEDAF, entre los que destacamos uno respecto al plazo de interposición de un recurso o reclamación contra el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o el Impuesto sobre Actividades Económicas, situaciones que resultan habituales en el devenir diario de nuestros clientes y, por ende, de nuestros Despachos profesionales, en el que como siempre hemos procurado aunar el rigor técnico con nuestra inequívoca voluntad de sistematización y de clarificación, siempre con un contenido eminentemente práctico. Sin olvidar, finalmente, el exhaustivo informe sobre las principales implicaciones mercantiles, tributarias, civiles y laborales en el nuevo marco legal de las sociedades profesionales, uno de los temas con más relevancia e interés para los destinatarios de la norma.

En otro orden, teniendo en cuenta la fecha de publicación de este número, el último del año, permítanme que aproveche esta tribuna para efectuar una serie de reflexiones, que

en mi calidad de Vocal responsable de Estudio e Investigación, me gustaría compartir con todos los lectores de Revista Técnica Tributaria. Ciertamente, este año ha sido uno de los más prolíficos que recuerdo, en cuanto a la entrada en vigor y publicación de modificaciones con impacto en el ámbito tributario.

No parece que pueda discutirse, en cuanto a relevancia en el ranking de importancia de las novedades, que el “balón de oro” indiscutible del año, corresponde a la entrada en vigor del nuevo Plan General de Contabilidad, culminación de la reforma mercantil española iniciada con la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, publicada en el BOE del 5 de julio de 2007, y que se ha plasmado a través de un significativo elenco de modificaciones en determinados preceptos legales, básicamente Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y Código de Comercio.

A pesar de tratarse de un precepto básicamente contable, las implicaciones fiscales del nuevo Plan son evidentes y no se nos escapa, tras la adaptación de las empresas, nuestros clientes, a la nueva realidad contable que deriva del mismo, que a pesar de la voluntad teórica de neutralidad fiscal de la reforma, las consecuencias prácticas son y serán de gran envergadura. De hecho, haciendo la clásica revisión de acontecimientos acaecidos a lo largo del año a punto de caducar, uno de los episodios mas peculiares ha venido dado por la reacción de la Administración tributaria, la cual de forma escasamente escrupulosa en mi opinión, tuvo que salir al paso de la problemática que se generaba, a nivel de grandes empresas, que tenían que determinar la base de su pago fraccionado correspondiente al primer trimestre de 2008, a presentar como tope el día 20 de abril de 2008, con aplicación directa del PGC 2007, cuando aún quedaban numerosos interrogantes abiertos. Es por ello que se promulgó el Real Decreto Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica, que entre otras medidas, estableció la prórroga hasta el 5 de mayo el plazo para la realización del primer pago fraccionado; así como la posibilidad para todos los contribuyentes, de las dos opciones para calcular los pagos fraccionados de los ejercicios iniciados en 2008: bien sobre la cuota del período impositivo anterior declarado, bien sobre la parte de base imponible obtenida en los tres, nueve y once primeros meses del año 2008, sin que se tengan en cuenta los efectos de los ajustes derivados de la implantación del nuevo PGC 2007.

No podemos dejar de mencionar, asimismo, que otro de los hitos del año ha sido la publicación -al fin- del nuevo marco regulador del régimen documental y reglas de valoración de las operaciones vinculadas, a través del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, *por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio*. Sin perjuicio de que el análisis del mismo será asimismo uno de los hitos del próximo año para el Gabinete de Estudios de la Asociación Española de Asesores Fiscales, no quiero dejar de aprovechar esta ocasión para poner de manifiesto la evidente falta de oportunidad que supone la implementación de este cuerpo normativo en un contexto de crisis como la actual. Para la mayor parte de los contribuyentes de este país, a los que en ocasiones los poderes públicos parecen atribuir la condición de súbditos en lugar de ciudadanos -parafraseando al añorado y admirado Maestro de tributaristas, D. Magín Pont Mestres, desaparecido este año, al que dedico mi más cordial y afectuoso recuerdo- el principal problema en el momento actual es ser capaces de salir

adelante de una crisis voraz, la mas devastadora que hemos tenido que sufrir en los últimos lustros, objetivo al que deberían dedicar principalmente sus esfuerzos y recursos económicos, y no a la confección de una documentación prolija y de gran complejidad práctica, al socaire de un cuerpo sancionador espectacular desmesurado. Deberemos esperar a que los Tribunales se pronuncien al respecto de esta suerte de derecho objetivo que, creemos, podría estar vulnerando la Jurisprudencia y principios básicos del Derecho sancionador. ■



EDITORIAL

■ La devolución del IVA soportado que no pudo ser objeto de deducción

Antonio Cayón Galiardo
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Gabinete de Estudios AEDAF

La sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2007, (Ponente: Martínez Micó, Juan Gonzalo) ha venido a invalidar la interpretación que la Administración tributaria y varios Tribunales Superiores de Justicia venían haciendo de las normas reguladoras de la devolución del IVA soportado en exceso sobre las cuotas devengadas, cuando se habían superado los plazos habilitados para recuperar estas cuotas por vía de su deducción.

Aunque se trata de una sola sentencia, y no tenemos noticia de que su doctrina haya sido reiterada posteriormente, muy posiblemente el criterio ahora establecido prevalecerá en el futuro, pues la extensa argumentación de la sentencia, que no ha sido objeto de ningún voto particular, y la favorable acogida que le ha dispensado la doctrina nos da motivo para pensar así.

Con la finalidad de examinar el contenido de este pronunciamiento, y de los temas que deja planteados de cara a exponer los efectos que se derivan del mismo, vamos a comenzar por el resumen de los hechos y de la cuestión que se somete a juicio de la Sala procurando en todo momento ajustarnos a la literalidad de la sentencia cuyo contenido hemos reproducido en el número 80 de esta misma revista.

a) El planteamiento del problema.

En el supuesto enjuiciado, la Administración había denegado al contribuyente el derecho a recuperar las cuotas correspondientes al IVA proveniente de la declaración-liquidación del tributo perteneciente al ejercicio de 1993. En tal periodo se había producido un exceso de cuotas, que al no poder ser compensado en el mismo ejercicio, pasaron, por voluntad del contribuyente, a la mecánica de compensación en futuros ejercicios. Ello debido a que, posiblemente por un error involuntario, el contribuyente persiguió la opción de compensación en lugar de haber procedido a solicitar la devolución del exceso de cuotas a compensar en el último ejercicio habilitado.

“La Hacienda pública –resume la sentencia– consideraba imposible recuperar las antedichas cuotas de IVA por cualesquiera de las opciones legales (compensación o devolución de cuotas),

declarando caducado el derecho a deducir las precitadas cuotas por haber transcurrido cinco años desde su nacimiento (1993-1998), sin que el contribuyente lo hubiera ejercido según marca la normativa "ad hoc" (Fto. Jur. 1º)

Ante la reclamación del interesado, el Tribunal Supremo, dice que, por tanto, *"La cuestión objeto de controversia en el presente recurso es la de si, transcurrido el plazo de caducidad que la Ley del IVA establece para compensar el exceso de las cuotas soportadas sobre las devengadas en un periodo, debe la Administración Tributaria proceder a la devolución al sujeto pasivo del exceso no deducido"* por lo que *"la cuestión se centra en determinar qué ocurre si transcurren cinco años (ahora cuatro) desde la fecha de presentación de la declaración en que se originó el exceso de cuotas a compensar y el sujeto pasivo no ha podido compensar esos excesos ni ha optado por solicitar su devolución; en estos casos cabe plantearse si el sujeto pasivo pierde el derecho a recuperar esas cuotas o si la Administración tiene la obligación de devolvérselas."*

En efecto, la Ley del Impuesto viene a establecer que para el caso en que la declaración-liquidación de un periodo las deducciones superen a las cuotas devengadas, el sujeto pasivo, en cuanto a ese exceso, tiene la facultad de optar por una de las alternativas siguientes: a) Compensarlo en las declaraciones-liquidaciones posteriores, con un plazo máximo de cuatro años contados a partir de la declaración-liquidación que originó el exceso; b) Solicitar la devolución del exceso por el procedimiento previsto en la propia Ley.

Así se desprende del art. 99.5 LIVA cuando dice: *"Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso... No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en el Capítulo II de este Título, sin que en tal caso pueda efectuar su compensación en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva"*. Asimismo, en el artículo 115, se dispone que: *"Los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley, por exceder continuamente la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año."*

Finalmente, y para cerrar el marco legislativo español, el artículo 100 LIVA, establece que *"El derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos y cuantías señalados en el artículo 99 de esta Ley."*

De ahí las razones en que se amparaba la posición de la Administración y lo que se sostenía por algunos tribunales de justicia, como sería el caso del TSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, en sentencia de 25 de Febrero de 2008 (rec. 388/2004. Ponente: Montero Elena, Concepción Mónica) que declaraba la improcedencia

de la deducción de las cuotas soportadas en el 1º y 2º trimestre del año 1996, practicada a finales del año 2000, puesto que el derecho caducó transcurridos cuatro años. Sin que tampoco procediera su devolución, puesto que el contribuyente debía haberlo solicitado en el final del ejercicio en el que soportó la cuota que da origen a la devolución.

En concreto, la oposición a la pretensión del recurrente, sostenida por el abogado del Estado, no hacía otra cosa que defender lo que ha sido el criterio de la Administración al interpretar los preceptos antes citados:

- En primer lugar, la existencia de un plazo legal de caducidad, no susceptible por tanto de interrupción, para el ejercicio del derecho de deducción, plazo de cuatro años, contados desde la fecha de la declaración-liquidación en la que se originó el exceso cuya devolución instaba el contribuyente.
- Y, en segundo término, el carácter excluyente de las vías posibles legalmente para ejercitar el derecho a la recuperación de las cuotas soportadas en exceso sobre las devengadas: la compensación o la devolución. De suerte que, hecha la opción por la compensación, no cabía, alternativa o sucesivamente, acudir a la otra: la devolución.

b) Las previsiones del Derecho comunitario

Una vez fijados los términos del conflicto, la sentencia, como no podía ser de otro modo, se introduce en el ordenamiento comunitario para exponer el marco al que ha de sujetarse la legislación española y su interpretación.

Del examen de la Sexta Directiva, el Tribunal cita la Directiva Comunitaria (77/388/CEE) en su artículo 17 –hoy citaríamos el art. 183 y otros de la Directiva 112–, deduce la sentencia un conjunto de ideas fundamentales para su argumentación, que son las siguientes:

- El derecho a la deducción constituye, según jurisprudencia reiterada, un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria.
- Si, durante un periodo impositivo, la cuantía de las deducciones supera la de las cuotas devengadas y el sujeto pasivo no puede efectuar, por tanto, la deducción, la norma comunitaria prevé que los Estados miembros puedan o bien trasladar el excedente al periodo impositivo siguiente o bien proceder a la devolución “según las modalidades por ellos fijadas”.
- Esta previsión deja a los Estados miembros un margen de maniobra para establecer las modalidades de devolución del excedente del IVA. Pero, este margen no permite regulaciones que lesionen el principio de neutralidad que ha de ser respetado, de forma que se haga recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del IVA.
- Por tanto, las modalidades de devolución del excedente del IVA fijadas por un Estado miembro deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA.

En principio, podemos por tanto admitir que, dentro de las “modalidades” a establecer por los Estados, se fije un plazo de caducidad para obtener la recuperación de las cuotas soportadas en exceso, pues la seguridad jurídica –principio acogido reiteradamente por el TJCE– lo exige. Es más, tal condicionamiento se legitimaría en la propia vigencia de las potestades administrativas de comprobación, las cuales también están sometidas a plazo en cuanto a su ejercicio. Pero, en todo caso, tal restricción al derecho del sujeto pasivo debería ser proporcionada a la finalidad perseguida por la norma: admitir el control administrativo de las declaraciones-liquidaciones del impuesto. Al respecto hemos de recordar –siguiendo a J. Martín Fernández y J. Rodríguez Márquez– que una cuestión semejante a la que ahora se plantea, se ha suscitado recientemente ante el TJCE (Asuntos C-95/07 y C-96/07), y resuelto en la sentencia de 8 de mayo de 2008 declarando que la deducción del impuesto debe ser reconocida incluso cuando el contribuyente hubiera desconocido algunas exigencias formales, siempre que tenga materialmente derecho a ello (Véase también, sobre cuestiones que hemos tratado, la decisión del tribunal de 16 de abril de 2008, Club Náutico de Gran Canaria (C-186/07)).

c) La posición del Tribunal frente a los criterios interpretativos sostenidos por la Administración

Habíamos resumido anteriormente la posición de la Administración en dos argumentos principales: a) el contribuyente, para recuperar los excesos de IVA soportados, ha de optar entre las dos vías que le otorga la Ley: compensación o devolución. Tales vías no son alternativas; b) el derecho a la deducción está sujeto a un plazo de caducidad, y la devolución condicionada a que su ejercicio se produzca en el plazo fijado en la Ley. “*Es decir –dirá el Tribunal–, no puede el sujeto pasivo optar por compensar durante los cinco años siguientes a aquel periodo en que se produjo el exceso soportado sobre el devengado y pretender, una vez que no ejerció la opción en plazo, optar alternativamente por la devolución del saldo diferencial a la finalización del año natural dentro del que concluyó el plazo de caducidad, o pretender que sea la Administración quien, de oficio, proceda a la devolución del exceso una vez concluido el plazo de caducidad*”.

Pues bien, frente a estos criterios, la doctrina del Tribunal va a ser la siguiente.

En primer lugar, en relación al carácter opcional de las vías antes citadas, sostiene la Sala que “*La norma señalada, dada la finalidad que con ella se persigue, ofrece a los sujetos pasivos la posibilidad de compensar en un plazo de cinco años, actualmente de cuatro, el exceso de cuotas soportadas sobre las repercutidas no deducido en periodos anteriores y no solicitar la “devolución” en dichos años, pero, en ningún caso, les puede privar de que, con carácter alternativo a la compensación que no han podido efectuar, les sea reconocida la posibilidad de obtener la devolución de las cuotas para las que no hayan obtenido la compensación.*

Las posibilidades de compensación o devolución han de operar de modo alternativo. Pero aunque el sujeto pasivo del impuesto opte por compensar durante los cinco años (ahora cuatro) siguientes a aquel periodo en que se produjo el exceso de impuesto soportado sobre el devengado, debe poder optar por la devolución del saldo diferencial que quede por compensar. El suje-

to pasivo tiene un crédito contra la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que debe poder cobrar aun después de concluir el plazo de caducidad.

La pérdida por el sujeto pasivo del derecho a resarcirse totalmente del IVA que soportó supondría desvirtuar el espíritu y la finalidad del Impuesto.”

Y tal criterio no es enteramente nuevo, pues la doctrina había criticado la solución legislativa —en la interpretación administrativa— señalando que, con ello, se exige al contribuyente conocer de antemano cuáles serán las posibilidades para obtener la compensación en el futuro, pues iniciada esta vía, pierde, o puede perder, la opción por la devolución. Si a ello se añade el hecho de que las devoluciones suelen ir seguidas de una comprobación administrativa, la situación actual es que normalmente los contribuyentes acuden masivamente a la compensación, lo que puede provocar, ante su imposibilidad en el futuro, la no recuperación del exceso de cuotas soportadas (F. Pérez Royo “Cuestiones que plantean ciertas prácticas en el ámbito de las devoluciones en el IVA” y N. Díaz Ravn “La devolución del IVA y el Convenio Europeo de Derechos Humanos”) y con ello, la contravención de la neutralidad del Impuesto.

En segundo lugar y respecto al plazo de caducidad del derecho a compensar el exceso de cuotas soportadas, afirma el Tribunal que *“entendemos, de acuerdo con el criterio mantenido por la sentencia recurrida, que no hay caducidad del derecho a recuperar los excesos no deducidos, aunque sí pérdida del derecho a compensar en periodos posteriores al plazo establecido, de forma que cuando no exista posibilidad para el sujeto pasivo de ejercitar la “compensación” por transcurso del plazo fijado, la Administración debe “devolver” al sujeto pasivo el exceso de cuota no deducido.*

Así pues, en la declaración en que se cumplen cinco años (cuatro años desde el 1 de enero de 2000), cuando ya no es posible “optar” por insuficiencia de cuotas devengadas, desde luego que se puede pedir la devolución. Por eso la sentencia recurrida había entendido que procede la devolución de cuotas soportadas declaradas a compensar y no compensadas, aunque hubieran transcurrido más de cinco años.

Caducado el derecho a deducir, o sea, a restar mediante compensación, la neutralidad del IVA sólo se respeta y garantiza cuando se considere que empieza entonces un periodo de devolución, precisamente porque la compensación no fue posible, y que se extiende al plazo señalado para la prescripción de este derecho, después del cual ya no cabe su ejercicio. Por cualquiera de los procedimientos que se establecen (compensación y/o devolución) se debe poder lograr el objetivo de la neutralidad del IVA.

El derecho a la recuperación no sólo no ha caducado (aunque haya caducado la forma de hacerlo efectivo por deducción continuada y, en su caso, por compensación), sino que nunca se ha ejercido, de modo que no es, en puridad, la devolución (como alternativa de la compensación) lo que se debe producir, sino que es la recuperación no conseguida del derecho del administrado que debe satisfacer la Administración en el tiempo de prescripción”.

En resumen, para el Tribunal, la conclusión es que el derecho de crédito que se ha gene-

rado y cuyo contenido es el exceso de cuotas soportadas no compensadas, existe y no ha decaído, sino que tiene una vigencia de cuatro años, plazo de que debe entenderse de prescripción.

Ante estas afirmaciones, cabe plantearse si la posición de la sentencia se inscribe en la idea de que el plazo fijado en el art. 100 de la LIVA debe ser entendido como plazo de prescripción -idea que fue defendida por R. Falcón (QF n° 8. 2002)- y que a juicio de varios autores resolvería mejor los problemas suscitados, pues, a nuestro juicio, ciertamente, debemos decir, que la "caducidad" establecida en el art. 100 de la LIVA, es atípica, ya que en ocasiones la propia Ley admite su interrupción, y, por otra parte, que no es adecuado técnicamente establecer plazos de caducidad para los derechos, sino para el ejercicio de las acciones -lo que también podría explicar la tesis defendida por la Sala al considerar que caducaron las acciones para compensar los excesos, pero que ello, no supone la prescripción del derecho de crédito existente a favor del sujeto pasivo-.

Advirtiendo además que esta lógica, no siendo contraria a la sentencia, nos permitiría admitir que, si el derecho no ha prescrito y el plazo ha sido interrumpido, las potestades de la Administración para comprobar la veracidad de las declaraciones-liquidaciones tampoco han prescrito. Aunque sobre el tema volveremos enseguida.

d) Cuestiones y argumentos adicionales dados por el Tribunal

El contenido de la sentencia no se cierra con la argumentación expuesta, sino que se añaden otras consideraciones que refuerzan el fallo. Así, en primer lugar, el Tribunal dice: *"No arbitrar algún medio para recuperar el crédito frente a la Hacienda Pública generaría un enriquecimiento injusto para la Administración pues nada obstaba para que, una vez practicada la comprobación administrativa y observada la pertinencia del crédito, se ofreciera al sujeto pasivo la posibilidad de recuperarlo por la vía de la devolución"*.

En esta declaración se viene a emplear una motivación -la del enriquecimiento injusto- que también ha empleado en la sentencia de 5 de marzo de 2008 (y otras anteriores) referentes al doble pago que pudiera derivarse de la comprobación sobre retenciones, de las que dimos noticia en esta misma revista en el número anterior.

Se trata de una conclusión necesaria en la medida en que la sentencia acepta que el derecho de crédito del contribuyente no ha podido caducar o prescribir; razón por la que la Administración habría percibido un ingreso al que no tenía derecho y que debe restituir. Sin embargo, queda abierta la cuestión de la posibilidad de comprobación a que antes hemos aludido -*"nada obstaba para que, una vez practicada la comprobación administrativa y observada la pertinencia del crédito, se ofreciera al sujeto pasivo la posibilidad de recuperarlo"*- aspecto éste que no parece ofrecer dudas al juzgador.

La segunda cuestión a que se alude en la sentencia es la atinente a la forma en que puede practicarse la devolución, afirmando que *"Como ha puesto de relieve la doctrina, se podría haber establecido en la Ley que si a los cinco años (ahora cuatro) de optar por la compensación no se hubiera podido recuperar todo el IVA soportado, atendiendo a las fechas en que se*

soportó, la Administración iniciaría de oficio el expediente de devolución; se habría garantizado así la neutralidad como principio esencial del impuesto. Pero lo cierto es que no se ha regulado de esta forma, tal vez por el principio “coste-beneficio” pro Fisco. Pero aún siendo así, resulta difícilmente admisible (y menos si se invoca la autonomía de las regulaciones nacionales) negar el derecho a la devolución del IVA soportado, que realiza el principio esencial del impuesto. En vez de expediente de oficio, habrá que promover un expediente de devolución a instancia de parte.”

Con ello, y sin necesidad de más comentario, nos situamos ya en el ámbito de los efectos de la sentencia.

e) Cuestiones pendientes en la sentencia

La primera cuestión que debe abordarse es la determinación del título y procedimiento que puede seguir el contribuyente para obtener la devolución del exceso de cuotas a que nos venimos refiriendo, pues el Tribunal nada menciona al respecto.

A nuestro juicio, y siguiendo el dictado de la Ley General Tributaria, es indudable que no se trata de devolver un ingreso indebido, pues ninguno de los pagos efectuados por el contribuyente fue “indebido”. De ahí que, según el art. 31 de la citada Ley, el procedimiento a seguir sea el establecido en la normativa de cada tributo, lo que nos llevaría a los artículos 115 y siguientes de la LIVA.

Pues bien, a este fin, nos encontramos con que estas disposiciones no están previstas para este caso, sino para situaciones en que la devolución se origina a consecuencia de una declaración-autoliquidación, lo que sucede también en los artículos 122 y siguientes del RGIAT (RD 1065/2007), aunque con mayor flexibilidad en éste último. De ahí que el contribuyente podría dirigirse a la Administración mediante una solicitud de devolución –justificando su crédito– y dejando que sea ésta quien califique el escrito a los efectos correspondientes, pero sin que tal calificación permita desechar la pretensión sin dictar resolución en cuanto al fondo.

Ante el estado de cosas que hemos señalado, encontramos asimismo que, las disposiciones que regulan la materia están contemplando, en cualquier caso, que, recibida la solicitud de devolución, la Administración pueda poner en funcionamiento sus potestades de comprobación, dentro del procedimiento, pues parten o presuponen la co-vigencia del derecho a la devolución y de las potestades comprobadoras tendentes a verificar la existencia del derecho, su titularidad, etc., pudiendo concluir tanto con el inicio de otro procedimiento de comprobación o inspección –nos remitimos al trabajo de F. Pérez Royo ya citado– y, en su caso, con una liquidación. Sin embargo, las posiciones sostenidas por quienes se han ocupado del tema vienen a señalar que las facultades de comprobación administrativa son solamente las que se derivan del artículo 106.4 de la LGT (“Normas sobre medios y valoración de la prueba”) donde se establece: “4. En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía

de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales." Es decir, en términos de la Sentencia del Tribunal Supremo, de 17 de marzo de 2008 (RTT nº 81), la prescripción de un ejercicio en el que se han acreditado cantidades a compensar o créditos de impuesto para ejercicios futuros, impide a la Administración modificar las cuantías que, procedentes del primero, pueden ser trasladadas a estos otros. Por consiguiente, la Administración ya no podría ajustar sus actuaciones a las previsiones de la normativa más arriba citada, sino limitarlas a solicitar al interesado la justificación documental a que ahora hacemos referencia.

En términos muy resumidos la cuestión es decidir si el derecho a la recuperación del exceso no compensado al provenir de ejercicios ya prescritos impide a la Administración toda comprobación más allá de su constatación, o si, al contrario, pueden entrar en juego y en plenitud las facultades de comprobación que ha previsto el ordenamiento para tributos no prescritos, pues si estamos en presencia de un derecho al reembolso, derivado de la normativa del IVA, tales son las potestades que se atribuyen a la Administración.

A nuestro juicio, la solución no es sencilla. Menos aún, cuando el texto de la expresión empleada por el Tribunal en la sentencia comentada dice: "*El sujeto pasivo tiene un crédito contra la Hacienda Pública **que se abstrae de su causa** y que debe poder cobrar aun después de concluir el plazo de caducidad*". Ciertamente, conocer el significado de esta parte de la sentencia no es fácil, y será deseable que sea el propio Tribunal quien lo concrete, pues de ello depende la solución que se adopte frente al problema expuesto, tanto en lo que afecta al título que puede esgrimir el contribuyente para pedir, como en lo que respecta al régimen aplicable al procedimiento que se inicia con su solicitud. Esperemos que ello ocurra cuando se consolide este criterio en una o varias sentencias posteriores que sienten jurisprudencia. Por ello, se entenderá que no nos hayamos pronunciado sobre la naturaleza de la solicitud que los contribuyentes deberán dirigir a la Administración instando la devolución cuando se encuentren en el supuesto al que se refiere la sentencia ahora comentada. ■

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



ESTUDIOS



José Luis Burlada Echeveste

Sabina de Miguel Arias

Gabinete de Estudios AEDAF



Asociación Española de

Asesores Fiscales

Conecta tu despacho con el mañana



NUEVO SAGE PROFESIONAL CLASS:

La solución de software más avanzada para
la gestión de tu despacho

SAGE PROFESIONAL CLASS PONE A TU ALCANCE:

Innovacion**:** tu despacho ganará en operatividad, información, eficacia y rendimiento.

Gestion**:** optimizarás la gestión de tu despacho en todos los sentidos.

Integracion**:** la solución de total integración para que tu despacho avance.

Fidelizacion**:** porque un cliente satisfecho vale por mil.

Con **SAGE PROFESIONAL CLASS** tu despacho estará más **on**

902 104 590
www.sagelogiccontrol.com

sage

División Mediana Empresa

sage Logic Control



ESTUDIOS

■ **Las relaciones entre la inexistente junta arbitral del concierto económico y el derecho de acceso a la jurisdicción¹**

■ José Luis Burlada Echeveste

Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad del País Vasco

■ **RESUMEN:**

La STC 26/2008, de 11 de febrero, declara la nulidad de la Sentencia TSJ del País Vasco, de 15 de noviembre de 2004, por vulneración del derecho de la recurrente en amparo (Diputación Foral de Álava) a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de derecho de acceso a la jurisdicción. La Sentencia anulada había declarado que el cauce idóneo para resolver el conflicto de competencias era el sometimiento a la Junta Arbitral, inadmitiendo el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Diputación Foral de Álava contra determinadas actuaciones de inspección de la AEAT al considerar que concurría la causa de inadmisibilidad prevista en el artículo 69.c LJCA. Además del estudio de este caso, este trabajo de investigación analiza las resoluciones judiciales más relevantes en relación a la Junta Arbitral y las consecuencias que ha provocado en la praxis judicial el hecho de que, desde su creación en 1981, no haya llegado a constituirse hasta fechas muy recientes la Junta Arbitral.

■ **PALABRAS CLAVE:**

Resoluciones judiciales. Junta arbitral. Vicios procedimentales. Derecho de acceso a la jurisdicción.

¹ Este trabajo se ha realizado en el marco del Proyecto de Investigación SEJ2005-09257-C03-03, "Retos actuales y perspectivas de futuro de la financiación autonómica en España. Régimen especial vasco".

SUMARIO:

1. **Resoluciones judiciales relevantes dictadas en relación a la inexistente Junta Arbitral.**
 - 1.1. Tribunal competente y nulidad por incompetencia: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 19 de octubre de 1993.
 - 1.2. Recurso interpuesto por contribuyentes con fundamento en la incompetencia: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 8 de marzo de 2002.
 - 1.3. Consultas tributarias y Junta Arbitral: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 31 de enero de 2006.
 - 1.4. Abstención de actuaciones y nulidad por vicios procedimentales: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 22 de febrero de 2006.
 - 1.5. Confirmación de la doctrina de la Sentencia 128/2006: la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco 129/2006, de 22 de febrero.
2. **La inexistente Junta Arbitral: actividad administrativa impugnabile y derecho de acceso a la jurisdicción.**
 - 2.1. La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 15 de noviembre de 2004.
 - 2.2. La Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2008, de 11 de febrero.
3. **Conclusiones Finales.**

1. Resoluciones judiciales relevantes dictadas en relación a la inexistente junta arbitral²

1.1. Tribunal competente y nulidad por incompetencia: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 19 de octubre de 1993³

En este proceso, el Abogado del Estado había impugnado la liquidación practicada por la Diputación Foral de Bizkaia el día 18 de febrero de 1991, en concepto de IRPF, retenciones de capital mobiliario, ejercicios de 1986, 1987 y 1988. La Diputación Foral

² Vid. a MERINO JARA: "Acerca de la inexistente Junta Arbitral del Concierto Económico", *JT*, 2006, núm. 6, págs. 23-28; "La Junta Arbitral del Concierto Económico", *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 75, mayo-agosto, 2006, págs. 81 a 103.

³ *JT* 1993\1201. Resulta también de interés la STSJ del País Vasco de 21 de diciembre de 1994 (*JT* 1994\1585), referida a un caso en que un particular había interpuesto recurso contencioso-administrativo frente al Acuerdo del TEAF de Bizkaia de 12 noviembre de 1991, desestimatorio de reclamación seguida frente a unas liquidaciones en concepto de Impuesto sobre Sucesiones, argumentando que la sucesión ya había sido objeto previo de liquidación por parte de la Delegación de Hacienda de Gijón y que el cauce idóneo para resolver el conflicto entre ambas Administraciones financieras, del que se prescindió total y absolutamente comportando la nulidad de los actos, era el de sometien-

demandada alegaba incompetencia del Tribunal, por entender competente para conocer del recurso a la Sala correspondiente del Tribunal Supremo en virtud de lo dispuesto en el artículo 39.5 del Concierto Económico; razonamiento que es descartado por el Tribunal porque para que pudiese invocarse la competencia del Tribunal Supremo, primero tendría que haber resuelto la Junta Arbitral, algo imposible al no hallarse constituida:

“... resulta evidente que se hace así una remisión al contenido relacional entre Administraciones que deriva del artículo 39 del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/1981, establecedor de la llamada Junta Arbitral. Dicho órgano paritario, al que la doctrina ha solido atribuir un carácter administrativo y no jurisdiccional, desplaza como mecanismo de resolución de conflictos al general, incluidas las acciones de suspensión de actos en vía jurisdiccional (...). La competencia y razón de ser de la Junta Arbitral alcanza a determinadas cuestiones de competencia sobre residencia y domicilio de los contribuyentes, cifra relativa de negocios (hoy ya superada), y conflictos de interpretación y aplicación a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales, por lo que habrá que colegir que, en efecto, la interposición de la Junta Arbitral crea una distorsión en el esquema de competencias jurisdiccionales, al atribuirse al Tribunal Supremo la impugnación jurisdiccional contra el acuerdo de órgano paritario. Sin embargo, y aunque no puede dudarse de la intención última del legislador de residenciar ante el Tribunal Supremo la resolución de tales conflictos interadministrativos derivados del concierto, dado que la Junta Arbitral es un órgano que no ha visto la luz, en supuestos como el presente no puede apreciarse ni que la parte accionante ante la Sala que ejerce la competencia “natural” haya dejado de agotar peculiares trámites en vía administrativa, ni que haya nacido la competencia del Alto Tribunal que, no se olvide, queda limitada a la revisión jurisdiccional inmediata del acuerdo arbitral y sólo mediatemente afecta al acto singular, como lo es aquí la liquidación, que da origen a la controversia de interpretación o aplicación, pero que no sustituye en

to a la Junta Arbitral prevista en el artículo 39 del Concierto Económico. La Diputación Foral demandada alegaba la inviabilidad del sometimiento de la cuestión a la Junta Arbitral por no haberse constituido ésta. El Tribunal parte de “la premisa efectiva de que la Junta Arbitral a que se refiere el citado artículo 39 del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, carece de conocida constitución y funcionamiento”. Y precisa que el litigio se limita a los actos de liquidación, sin incidir en las actuaciones llevadas a cabo por la otra Administración exactora:

“Y en ausencia de tal ámbito de decisión de las controversias interadministrativas (...), en el presupuesto de revisión del proceso deja de ser tal conflicto y los actos dirimentes en que se plasmase para situarse en el terreno de la revisión unilateral de los actos de gestión producidos en el ámbito de competencia de esta Sala, sin operatividad directa alguna sobre las actuaciones llevadas a efecto por la otra Administración exactora, ni sobre la adecuación a derecho de las mismas en función de factores afectantes a los actos de los interesados o de la propia Administración actuante”.

En definitiva, el Tribunal lo que hace es analizar si los actos de liquidación recurridos supusieron o no infracción del Ordenamiento desde la perspectiva de una posible incompetencia, no apreciando tal infracción, pero sin que en ningún momento llegara a decidir directamente cuál de las dos Administraciones era la competente, pues ésta era una materia que correspondía a la, entonces inexistente, Junta Arbitral.

general todo el esquema de competencias funcionales entre los órganos de la Jurisdicción especializada”.

Por ello, el Tribunal no remitió el asunto al Tribunal Supremo pues se echaba de menos el presupuesto de actividad administrativa determinante del fuero excepcional, que era el Acuerdo de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico⁴.

1.2. Recurso interpuesto por contribuyentes con fundamento en la incompetencia:

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 8 de marzo de 2002⁵

En el presente caso, un particular había impugnado el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 24 de febrero de 1999, desestimatorio de las reclamaciones acumuladas interpuestas frente a: a) tres liquidaciones provisionales referidas a los ejercicios de 1990, 1991 y 1992 del IRPF, requiriendo el reintegro de las correspondientes sumas que habían sido devueltas al contribuyente, a la vez que se le hacía saber la remisión de las declaraciones a la AEAT de Zaragoza por haber sido indebidamente presentadas ante la Hacienda Foral; b) Comunicación de 27 de septiembre de 1996, haciéndole saber el envío a dicho organismo de las declaraciones de 1994 y 1995, requiriendo el reintegro de determinada suma por devolución indebidamente acordada respecto al ejercicio de 1994. La parte recurrente alegaba la omisión de trámites esenciales que comportaban la invalidez radical de lo actuado. En la Sentencia se afirma que, ante una discrepancia relativa al domicilio de los contribuyentes, previa audiencia de éstos, se llegaría a una Resolución de la Junta Arbitral, advirtiéndole que ésta no llegó a constituirse:

“antes de dar por sentado la omisión plena y decisiva de tales trámites se debe partir de la premisa efectiva de que la Junta Arbitral a que se refiere el citado artículo 39 del Concierto ... carecía de constitución y funcionamiento”.

Además, la Sentencia aclara que, en el caso, tampoco se objetaba la incompetencia de la Administración Foral para pronunciarse sobre el asunto, no existiendo un verdadero conflicto:

“tampoco se está objetando la incompetencia de la Administración foral para pronunciarse sobre el asunto, y en ausencia de tal ámbito de decisión de las controversias interadministrativas -que de suyo habían de determinar un régimen jurídico específico de impugnación de los actos que emanasen-, el presupuesto de revisión del proceso deja de ser tal conflicto y los actos dirimentes en que se plasmase situándose en el terreno de la revisión unilateral de los actos de gestión producidos en el ámbito de com-

⁴ No obstante, el TSJ del País Vasco desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Abogado del Estado, al considerar que la Hacienda de Bizkaia no era incompetente para practicar la liquidación tributaria (con anterioridad, el 29-10-1990, había realizado la liquidación el Inspector-Jefe de la Delegación Especial de Hacienda de Madrid), haciendo prevalecer frente al concepto del domicilio fiscal (ubicado en Madrid) el del establecimiento.

⁵ JT 2002\1220.

petencia de esta Sala, sin operatividad directa alguna sobre las actuaciones llevadas a efecto por la otra Administración implicada”.

1.3. Consultas tributarias y Junta Arbitral: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 31 de enero de 2006

En el caso, el Abogado del Estado interpuso recurso contencioso-administrativo frente a la contestación denegatoria dada por la Diputación Foral de Bizkaia al requerimiento de anulación de 14 de octubre de 2003 en relación con la consulta tributaria formulada por la empresa Iberdrola SA, que fue respondida por la Dirección General de Hacienda de la Administración Foral con fecha 26 de mayo de 2003. El recurso se basaba en que, al versar la consulta sobre cuestiones diversas en torno a los puntos de conexión del Concierto, no había respetado la Diputación Foral el régimen previsto en el mismo en cuanto a su resolución (art. 64.b)), habiendo decidido con manifiesta falta de competencia y omitiendo el procedimiento legalmente previsto. El Tribunal destaca que “la circunstancia de que todo el procedimiento previsto por el artículo 64.b) pueda derivar en un verdadero conflicto competencial sobre puntos de conexión ante la Junta Arbitral, -artículo 66.Uno.a)-, dota si cabe de mayor sentido a la exigencia de su más estricta observancia por las partes, pues en contra de lo que sostiene la parte demandada en estos autos, es ése el único ámbito donde está prevista, como tal, la resolución de dichos conflictos”. Y añade que la omisión del procedimiento previsto en el Concierto determina la nulidad radical del artículo 62.1.e) LRJPAC, implicando también un caso de manifiesta incompetencia (art. 62.1.b) LRJPAC):

“dando por reproducido, por su claridad, el tenor del artículo 64.b) del repetido Concierto Económico..., se configura en él un procedimiento en que cada una de las Administraciones concertadas está facultada para recibir la solicitud del administrado, analizarla, y formular, según sus propios criterios, una propuesta de resolución, que una vez necesariamente trasladada a las demás Administraciones concernidas, puede desembocar, bien en la elevación a definitiva de aquella propuesta, bien en su derivación hacia un órgano paritario y colegiado específicamente creado por dicho instrumento de concertación, según se formulen observaciones o no frente al criterio de la primera. Tan elemental procedimiento quiebra en lo más esencial si una de dichas Administraciones, al recibir la consulta prescinde de formular tal propuesta y de trasladarla a los demás, y asume para sí la resolución definitiva y unilateral de la consulta. El carácter viciado de dicho actuar no sólo afecta al procedimiento, -que se trunca desde su origen y cierra el paso a todas sus garantías y posteriores recorridos y opciones competenciales y resolutorias- y conlleva la nulidad radical del artículo 62.1.e) LPAC, sino también a la competencia misma, y es que se confunde la identidad del instrumento convencional y legal que en cada caso es fuente de competencia para resolver tales consultas, pues si en general la citada fuente puede encontrarse en la normativa

⁶ JUR 2006\155528.

orgánica y de procedimiento interna del Territorio Histórico, cuando se trata de los puntos de conexión es el artículo 64.b), exclusivamente, quien decide a quién le corresponde resolver; y coincide o no la Administración demandada con la bondad de la solución arbitrada a nivel legislativo, no se le atribuye más que una simple facultad de propuesta a la que sólo la aceptación expresa o tácita de las demás Administraciones concernidas (común o forales), transforma en verdadera resolución. Nada priva del carácter manifiesto a esa incompetencia, -artículo 62.1.b)-, por la circunstancia de que cualquier Administración tributaria sea, en general, competente para resolver sus propias consultas tributarias, pero aun cuando llegásemos a la conclusión de que la competencia material ofrece algún grado de apariencia respetable que le pone a resguardo de esa evidencia, nunca se dejará de estar en presencia de una infracción invalidante por la vía del artículo 63.1 (...) por carecer las actuaciones así unilateralmente orquestadas de los elementos indispensables para alcanzar su función (...) no es la Jurisdicción en este proceso quien debe decidir esa posible controversia sino, gradualmente y con diferente alcance, los órganos colegiados dispuestos por el Concierto Económico en los artículos 63 y 65⁷.

1.4. Abstención de actuaciones y nulidad por vicios procedimentales: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 22 de febrero de 2006⁸

La Diputación Foral de Bizkaia interpuso recurso contencioso-administrativo contra las actuaciones inspectoras de la AEAT en la CAV que dieron origen a un acta de disconformidad en concepto de IRPF del año 1997 -el contribuyente había presentado su declaración tributaria en la Hacienda Foral de Bizkaia-, posteriormente liquidada y proveída en apremio en fecha 26 de noviembre de 2003. En el proceso, la Administración del Territorio Histórico de Bizkaia pretendía que se declarasen nulas las actuaciones inspectoras realizadas al contribuyente por falta de competencia y por omisión absoluta del procedimiento establecido para la resolución de las controversias interadministrativas, que se ordenase la inhibición de la AEAT con paralización de sus actuaciones y que se remitiese lo actuado a la Junta Arbitral del Concierto Económico para que este órgano resolviese el conflicto de competencia. Este planteamiento tenía como punto de partida un requerimiento de cese de las citadas actuaciones formulado en base a lo establecido en el artículo 44 LJCA con fecha 5 de febrero de 2004 y fundado en que con fecha 30 de julio de 2003 se había suscitado ante la Junta Arbitral conflicto de competencias en relación con las actuaciones de comprobación, por lo que persistiendo tal actividad se incumplía el mandato del artículo 66.2 del Concierto Económico. Como argumentación procesal se indicaban las facultades que a la Administración actora se reconocen por el Concierto Económico de 2002, tanto en cuanto a la gestión tributaria como en orden a la promoción del conflicto ante la Junta Arbitral.

⁷ Por ello, el Tribunal estima el recurso contencioso-administrativo, declarando disconforme a derecho y anulando la actividad administrativa.

⁸ Sentencia nº 128/06.

La Abogacía del Estado se oponía en base a dos razonamientos: 1) En las consecuencias procedimentales del planteamiento del conflicto competencial regulado en el artículo 66.2 del Concierto Económico, pues al no haber sido constituida ni funcionar la Junta Arbitral, a su juicio, quedaban abiertas otras vías para resolver la controversia para no condenarla al ostracismo. Y es que, a su entender, el hecho de que el conflicto se hubiera planteado no significaba "sin mayor argumentación que el simple planteamiento determine la automática aplicación del artículo 66.2 que sólo opera cuando el conflicto se lleva ante la Junta y no como en este caso en que ha sido llevado a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y no se ha tramitado realmente ante aquélla"; 2) Sostenía, asimismo, la competencia de la Agencia Tributaria para tramitar el procedimiento inspector en relación con el contribuyente afectado por el IRPF de 1997, dejando constancia de que el contribuyente presentó su declaración ante la Hacienda Foral haciendo constar un domicilio que posteriormente se comprobó que no era el de su residencia habitual. El Tribunal aclara que el artículo 44 LJCA se refiere sólo a los procesos entre Administraciones Públicas, de forma que no cabe a su amparo que la Jurisdicción Contencioso-Administrativa conozca y resuelva estos conflictos competenciales:

"... lo que el artículo 44.1 LJCA establece, pues concibe procesos entre Administraciones Públicas que tengan por objeto la derogación de una disposición, la anulación o revocación de un acto, el cese o modificación de una actuación o el inicio de una actividad obligatoria, con lo que puede decirse que los órganos jurisdiccionales de lo Contencioso-Administrativo no encuentran en dicho precepto habilitación distinta para conocer que la que se deriva en general del artículo 25, en sus dos párrafos, y que no surge de él la facultad de atribuir competencias a una de las Administraciones en litigio, ni un proceso que constituya el marco de verdaderos conflictos competenciales"⁹.

El Tribunal, reproduciendo literalmente la doctrina sentada en su Sentencia de 15 de noviembre de 2004, deja claro que no puede determinar cuál de las Administraciones en conflicto es competente para la exacción del IRPF de un contribuyente concreto, pues la resolución de este tipo de conflictos de competencias corresponde a la Junta Arbitral:

"respecto de la eventual pretensión de que la Sala jurisdiccional resuelva en los términos abstractos la duda competencial que se formaliza, y que determine cuál de las Administraciones es competente en el supuesto de tal contribuyente, *resulta rechazable esa posibilidad* como ya hemos examinado en Sentencia de 15 de noviembre de 2004, (...)"

⁹ En cambio, el Tribunal precisa que la Jurisdicción Contencioso-Administrativa sí puede enjuiciar si se ha producido infracción del procedimiento tras haberse planteado el conflicto competencial ante la Junta Arbitral:

"lo que ha ocurrido es que, sin residenciar su *"vindicatio potestatis"* ante este Tribunal ..., lo que la Administración recurrente pretende, *con pleno fundamento*, es que se aprecien las infracciones en que la Administración oponente ha incurrido al eludir los trámites y actuaciones precisos para que quien conozca de ese conflicto competencial sea el órgano arbitral que está específicamente dispuesto por la Ley para hacerlo".

El Tribunal aclara que en el caso de la Sentencia de 19 de octubre de 1993 no se planteó un verdadero conflicto de competencias, sino que lo que se pretendía era la anulación de un acto administrativo por causa de incompetencia, sin incidir sobre la competencia de la otra Administración:

“en esa otra situación de impugnación de un concreto acto administrativo de liquidación se enclava la Sentencia de esta misma Sala de 19 de octubre de 1993 (...) Ni antes ni ahora vamos a poner en duda la posibilidad de que una de tales Administraciones ejercite las pretensiones previstas por dicho precepto para atacar la actuación de otra en razón de alegada *incompetencia*, pero... no es ésta la primera pretensión de este proceso, sino la de que la competencia sea decidida por esta misma Sala en base al régimen previsto por el Concierto Económico y en razón de las facultades que en él se atribuyen a un órgano paritario y no jurisdiccional, que el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo no puede absorber ni asimilar para sí. Lo que podrá conocerse en este fuero, como en el supuesto de la Sentencia de 1.993 ocurría, es de un *acto administrativo de naturaleza tributaria impugnado por causa de incompetencia de quien lo dicta, y con eficacia limitada a anular o confirmar ese acto de liquidación sin incidir sobre los de la Administración oponente, pero no de pretensiones de solución conflictual que vinculen por igual a ambas Administraciones*”.

El Tribunal recuerda que el artículo 66.2 del Concierto establece que el planteamiento del conflicto conlleva como efecto la obligación de abstención posterior de cualquier actuación por las Administraciones:

“... y el apartado Dos establece los efectos procedimentales y sustantivos de que el conflicto se suscite, entre ellos la abstención de cualquier actuación ulterior a ese momento. Ese régimen arbitral es, además, el mismo que el artículo 43. Seis del mismo instrumento consagra al tratar de la residencia habitual y el domicilio fiscal. Por tanto, lo que se objeta en este proceso no es la falta de atribuciones ni los defectos procedimentales en que la Administración del Estado haya incurrido al tramitar el procedimiento inspector de que se trata, sino la omisión de actuaciones debidas que impone el citado Concierto con fuerza de Ley”.

Y añade que:

“La nulidad de actuaciones en que se incurre a partir del momento en que procede “*ex lege*” la abstención ha sido puesta de manifiesto por los órganos económico-administrativos y jurisdiccionales que conocieron de situaciones de conflicto similares bajo la vigencia del artículo 39 del Concierto Económico (...) cabe recordar también el criterio al respecto de acuerdos del TEAC de 26 de Mayo de 1.999¹⁰ y 4 de Junio de

¹⁰ Por Orden Ministerial de 6 de enero de 2000 se declaró lesiva a los intereses públicos la Resolución del TEAC de 26 de mayo de 1999 y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2003 (*Forum Fiscal* 055.019) la anuló. Los hechos que dieron lugar al litigio fueron éstos: la Inspección de los Tributos de la Oficina Nacional de Inspección, el 10 de marzo de 1995, incoó Acta de disconformidad a una entidad. Antes, el Diputado de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de

2.003¹¹ en torno a la Junta Arbitral de dicho Concierto precedente. Se reitera igualmente en este ámbito que no cabe eludir el sometimiento al régimen legal de conflic-

Bizkaia había dirigido al Ministro de Economía y Hacienda un escrito el 19 de diciembre de 1994, en el que solicitaba "se tenga suscitado conflicto de competencias" y que "de conformidad con el ya citado art. 39.6, las Administraciones implicadas se abstengan de cualquier actuación adicional que no sea la interrupción de la prescripción". Sin embargo, la Oficina Nacional de Inspección giró el 3 de julio de 1995, liquidación definitiva confirmando la propuesta de liquidación y en fecha 31 de enero de 1996 dictó Resolución confirmando la sanción, pero reduciendo la sanción al 75% de la cuota. Ambas Resoluciones fueron recurridas ante el TEAC, que las estimó. En el recurso ante la AN, el Abogado del Estado pretendía la declaración de lesividad de la Resolución del TEAC y la reposición de las actuaciones al momento inmediatamente anterior a ese Acuerdo, obligándole a entrar en el examen de la cuestión de fondo y a pronunciarse sobre la conformidad o no a derecho de las liquidaciones impugnadas. Para ello se fundaba en que, al no existir la Junta Arbitral, no cabía considerar, como hizo el TEAC, que era nula la actuación de la AEAT. Para la AN, este argumento "debe ser calificado de irrelevante", porque "el propio art. 39.1 disponía que "Se constituye una Junta Arbitral..." de manera que desde la entrada en vigor de la Ley 12/1981 existía tal Junta Arbitral, precisamente constituida por el art. 39 del CEPV... Desde esta perspectiva el que se hubiera procedido o no a nombrar los componentes o miembros de esa Junta Arbitral constituida "ministerio legis", es algo puramente adjetivo y, en todo caso, no puede hacer depender el funcionamiento de una institución creada por la ley de la resistencia a designar a sus miembros integrantes ya que ello sería tanto como dejar en manos de las Administraciones Públicas el cumplimiento y efectividad de las previsiones de la Ley. Además, nada obsta a que en cualquier momento los órganos administrativos competentes para la designación de sus miembros procediesen a su efectivo nombramiento, tal y como consta en el expediente administrativo respecto de alguno de ellos. Por lo tanto, al existir la Junta Arbitral, debía entrar en funcionamiento en los supuestos que para su actuación se preveían en el citado art. 39.6 de la Ley 12/1981". Por eso, entiende la AN que "la Diputación Foral suscitó a la Administración Tributaria el conflicto de competencias con arreglo al tantas veces citado art. 39.6 de la Ley 12/1981", pero seguidamente analiza los efectos del planteamiento del conflicto de competencias, es decir: "si debemos detenernos en la literalidad del art. 39.6 de la Ley 12/1981, como hizo el Tribunal Económico Administrativo Central, o debe profundizarse en la significación y alcance no sólo de dicho precepto sino del propio conflicto de competencias". Pues bien, la AN entra a analizar el fondo del asunto: "... el concreto alcance de una resolución del conflicto favorable a la Diputación Foral. (...) nunca el mero planteamiento del conflicto de competencias puede conllevar unos efectos y un alcance de mayor envergadura que la misma resolución del conflicto". Entiende la AN que, puesto que el artículo 37.2 de la Ley 12/1981 disponía que "las actuaciones comprobadoras e investigadoras que en el ámbito de las competencias atribuidas en el presente Concierto a las Diputaciones Forales del País Vasco deban efectuarse fuera de su territorio serán practicadas por la inspección financiera y tributaria del Estado", "aún en la hipótesis de que el conflicto hubiera estado bien suscitado desde el primer momento y, además, la competencia correspondiese a la Diputación Foral requirente, las actuaciones inspectoras llevadas a cabo fuera del País Vasco deberían ejercitarse por los órganos de la Inspección de la AEAT". En virtud del principio de conservación del acto administrativo, la AN afirma que:

"la infracción del art. 39.6 de la Ley 12/1981 no puede tener más alcance que aquél que le correspondería si el precepto hubiese sido escrupulosamente respetado; esto es, deben así conservarse "aquellos actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse cometido la infracción" (art. 66 de la Ley 30/1992...). (...) el resultado de las actuaciones inspectoras fuera del País Vasco que, como se acaba de decir, coincide con la totalidad de las actuaciones inspectoras llevadas a cabo en el presente caso por la Inspección de Tributos del Estado, hubiera sido el mismo si correspondiera la competencia a la Diputación Foral o a la Administración Estatal".

Sin embargo, finalmente, por el principio de congruencia procesal, la Sentencia se limita a anular la Resolución del TEAC, ordenando que se resuelva la conformidad o no a derecho de las liquidaciones impugnadas:

"...el principio de congruencia procesal y puesto que el Abogado del Estado no solicita la declaración de competencia de la Administración del Estado sino la reposición de las actuaciones al momento inmediatamente anterior a dictarse la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, impide a la Sala entrar en el examen de la cuestión de fondo propiamente dicha... y, de consiguiente, ha de estimar la demanda de lesividad con la correlativa anulación del Tribunal Económico Administrativo Central impugnada, (...) entrando en el examen de las cuestiones de fondo planteadas en las respectivas reclamaciones, se pronuncie sobre la conformidad o no a derecho de las liquidaciones originariamente impugnadas".

¹¹ En el caso resuelto por la Resolución TEAC (Vocalía 8.ª) de 4 de junio de 2003 (JUR 2003\221 105) los Servicios de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales del País Vasco formalizaron a una entidad con fecha 13 de junio de 2000 acta firmada en disconformidad en relación al IVA asimilado a la Importación, exigiendo ingresos, por las salidas de bodega, régimen de depósito distinto del aduanero, de vino adquirido en régimen suspensivo del IVA. La empresa hizo constar en el Acta que, sobre el fondo del asunto, se había planteado conflicto de competencias por la Diputación Foral frente a la Administración del Estado el 23 de febrero de 2000 (fecha de entrada, el 29), por lo que entendía que, mientras no se resolviese el conflicto, debería paralizarse el procedimiento de regularización de la Inspección. Sin embargo, el 5 de julio de 2000 la AEAT dictó acto administrativo de liquidación confirmando la actuación inspectora, si bien corrigió la liquidación por los intereses de demora. Contra este Acuerdo se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR del País Vasco, resuelta el 26 de enero de 2001, mediante Resolución estimatoria, anulando las actuaciones de la Inspección llevadas a cabo desde el 29 de febrero de 2000, fecha en la que la Inspección de Aduanas del País Vasco tenía conocimiento del conflicto de competencias planteado.

tos bajo pretexto de una actual falta de constitución de unos órganos¹² que irónicamente pende de la voluntad de las propias partes litigantes y que no hace sino alimentar una situación abusiva y de desamparo para los contribuyentes, que se ven así sujetos doblemente a tributación por la sola actitud renuente de las Administraciones a unificar sus criterios interpretativos y de aplicación”.

Y, tras reiterar la doctrina de la Sentencia 76/2006, de 31 de enero¹³, estima el recurso interpuesto, declarando el deber de abstención y sometimiento a la Junta Arbitral del

A juicio del TEAC, desde la entrada en vigor de la Ley del Concierto Económico, debía entenderse constituida la Junta Arbitral, aunque sus miembros no hubiesen sido nombrados:

“Considera este Tribunal que, en base al artículo 39 de la Ley 12/1981, desde la entrada en vigor de la misma, se entiende constituida la Junta Arbitral mencionada, al disponer aquél que “se constituye una Junta Arbitral”. Atendiendo a dicho artículo, el que se hubiera procedido o no a nombrar los miembros de esa Junta Arbitral constituida por imperativo legal, es algo secundario y, en todo caso, no se puede hacer depender el funcionamiento de un órgano o institución creada por Ley, a la resistencia a designar a sus miembros integrantes ya que ello sería tanto como dejar en manos de las Administraciones Públicas el cumplimiento y efectividad de la Ley. Por lo tanto, al existir la Junta Arbitral, debía entrar en funcionamiento en los supuestos que para su actuación se preveían en el citado artículo 39 de la Ley 12/1981”.

Sin embargo, pese a esta categórica afirmación, el TEAC entró en el fondo del asunto, resolviendo sobre los puntos de conexión. Después de señalar que, según el artículo 5 del Concierto, “es competencia exclusiva del Estado la regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el IVA”, apunta que “aún en el supuesto de que el conflicto de competencias se hubiera planteado debidamente, la resolución del mismo debería ser a favor de la Administración Tributaria del Estado (Agencia Estatal de Administración Tributaria), pues es a ella a quien corresponde en las actuaciones inspectoras relativas a los gravámenes a la importación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, por aplicación del artículo 5 mencionado”. El TEAC concluye que “la no paralización de las actuaciones inspectoras hasta la resolución del conflicto, no puede afectar a su validez pues, de cualquiera de las maneras, con conflicto o sin él, con resolución del mismo o sin ella, la competencia para la referida actuación inspectora corresponde al Estado”. Y respecto al procedimiento de liquidación, con apoyo en los artículos 18, 19.5, 23, 24, 26.1 y 77 de la Ley 37/1992, del IVA, considera que “la liquidación recurrida se considera conforme a derecho, al haberse producido una salida, con destino a consumo en el territorio de aplicación del impuesto, de vinos que previamente, se habían vinculado al régimen de depósito distinto del aduanero con exención, produciéndose así un diferimiento de los impuestos que se devengan con ocasión de una importación (Aranceles e IVA importación) hasta la ultimación del mencionado régimen”.

¹² La Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico 1/2004, de 15 de julio de 2005, entendió también que, puesto que la Junta Arbitral (de Navarra) existía en la Ley, aunque sus miembros no hubiesen sido designados, jurídicamente era posible plantear un conflicto ante ella:

“... ello no quiere decir que antes de esa fecha no se pudiera plantear un conflicto de competencias sobre un determinado hecho imponible. La Junta Arbitral existía en la ley, a pesar de no haber sido designados sus miembros. Condicionar la vigencia de la ley en este punto a la decisión de los órganos administrativos o de gobierno competentes para efectuar la designación de los miembros de la Junta Arbitral equivale a otorgar a cualquiera de dichos órganos la facultad de decidir sobre la vigencia de una disposición de rango legal (...) la Junta Arbitral existía el 18 de junio de 2003 y en esa fecha era jurídicamente posible plantear ante ella un conflicto, a pesar de que sus miembros no habían sido aún designados”.

¹³ Es discutible en el caso la reiteración de la doctrina de la Sentencia de 31 de enero de 2006, basada en la causa de nulidad del artículo 62.1.e) LRJPAC. Según este precepto, los actos de las Administraciones públicas son nulos de pleno derecho cuando se dictan prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. Como advierten GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ (*Curso de Derecho Administrativo I*, ed. Thomson-Cívitas, duodécima edic., 2004, págs. 633-634), la norma no hace referencia a todos los actos administrativos que estén afectados por un vicio procedimental -actos que, por regla general, serán simplemente anulables según lo dispuesto en el artículo 63 LRJPAC- sino solamente a aquéllos cuya emisión haya tenido lugar con olvido total del procedimiento legalmente establecido, expresión que hay que referirla a la omisión de los trámites esenciales de un procedimiento determinado, sin los cuales ese concreto procedimiento es inidentificable. La misma sanción de nulidad de pleno derecho se aplica a los casos en que la Administración ha observado un procedimiento, pero no el concreto procedimiento previsto por la Ley para ese caso concreto (por ejemplo que se contrate por concierto directo y lo que pro-

Concierto Económico, con anulación de las actuaciones inspectoras seguidas en relación con el acta de disconformidad practicada, a partir de la fecha 30 de julio de 2003 (fecha de planteamiento del conflicto).

1.5. Confirmación de la doctrina de la Sentencia 128/2006: la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco 129/2006, de 22 de febrero¹⁴

Esta Sentencia recoge la misma doctrina de la anterior Sentencia 128/2006. En el caso se había impugnado la desestimación presunta del requerimiento de paralización de actuaciones y planteamiento de conflicto de competencias a la Secretaría General de Política Fiscal del Ministerio de Hacienda, invocándose la infracción del artículo 66 del Concierto Económico. La Administración del Territorio Histórico de Bizkaia pretendía, en relación con las actuacio-

ceda legalmente sea la subasta). En el caso enjuiciado, se decreta la nulidad de actuaciones de la inspección no por inobservancia del procedimiento de inspección, sino porque se incumplió el mandato de abstención tras el planteamiento del conflicto establecido en el artículo 39.6 del Concierto. Por influencia de la doctrina (FERNÁNDEZ TORRES), GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ (*Curso...*, ob. cit., pág. 634) han terminado por incluir también en esta causa de nulidad los casos en que se ha observado el procedimiento previsto en el Derecho interno, pero omitiendo los trámites para el caso impuestos por el Derecho comunitario ante las instituciones de la Comunidad. Esta solución, sin embargo, tal vez esté impulsada por la trascendencia de la infracción (Derecho comunitario) y por los graves problemas que surgieron en el Derecho español para poder recuperar las ayudas de Estado concedidas incumpliendo la obligación previa de información a la Comisión establecida en el TCE. Dejando al margen este último caso, no nos parece razonable incluir nuevos supuestos de nulidad en el apartado e) del artículo 62.1 LRJ-PAC porque la nulidad de pleno derecho en el Derecho Administrativo es la excepción y sólo se da en los casos tasados en la Ley, constituyendo la anulabilidad la regla general de invalidez (art. 63.1 LRJ-PAC).

En el caso de la Sentencia de 22 de febrero de 2006, más bien parece -si hubiese estado constituida la Junta Arbitral- que se trataría de un supuesto de anulabilidad por infracción del artículo 66.2 del Concierto Económico. En cualquier caso, con independencia de que fuese un vicio de nulidad o anulabilidad, creemos que para que la consecuencia que se predica en la Sentencia (se anulan las actuaciones posteriores al "planteamiento de conflicto") hubiese llegado a producirse debería de estar previamente constituida la Junta Arbitral. Los órganos administrativos existen o no existen, *tertium non datur*; y puesto que en ese momento la Junta Arbitral no se hallaba constituida -el argumento de que el artículo 39 del Concierto Económico de 1981 dijese que "Se constituye una Junta Arbitral" carece de fundamento, difícilmente podía haberse producido una infracción del Ordenamiento Jurídico. Y es que razonar que la falta de paralización de actuaciones tras el planteamiento del conflicto debía acarrear su posterior anulación en vía judicial podía producir un resultado maquiavélico: a la Administración que ya había recaudado, siendo incompetente, le bastaba con "plantear" conflicto ante la inexistente Junta Arbitral para luego anular en vía judicial las actuaciones posteriores de la Administración competente, que se veía así imposibilitada de ejercitar sus legítimas competencias a la espera de una futura resolución de la Junta arbitral que no terminaba de constituirse (tardó en ello más de 25 años).

El problema que se planteaba en el caso resuelto por la Sentencia de 31 de enero de 2006 era distinto, pues aquí el recurso se fundaba en que la consulta formulada por una S. A. fue resuelta unilateralmente por la Diputación Foral de Bizkaia cuando versaba sobre puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico. Recordemos que, según el artículo 64.b) del Concierto Económico, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa tiene como función resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión del Concierto Económico. Según el precepto, "estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada. De existir observaciones, se procederá a la convocatoria de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa quien, de no llegar a un acuerdo, la trasladará a la Junta Arbitral". Por ello, a juicio del Abogado del Estado, la Diputación Foral de Bizkaia había actuado con manifiesta falta de competencia y omitiendo el procedimiento legalmente establecido. El TSJPV, de forma correcta, anula la respuesta que dio la Diputación a la consulta tributaria tanto por vicios competenciales (sólo podía hacer una propuesta de resolución y no dictar una resolución) y procedimentales (no se siguió el procedimiento previsto en el artículo 64.b) del Concierto Económico).

¹⁴ JT 2006\483.

nes inspectoras de la AEAT, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2002 en referencia a la firma social "I.D.E., SA", que se declarasen nulas las posteriores al planteamiento del conflicto de competencias, ordenándose la inhibición de la AEAT con paralización de sus actuaciones y remisión de lo actuado a la Junta Arbitral para que ésta resolviese el conflicto de competencias. El punto de partida era un requerimiento dirigido al Ministerio de Hacienda el 31 de octubre de 2003 suscitando ante la Junta Arbitral conflicto de competencias en relación con las actuaciones de comprobación, y solicitando que la Administración requerida se abstuviese de cualquier actuación posterior. Reproduciendo la doctrina de la Sentencia 128/2006 -es decir, de la Sentencia 31/01/2006-, el Tribunal estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto en relación con el requerimiento formulado el 31 de octubre de 2003, declarando el deber de abstención y sometimiento a la Junta Arbitral, y anulando las actuaciones de comprobación seguidas a partir de dicha fecha.

2. La inexistente Junta Arbitral: actividad administrativa impugnabile y derecho de acceso a la jurisdicción

2.1. La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 15 de noviembre de 2004¹⁵.

Los hechos, sucintamente descritos, que dieron lugar al litigio fueron los siguientes. La Diputación Foral de Álava había interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la desestimación presunta, por silencio administrativo, de los requerimientos formulados al Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco, invocando la infracción del artículo 39.6 del Concierto Económico. La AEAT se había dirigido a unos contribuyentes con residencia fiscal en Álava, dedicados a la producción y elaboración de vino en sus bodegas, que habían realizado operaciones de salida a consumo de vino sujeto a impuesto especial, liquidando el IVA correspondiente a las operaciones asimiladas a las importaciones¹⁶ en la Diputación

¹⁵ JUR\2005\40464.

¹⁶ La STS de 9 de julio de 2007, en un conflicto de competencias entre Navarra y el Estado, ha concluido que "corresponde al Estado la competencia exclusiva para la regulación, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del IVA que grava el abandono de depósitos no aduaneros de las mercancías que han ingresado en los mismos con ocasión de entregas interiores o adquisición intracomunitarias inicialmente exentas". En el caso, la Hacienda Tributaria Navarra había planteado conflicto de competencias ante la Administración del Estado por actuaciones de comprobación del IVA que grava el abandono de depósitos distintos del aduanero, referidas a los años 1999 a 2002, ambos inclusive, realizadas por la AEAT a varias empresas productoras de vino con domicilio fiscal en Navarra. Las entregas de los proveedores se realizaron al amparo del régimen suspensivo de "depósito fiscal" en el que el IVA se devenga cuando el comprador comercializa el vino o lo destina al consumo como producción propia. La Comunidad Foral de Navarra consideró que tenía competencias para la gestión y recaudación del IVA por operaciones interiores cuyo devengo se encuentra suspendido mientras el producto se encuentra vinculado al régimen de depósito fiscal. La AEAT, por el contrario, entendió que el abandono del régimen suspensivo era una operación asimilada a la importación, en virtud de lo establecido en el artículo 19-5º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, y que la competencia de su gestión y recaudación le correspondía en virtud de lo dispuesto en el artículo 3 del Convenio Económico. La Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico, mediante Resolución de fecha 15 de julio de 2005 (conflicto 1/2004) estimó parcialmente la reclamación de competencia formulada por la Comunidad Foral de Navarra y declaró que "la competencia para regular, aplicar y revisar el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la desvinculación del régimen de depósito no aduanero de mercancías que han ingresado en el mismo con ocasión de una entrega de bienes o una adquisición intracomunitaria exentas, corresponde a la Administración competente para gravar las operaciones exentas que precedieron al ingreso de los productos en el régimen especial de depósito".

Recurrida esta Resolución por el Abogado del Estado, el Tribunal Supremo estima el recurso, y anula la Resolución. El Tribunal parte de que "existe una consideración unitaria de "importaciones" y "operaciones asimiladas a las importa-

Foral de Álava, requiriéndoles la regularización del IVA devengado con dichas salidas a consumo, al entender que era de su competencia, con lo que discrepaba la Diputación Foral de Álava. Por ello, ésta, en fechas 26 de enero, 24 de febrero y 5 de mayo de 2000, formuló requerimientos, al amparo del artículo 44 LJCA, a la AEAT, a fin de que se paralizasen los procedimientos de comprobación e investigación. En concreto, según se recoge en el FD Primero de la Sentencia, la Diputación Foral de Álava solicitó ante el Tribunal que

ciones" en la LIVA/1992 que, sin duda, contempla el Conv. Ec. Nav. cuando, en virtud de la modificación introducida por la Ley 19/1998, de 15 de junio, establece, en el artículo 3.1.a) que corresponde, en todo caso, al Estado como competencia exclusiva, la regulación, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los derechos de importación y los "gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido". (...) Y, sin embargo, el Conv. Ec. Nav. y la Ley Foral 19/1992, reguladora del IVA ni tienen previsiones expresas para puntos de conexión referidos a las "operaciones asimiladas a las importaciones" de que se trata, ni, lo que es aún más significativo, recogen como hecho imponible el abandono de depósitos no aduaneros de mercancías".

Y precisa la Sentencia que "el artículo 21.1.1.º.e) Ley Foral 19/1992 declara exentas del IVA las entregas de bienes destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen. Sin embargo, dicha Ley no establecía la tributación de las operaciones por las que los bienes se desvinculaban o abandonaban dicho régimen. Pues bien, esta falta de previsión sobre un elemento esencial del Impuesto, si no resultara aplicable la normativa estatal que equipara las "operaciones asimiladas a importaciones" a las "importaciones" y por ende la consecuente competencia del Estado no sería conciliable con la proclamada identidad que se contiene en el citado artículo 28 "paccionado".

El Tribunal Supremo destaca que, puesto que ni el Convenio Económico, ni la Ley Foral 19/1992 han regulado el hecho imponible de la desvinculación del régimen de depósito no aduanero de mercancías, deben aplicarse, en razón de su supletoriedad, por aplicación del artículo 149.3 CE y de la Disposición Adicional 4.ª del Convenio Económico, las disposiciones estatales sobre el IVA: "ni el Convenio ni la Ley Foral 19/1992 han regulado el hecho imponible de que se trata en el IVA, la desvinculación del régimen de depósito no aduanero de mercancías. Y, en tal caso, aunque el artículo 149.3 CE no es una regla atributiva de competencia, no es un título competencial específico, sí contiene una regla de supletoriedad que tiene como destinatarios a quienes interpretan y aplican el ordenamiento jurídico, incluido el tributario navarro. Supletoriedad de la normativa estatal derivada del referido precepto constitucional que se ve reforzada por la Disposición Adicional 4 del Conv. Ec. Nav. al establecerse que hasta tanto no se dicten las normas precisas, relativas, entre otros, al IVA, se aplicarán las normas vigentes en territorio común. De donde si se entendiera que el Conv. Ec. Nav. y la Ley Foral 19/1992 sobre el IVA no hacen una recepción implícita del hecho imponible relativo a la desvinculación del régimen de depósito no aduanero de mercancías como operación asimilada a las importaciones, en los términos a que se ha hecho referencia, ante la falta de una previsión propia, serían aplicables las disposiciones del IVA estatal, en razón de su supletoriedad (...) Cabe destacar, asimismo, que el artículo 19.5º de la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido en régimen común, define como operaciones asimiladas a las importaciones, aquellas por las que se produce la ultimación o el abandono de los regímenes aduaneros o fiscales, por lo que, en virtud del art. 3.1.a) del Convenio Económico, resultan ser competencia exclusiva del Estado. Sin embargo, el Real Decreto-Ley 14/1997, de 29 de agosto, y posteriormente la Ley 9/1998, de 21 de abril, modifica la Ley 37/1992, mediante la adición a su artículo 19.5º de un segundo párrafo, excluyendo del concepto de operaciones asimiladas a las importaciones que tienen por objeto determinadas materias primas que se relacionan en el citado artículo. Asimismo, modifican el apartado Sexto del Anexo de la Ley 37/1992 estableciendo nuevas fórmulas para liquidar el Impuesto correspondiente a las mencionadas operaciones".

El artículo 19.5º de la Ley 37/1992 establece que "se considerarán asimiladas a las importaciones"... "las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta Ley de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en las citadas áreas o vinculados a dichos regímenes se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto, en virtud de lo dispuesto en los mencionados artículos y en el artículo 26, apartado uno, o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios, igualmente exentas por dichos artículos". La Ley 9/1998, de 21 de abril, señaló que "por excepción a lo establecido en el párrafo anterior, no constituirá operación asimilada a las importaciones las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 ni el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta Ley de los siguientes bienes: estaño, cobre, zinc, níquel, aluminio, plomo, indio, plata, platino, paladio y rodio. En estos casos, la salida de las áreas o el abandono de los regímenes mencionados dará lugar a la liquidación del impuesto en los términos establecidos en el apartado sexto del anexo de esta Ley". Nótese que el vino no es un producto incluido en la excepción.

Por ello, la Sentencia anula la resolución de la Junta Arbitral impugnada, declarando que "en los términos establecidos en la actual redacción del artículo 19.5º) LIVA, corresponde al Estado la competencia exclusiva para la regulación, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del IVA que grava el abandono de depósitos no aduaneros de las mercancías que han ingresado en los mismos con ocasión de entregas interiores o adquisición intracomunitarias inicialmente exentas".

“se dicte sentencia por la que: a) Se confirme la paralización de actuaciones inspectoras desarrolladas por los Servicios de la AEAT en el ámbito de la Delegación Regional en el Territorio Histórico de Álava, se decrete la nulidad de dichas actuaciones realizadas con posterioridad a los requerimientos de paralización formulados en su día según las diversas instancias, y se reponga a los interesados en la situación jurídica inmediata anterior al instante en que tales actuaciones deben ser consideradas nulas de pleno derecho, por infracción del artículo 39.6 de la Ley del Concierto Económico del Estado con la Comunidad Autónoma del País Vasco. b) Se declare que la competencia para la gestión, inspección, revisión y recaudación del IVA correspondiente a las operaciones controvertidas (abandono del régimen de depósito distinto del aduanero) por adquisiciones interiores de vino realizadas por las empresas a las que se han referido las actuaciones inspectoras de los Servicios de la AEAT en el País Vasco y posteriores requerimientos de la Diputación Foral, no es de competencia exclusiva de la Administración del Estado por no darse las circunstancias previstas para ello, siendo por tanto operaciones susceptibles de inclusión en el ámbito del régimen tributario de la Diputación Foral de Álava y determinando con ello las competencias genéricas de gestión a los Servicios dependientes de esta Diputación, conforme al artículo 29 de la Ley del Concierto Económico, todo ello conforme a la normativa aplicable y en particular a la procedente del régimen armonizador de la Unión Europea y al verdadero sentido del término “importación” como determinante del reparto de competencias previsto en el art. 2 del Concierto en desarrollo del Estatuto de Autonomía del País Vasco y de conformidad con los derechos que la Disposición Adicional Primera de la CE reconoce a los Territorios Históricos del País Vasco”.

Al haberse planteado en estos términos el debate, mediante Providencia de 22 de abril de 2004, el Tribunal propuso a las partes, como posible causa de inadmisibilidad del recurso, la falta de actividad administrativa impugnada. Finalmente, el Tribunal, mediante Sentencia, inadmitió el recurso al considerar que se pretendía que la Sala resolviese un conflicto de competencias, materia reservada a la Junta Arbitral:

“El proceso contencioso-administrativo tiene por objeto las actuaciones descritas en los artículos 25 y siguientes de la Ley jurisdiccional, y en él se examinan las *pretensiones relacionadas con dichos actos*. De la demanda, y aún más claramente del escrito de alegaciones a la causa de inadmisibilidad propuesta, se concluye que lo pretendido en el recurso es que la Sala resuelva un conflicto de competencias entre la Diputación Foral de Álava y la Administración del Estado, asumiendo las funciones de la inexistente Junta Arbitral. Efectivamente, el *cauce idóneo para resolver el conflicto de competencias surgido entre ambas Administraciones financieras era el de sometimiento a la Junta Arbitral prevista en el artículo 39 de la Ley del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco*¹⁷, que

¹⁷ Es la posición que mantuvo la STSJ de Navarra de 16 de marzo de 2001 (JT 2001\985), pero para un caso de conflicto negativo de competencias. En el caso, una empresa formuló reclamación ante el órgano de gestión de la Hacienda Foral de Navarra, en relación con el IVA soportado en exceso durante el año 1990 por un importe superior a 17 millones de pesetas. Esta reclamación fue inadmitida al considerar la Administración Foral que no era competente para conocer de su devolución. En consecuencia, la parte actora ejerció reclamación ante la AEAT, que fue desestimada por razones de fondo mediante Resolución de 14 de diciembre de 1995. Frente a ella, la empresa formuló reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Navarra, que no entró en el fondo del asunto al declararse incom-

fue el seguido en este caso por la Administración Foral actora con todas sus consecuencias, pues en este ámbito de decisión de las controversias interadministrativas no puede intervenir este Tribunal, por varias razones: porque no es el órgano que sustituye a la Junta Arbitral y asume sus competencias, ni tan siquiera es el órgano judicial fiscalizador de sus decisiones, labor que recae en la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo -art. 39.5 de la Ley del Concierato-; y *porque no es competente para resolver conflictos de competencias*".

Y concluye que:

"habiéndose dejado al margen de toda impugnación las actuaciones administrativas tributarias origen del conflicto, los actos de gestión producidos, a los que sólo se hace mención para interesar su anulación como consecuencia de la resolución del conflicto competencial, y descartándose cualquier implicación del asunto con la inactividad administrativa contemplada en el art. 25.2 de la Ley de la Jurisdicción, nos encontramos en el presente recurso sin actividad administrativa impugnada del art. 25 y siguientes de la Ley mencionada, o más precisamente, ante un recurso contencioso-administrativo que no tiene por objeto actuaciones susceptibles de impugnación".

2.2. La Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2008, de 11 de febrero.

Frente a la STSJ del País Vasco de 15 de noviembre de 2004, la Diputación Foral de Álava interpuso recurso de amparo, imputando la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión (art. 24.1 CE). La STC 26/2008 estima la demanda de amparo promovida por la Diputación Foral de Álava y, en consecuencia: a) declara vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de derecho de acceso al proceso (art. 24.1 CE); b) la restablece en su derecho, declarando la nulidad de la STSJPV de 15 de noviembre de 2004, retrotrayendo las actuaciones al momento inmediatamente anterior al de la Sentencia, para que se dicte una nueva resolución judicial respetuosa con el derecho fundamental vulnerado. El Tribunal Constitucional

petente para conocer de la devolución, especificando que "corresponde a la Junta Arbitral creada en el Convenio Económico... resolver el conflicto de competencia surgido entre la Administración autonómica y estatal". Interpuesto recurso contencioso-administrativo, la Abogacía del Estado solicitó la desestimación del recurso defendiendo la incompetencia de la Hacienda estatal para apreciar si era procedente o improcedente la devolución solicitada. El TSJ de Navarra, después de señalar que "nos encontramos ante un conflicto de competencias entre la Hacienda Estatal y la Foral, pretendiendo la parte actora que se declare directamente que es competente la Hacienda Estatal y que por su consecuencia se le ordene a dictar un acuerdo examinando el fondo del asunto, es decir, la procedencia o improcedencia de la devolución del exceso de IVA por ella soportado". A juicio del Tribunal, "la Sala no puede actuar *"per saltum"*, pronunciándose sobre la competencia o incompetencia de una u otra Hacienda, puenteando el actuar de la Junta Arbitral (...) por cuanto de hacerlo en contrario puenteáramos... ilegalmente a dicha Junta Arbitral (órgano administrativo)".

Recordemos que ahora el R.D. 353/2006, de 24 de marzo (BOE 7/4/2006), por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, prevé, en su artículo 14.3, la posibilidad de que el obligado tributario, en los casos de conflicto negativo, pueda plantear el conflicto: "En los supuestos en que *ninguna Administración se considere competente*, si en el plazo de quince días hábiles señalado en el apartado anterior ninguna de las dos Administraciones se hubiera dirigido a la Junta Arbitral promoviendo el conflicto, bastará con que el obligado tributario, dentro de los quince días hábiles siguientes, comunique esta circunstancia a la Junta para que el conflicto se entienda automáticamente planteado".

comienza recordando la regulación que realizaba el Concierto Económico, tras la Ley 38/1997, de 4 de agosto -aplicable al caso *ratione temporis*-, de la Junta Arbitral:

“la Ley 12/1981, de 13 de mayo, modificada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba el concierto económico entre el Estado y el País Vasco, aplicable al caso *ratione temporis*, preveía la constitución de una Junta arbitral que resolviera “los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto de Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo, entenderá de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente concierto económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales” (art. 39.1). Tras determinar la composición de la Junta (art. 39.2 y 3) y la adopción de las normas de procedimiento, legitimación y plazos (art. 39.4), se disponía que los Acuerdos de la Junta arbitral, “sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo” (art. 39.5). Finalmente, se establecía que “cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas se abstendrán de cualquier actuación que no sea la interrupción de la prescripción” (art. 39.6). Similares previsiones se contienen en la vigente Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (arts. 65 a 67)”.

El Tribunal Constitucional destaca que, en las materias referidas, es a la Junta Arbitral a quien correspondería resolver los conflictos de competencias:

“es a la Junta arbitral ... a la que le correspondería conocer de los conflictos de competencia, entre otras materias, que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales “en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados” y los que surjan entre las citadas Administraciones “como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente concierto económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales” (...) esta vía arbitral, prevista en la Ley del concierto, ha de conceptuarse como un tipo singular de vía administrativa previa, que termina con un acuerdo que es un acto administrativo revisable por la jurisdicción contencioso-administrativa y, dentro de ella, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (art. 39.5)”.

Tras reconocer que la controversia era subsumible en el supuesto de los conflictos de competencias del artículo 39 del Concierto y que “su resolución en vía administrativa correspondería a la Junta arbitral”, la Sentencia recalca que “el problema surge porque, pese a estar legalmente prevista su constitución desde el año 1981, aún no se ha formalizado la constitución de la referida Junta arbitral, suscitándose entonces la cuestión de qué

hacer con las controversias que se planteen entre la Administración tributaria estatal y la Administración tributaria foral y, en particular, si dichas controversias son o no residenciales en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo".

Ahora bien, el Tribunal matiza que "en este proceso de amparo, dado su limitado objeto, hemos de limitarnos a determinar si la decisión judicial impugnada que declaró la inadmisibilidad de los recursos contencioso-administrativos ha vulnerado o no en este caso, ... el derecho de la demandante de amparo a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de derecho de acceso a la jurisdicción (art. 24.1 CE), ámbito al que debe circunscribirse, por lo tanto, nuestro pronunciamiento".

Seguidamente, rechaza la primera de las razones de inadmisibilidad de la STSJ del País Vasco, basada en que el Tribunal no podía asumir, por su falta de constitución, las funciones de la Junta Arbitral:

"La primera de las razones en las que el órgano judicial funda su decisión de inadmisión, esto es, la no constitución de la Junta arbitral, cuyas funciones se pretende que asuma, y su falta de competencia para resolver conflictos de competencia, desde la perspectiva de control que nos corresponde se *revela por su rigorismo y excesivo formalismo desfavorable a la efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva, con la desproporcionada consecuencia en este caso de impedir que pueda impetrarse la tutela judicial respecto de derechos o intereses legítimos*".

Y esto, porque la falta de constitución de la Junta Arbitral no puede privar de la posibilidad de tutela judicial, pues ha de aplicarse la normativa general de la LJCA:

"el art. 39 de la Ley del Concierto Económico tiene la naturaleza de una *lex specialis* que, al prever la Junta arbitral, establece un tipo singular de vía administrativa para resolver los conflictos de competencia entre la Administración tributaria foral y la Administración tributaria estatal en relación, entre otras materias, con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados, así como con la interpretación y aplicación del concierto a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales, configurándose además como vía administrativa previa a la jurisdiccional. Pues bien, la falta de constitución formal de la Junta arbitral no puede conducir a privar de toda posibilidad de tutela jurisdiccional a los intereses legítimos en este caso afectados, impidiendo a sus titulares el acceso a la vía judicial en defensa de los mismos, sino que ha de llevar, por el juego del principio *pro actione*, a la aplicación de la normativa general, que permite que puedan residenciarse y dirimirse en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo controversias competenciales entre la Diputación Foral de Álava y la Administración General del Estado, como las suscitadas en el caso que nos ocupa.

En este sentido ha de traerse a colación que los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocen "de las pretensiones que se deduzcan en relación con la

actuación de las Administraciones públicas sujetas a Derecho Administrativo” (art. 1.1 LJCA)¹⁸.

Por su parte el art. 19 LJCA reconoce que están legitimados ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo tanto “[L]a Administración del Estado, cuando ostente un derecho o interés legítimo, para impugnar los actos y las disposiciones de la Administración de las Comunidades Autónomas y de los Organismos públicos vinculados a ellas, así como los de las Entidades Locales, de conformidad con lo dispuesto en la legislación de régimen local, y los de cualquier otra entidad pública no sometida a su fiscalización” como “[L]as Entidades Locales territoriales, para impugnar los actos y disposiciones que afecten al ámbito de su autonomía, emanados de la Administración del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como los Organismos públicos con personalidad jurídica propia vinculados a una y otra o los de otras Entidades locales”¹⁹.

¹⁸ El artículo 1 LJCA de 1998, como expone COSCULLUELA MONTANER (*Manual de Derecho Administrativo I*, edit. Thomson-Cívitas, 17.ª edic., 2006, págs. 522-523) establece una cláusula general que hace entrar en el conocimiento de la jurisdicción contencioso-administrativa la totalidad de los actos de la Administración pública sometidos a Derecho Administrativo. Esta declaración supone una alternativa histórica al sistema de lista. Sólo los actos que corresponden a los otros órdenes jurisdiccionales civil, penal y social, se excluyen de lo contencioso-administrativo, al igual que los conflictos de jurisdicción y los conflictos de atribuciones entre órganos de una misma Administración Pública. También se excluye el recurso contencioso-disciplinario militar, para salvaguardar los principios de jerarquía y respeto a la disciplina militar; por lo que su control está atribuido a otro orden jurisdiccional: la justicia militar y a la Sala de lo Militar del TS. Lo mismo cabe decir de la jurisdicción contable atribuida al Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de su reconducción al orden contencioso-administrativo a través del recurso de casación contra sus decisiones (art. 12.2.b) LJCA).

¹⁹ Ya la Ley 34/1981, de 5 de octubre, por la que se dictaron normas complementarias sobre legitimación en el recurso contencioso-administrativo, había dispuesto que:

“Artículo 1.º A todos los efectos a que se refiere la vigente Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, se entenderá como Administración Pública la Administración de las Comunidades Autónomas. Las Entidades sometidas a la tutela de estas Comunidades tendrán igual consideración.

Art. 2.º La Administración del Estado estará legitimada para recurrir, ante la Jurisdicción Contencioso-administrativa, las disposiciones generales y actos emanados de la Administración de las Comunidades Autónomas y entidades sujetas a la tutela de éstas.

Art. 3.º Las Comunidades Autónomas podrán impugnar las disposiciones de carácter general que, dictadas por la Administración del Estado, afecten al ámbito de su autonomía”.

Ahora, el artículo 19.1 LJCA de 1998 dispone, en sus apartados c), d) y e) que:

“1. Están legitimados ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo:

(...)

c) La Administración del Estado, cuando ostente un derecho o interés legítimo, para impugnar los actos y disposiciones de la Administración de las Comunidades Autónomas y de los Organismos públicos vinculados a éstas, así como los de las Entidades locales, de conformidad con lo dispuesto en la legislación de régimen local, y los de cualquier otra entidad pública no sometida a su fiscalización.

d) La Administración de las Comunidades Autónomas, para impugnar los actos y disposiciones que afecten al ámbito de su autonomía, emanados de la Administración del Estado y de cualquier otra Administración u Organismo público, así como los de las Entidades locales, de conformidad con lo dispuesto en la legislación de régimen local.

e) Las Entidades locales territoriales, para impugnar los actos y disposiciones que afecten al ámbito de su autonomía, emanados de la Administración del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como los de Organismos públicos con personalidad jurídica propia vinculados a una y otras o los de otras Entidades locales”.

Como expone MARTÍN REBOLLO (*Leyes Administrativas*, ed. Thomson-Aranzadi, 12.ª edic., 2006, págs. 1341-1342) se introducen algunas novedades respecto a las previsiones de la Ley 34/1981. En la letra c) se afirma que la

Más concretamente, a los efectos que en este recurso de amparo interesan, el art. 44 LJCA contempla como supuesto específico susceptible de ser objeto del procedimiento contencioso-administrativo los litigios entre Administraciones públicas, regulando la *posibilidad* de que la Administración que interponga el recurso dirija un requerimiento a la otra al objeto de que previamente a la interposición del recurso derogue la disposición, anule o revoque el acto, haga cesar o modifique la actuación material o inicie la actividad a que esté obligada²⁰.

Finalmente, ha de señalarse también que la disposición adicional primera LJCA dispone, en orden a la determinación de las Administraciones públicas cuya actuación es susceptible de ser impugnada en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo (art. 1.2), que en la

Administración del Estado está legitimada para recurrir actos y disposiciones autonómicas "cuando ostente un derecho o interés legítimo", que es la cláusula general del apartado a). En la Ley 34/1981 se hacía referencia a "las disposiciones y actos emanados de la Administración de las Comunidades Autónomas", sin mayores precisiones. En el caso de las Comunidades Autónomas, la letra d) prevé su legitimación para impugnar actos y disposiciones de otras Administraciones "que afecten al ámbito de su autonomía"; la normativa anterior decía lo mismo, pero limitando la referencia a los Reglamentos estatales, "quizá porque la posibilidad de impugnar actos administrativos de la Administración del Estado se presumía incluida en la cláusula general del "interés legítimo"". Y apostilla, con razón MARTÍN REBOLLO, que "la falta de correlación en este sentido entre las letras c) y d) de este apartado podría dar lugar a interpretaciones literalistas que seguramente hay que descartar. Porque, en efecto, si bien la afección "al ámbito de su autonomía" supone un interés legítimo, podría pensarse que no todo interés legítimo (cláusula general de legitimación) afecta al ámbito de la autonomía. En ese sentido, podría criticarse la falta de correlación entre las letras c) y d), al menos en relación con la impugnación de actos administrativos".

En cualquier caso, en lo que a nosotros nos interesa, el artículo 19 LJCA de 1998, como advierte BERMEJO VERA (REDA, núm. 100, págs. 236-237), supuso la universalización de la posibilidad de plantear conflictos entre las propias Administraciones y demás Entidades públicas, exigencia coherente con los principios que vertebran la distribución competencial en la organización política y administrativa del Estado español.

²⁰ Este requerimiento es un trámite *potestativo* previo al recurso jurisdiccional, y está regulado en el artículo 44 LJCA de 13 de julio de 1998, según el cual:

"1. En los litigios entre Administraciones Públicas no cabrá interponer recurso en vía administrativa. No obstante, cuando una Administración interponga recurso contencioso-administrativo contra otra, *podrá* requerirla previamente para que derogue la disposición, anule o revoque el acto, haga cesar o modifique la actuación material, o inicie la actividad a que está obligada.

2. El requerimiento deberá dirigirse al órgano competente mediante escrito razonado que concretará la disposición, acto, actuación o inactividad, y deberá producirse en el plazo de dos meses contados desde la publicación de la norma o desde que la Administración requirente hubiera conocido o podido conocer el acto, actuación o inactividad.

3. El requerimiento se entenderá rechazado si, dentro del mes siguiente a su recepción, el requerido no lo contestara.

4. Queda a salvo lo dispuesto sobre esta materia en la legislación de régimen local."

El planteamiento del requerimiento tiene como efecto la interrupción del plazo para interponer recurso contencioso-administrativo (art. 46.6 LJCA).

Como advierten GONZÁLEZ RIVAS y ARANGUREN PÉREZ (*Comentarios a la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa 29/1998, de 13 de julio*, ed. Thomson-Cívitas, 2006, págs. 359-360), el artículo 44 LJCA introdujo un contenido de nuevo cuño en la Jurisdicción Contencioso-Administrativa como consecuencia de volverse más intensas las relaciones entre las Administraciones Públicas en la actual configuración territorial del Estado surgida de la Constitución. A juicio de estos autores, resulta lógico que el artículo prohíba en los litigios entre Administraciones la interposición de recurso en vía administrativa, pues, al margen de que esto se haya visto en ocasiones como un privilegio de la Administración, cuya razón de ser desaparece cuando ambas partes tienen esa cualidad, "lo cierto es que, junto a la legalidad intrínseca del acto administrativo o disposición impugnada, suele subyacer en estos casos un problema competencial". Y añaden que, aunque el artículo 44 LJCA debe ser valorado positivamente, sus efectos prácticos son más discutibles porque no es fácil concebir que una Administración se desdiga en tan poco tiempo.

Comunidad Autónoma del País Vasco debe incluirse en esa determinación a las Diputaciones Forales y la Administración institucional de ellas dependientes²¹.

Por lo tanto una interpretación de la normativa aplicable reformada y presidida por el principio *pro actione* ha de conducir a apreciar que, pese a la no constitución formal de la Junta arbitral prevista en la Ley del concierto económico, el litigio competencial en este caso suscitado entre la Diputación Foral de Álava y la Administración General del Estado con ocasión de la aplicación del concierto económico era residenciable ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, al que le corresponde el conocimiento de los litigios competenciales entre Administraciones públicas basados en el Derecho administrativo”.

La Sentencia descarta que la Diputación Foral de Álava pretendiese que el TSJ del País Vasco sustituyera a la Junta Arbitral:

“ha de descartarse, frente a lo que se argumenta al respecto en la Sentencia impugnada, que la demandante de amparo pretendiese que el Tribunal Superior de Justicia sustituyese a la Junta arbitral en la resolución del conflicto de competencias planteado contra la Administración General del Estado. La Diputación Foral de Álava no ha pedido al órgano judicial que dictase un acto administrativo, que es el tipo de acto que podría dictar la Junta arbitral, sino una decisión judicial, una Sentencia, en la que lo que se pedía del órgano judicial es que se pronunciase sobre si la competencia de las actuaciones controvertidas correspondía a la Administración General del Estado o a la Diputación Foral de Álava y, en este último caso, que anulase las actuaciones fiscales investigadoras y comprobadoras llevadas a cabo por aquélla al invadir el ámbito competencial de la demandante de amparo (...) la demandante de amparo ha formulado ante un órgano del orden jurisdiccional contencioso-administrativo con ocasión de un litigio competencial entre Administraciones públicas una típica pretensión anulatoria de las concretas actuaciones controvertidas, con expresa declaración de reconocimiento de la competencia propia y de la invasión padecida, pretensiones ambas encuadrables en el art. 31.1 y 2 LJCA”.

Respecto a la segunda de las razones sobre la que el TSJ del País Vasco sustentaba su decisión de inadmisión, es decir, la no existencia de actuaciones administrativas susceptibles de impugnación, el Alto Tribunal señala que “desde la perspectiva de control que nos corresponde, se revela también, por su rigorismo y excesivo formalismo, lesiva del derecho a la tutela judicial efectiva en su vertiente de derecho de acceso al proceso”. Y esto porque:

²¹ Según la Disposición Adicional Primera, apartado 1 de la LJCA:

“En la Comunidad Autónoma del País Vasco, la referencia del apartado 2 del artículo 1 de esta Ley incluye las *Diputaciones Forales* y la Administración institucional de ellas dependiente. Asimismo, la referencia del apartado 3, letra a), del artículo 1 incluye los actos y disposiciones en materia de personal y gestión patrimonial sujetos al derecho público adoptados por los órganos competentes de las Juntas Generales de los Territorios Históricos”.

La razón de ser de esta Disposición se halla en la singular organización administrativa de la Comunidad Autónoma del País Vasco, que se articula sobre la base de los Territorios Históricos (Álava, Gipuzkoa y Bizkaia), cuyo régimen foral ampara y respeta la Disposición Adicional 1.^a CE. Sobre los antecedentes parlamentarios de esta Disposición de la LJCA, *vid.* a AGIRREAZKUENAGA: REDA, núm. 100, págs. 921 y ss.

“el carácter competencial de las controversias entre la Diputación Foral de Álava y la Administración General del Estado no priva de su carácter de actividad administrativa a las concretas actuaciones concernientes a varias relaciones tributarias individuales que dan origen a dicho conflicto. (...) el conflicto de competencia entre ambas Administraciones, pues este último tiene por objeto las primeras y se *encauza a través de un proceso contencioso-administrativo, si bien contraído exclusivamente a la infracción de las reglas de distribución de competencias*. Existe, pues, una concreta actividad administrativa revisable objeto de control en el litigio contencioso-administrativo entra las Administraciones por razón de la competencia, que no es otra que la actividad de investigación y comprobación llevada a cabo por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en relación con concretas y determinadas relaciones tributarias individuales cuestionada por la Diputación Foral de Álava y *cuya nulidad interesaba por invadir su competencia tributaria foral*”.

Y añade que “la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa viene a reconocer los litigios competenciales como una subespecie de los litigios entre Administraciones públicas [art. 19 d) y e), en relación con los arts. 44.1, 46.6 y 81.1.c)], *careciendo en todo caso de relevancia constitucional los conflictos entre la Administración General del Estado y las Diputaciones Forales*”²².

²² La STS de 28 de julio de 1999 (RA, 6620) distingue los conflictos constitucionales de competencias del recurso contencioso-administrativo por incompetencia:

“es preciso distinguir entre conflictos constitucionales de competencia y los recursos contencioso-administrativos en los que cabe suscitar la revisión de una disposición o resolución por cualquier contradicción con el ordenamiento jurídico, incluida la eventual vulneración del orden de competencias de las distintas Administraciones territoriales o la exlimitación en el ejercicio de las respectivas competencias. En este sentido, el Tribunal Constitucional, en una primera etapa de su doctrina, señaló que la finalidad específica del conflicto constitucional era la de interpretar y fijar la titularidad competencial de las respectivas Administraciones y no la mera solución del conflicto suscitado en torno a su ejercicio concreto, en virtud de la disposición impugnada (STC 88/1989, de 11 de mayo). O, dicho en otros términos, cuando no se discute dicha titularidad sino su concreto ejercicio, esto es, si es *apreciable un vicio de competencia su enjuiciamiento corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa*, faltando el necesario presupuesto de la jurisdicción reservada al Tribunal Constitucional para que tuviera el cauce del conflicto de competencias. Ahora bien, la diferencia sustancial entre el conflicto de competencias y el recurso contencioso-administrativo en que se susciten temas competenciales entre el Estado y las Comunidades Autónomas estriba, sobre todo, en que el fundamento del primero ha de reducirse a un planteamiento estrictamente constitucional mientras que el segundo, además de admitir, sin duda, la referencia al parámetro constitucional permite argumentos de legalidad ordinaria. Existe, por tanto, una zona de coincidencia del ámbito del conflicto competencial ante el Tribunal Constitucional y el recurso contencioso-administrativo ante esta Jurisdicción, con la diferencia señalada de que si el Gobierno opta por el conflicto de competencias, sólo puede fundamentarlo desde la perspectiva constitucional y estatutaria, mientras que si, por el contrario, interpone recurso contencioso-administrativo amplía los posibles motivos esgrimibles, pudiendo hacer valer también los posibles vicios de legalidad ordinaria en que haya podido incurrir la disposición reglamentaria impugnada, aunque no disponga de la suspensión automática prevista en el artículo 161.2 CE”.

La doctrina del TC sobre los conflictos constitucionales de competencias puede resumirse en los siguientes términos (STC 243/1993, de 15 de julio, FJ 2):

“...respecto del objeto procesal de los conflictos constitucionales de competencia entre entes, que en este tipo de procesos no resulta indispensable que el ente que los formaliza recabe para sí la competencia ejercida por otro; basta que entienda que una disposición, resolución o acto emanados de ese otro ente no respeta el orden de competencias establecido en el bloque de la constitucionalidad y, en el caso de las Comunidades Autónomas, además, que tal disposición, resolución o acto afecte a su ámbito de autonomía condicionando o configurando sus competencias de forma que juzga contraria a este orden competencial (entre otras, SSTC 11/1984, 1/1986, 104/1988, 115/1991 y 235/1991). Así, pues, en el ámbito procesal propio de los conflictos constitucionales de competencia cabe, no sólo la

3. Conclusiones finales

El Tribunal Constitucional sigue sustancialmente las alegaciones realizadas en el recurso de amparo por el Abogado del Estado -que nosotros suscribimos-, que defendió que, pese a que la Ley del Concierto Económico había creado la Junta Arbitral, ésta no llegó a constituirse formalmente -lo que presupone la designación de sus miembros-, ni a funcionar nunca. Como bien dice, el procedimiento ante la Junta Arbitral constituye un tipo singular de vía administrativa que termina con un acuerdo, que es un acto revisable por la jurisdicción contencioso-administrativa y, dentro de ella, por el Tribunal Supremo. Pero, a su juicio, "es obvio que si la Junta no se ha constituido formalmente ni ha comenzado a funcionar no hay acuerdos de la Junta que puedan ser revisados por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con lo que la atribución de esta competencia objetiva queda igualmente sin efectividad". El Abogado del Estado se planteó qué hacer mientras la Junta Arbitral seguía en situación durmiente con las controversias que se planteaban entre las Administraciones tributarias forales y la Administración tributaria estatal. A su juicio, la respuesta que se da en la Sentencia impugnada es "sorprendente desde una perspectiva estrictamente constitucional". En primer lugar, la inexistencia de la Junta Arbitral, es decir, su no constitución formal²³, sig-

reivindicación de la titularidad del acto controvertido, sino también la denuncia de los excesos en el ejercicio de una competencia ajena siempre que ese exceso vulnere el sistema de distribución de competencias diseñado en el bloque de la constitucionalidad. No obstante, según ha precisado este Tribunal Constitucional en resoluciones posteriores (entre otras, STC 88/1989, AATC 886/1988, 142/1989 y 357/1990), no cualquier pretensión que afecte a la titularidad o al ejercicio de una competencia puede residenciarse, sin más, en el proceso relativo a los conflictos constitucionales de competencia. Para ello se requiere, entre otras condiciones, que la controversia afecte a la definición o delimitación de los títulos competenciales en litigio y, más exactamente, a la delimitación de estos títulos contenida en la Constitución, los Estatutos de Autonomía o las Leyes del bloque de la constitucionalidad que delimitan las competencias estatales y autonómicas.

En suma, en lo que aquí interesa, la pretensión de incompetencia deducida en un conflicto constitucional de competencia puede fundarse no sólo en la falta de título habilitante de quien ha realizado el acto objeto del litigio sino también en un ejercicio de las competencias propias que, al imposibilitar o condicionar el ejercicio de las condiciones ajenas de forma contraria al orden competencial establecido en el bloque de la constitucionalidad, revele un entendimiento del alcance de las competencias implicadas opuesto a ese sistema de distribución competencial".

²³ La falta de constitución de la Junta Arbitral se debió, como señala COBREROS MENDAZONA ("La inimpugnabilidad de las resoluciones de la Comisión Arbitral del País Vasco", *RAP*, núm. 167, mayo-agosto, 2005, pág. 56), por la presencia de un Magistrado del Tribunal Supremo: "En la vigente regulación ha desaparecido, precisamente, la presidencia del órgano por parte de un Magistrado del Tribunal Supremo (art. 39 del Concierto Económico de 1981), aspecto en el que se solía insistir, para fundar la similitud con la Comisión Arbitral, y que resultó especialmente conflictivo (la presencia de un Magistrado en tal órgano, se entiende); de tal manera que, justamente por esta razón (por la negativa de los órganos competentes a proceder a la designación del Magistrado-Presidente), nunca se llegó a constituir este órgano". Con el Concierto Económico de 1981 (art. 39) debían ser vocales de la Junta Arbitral 4 representantes de la Administración del Estado, designados por el Ministerio de Hacienda y 4 representantes de la Comunidad Autónoma designados por el Gobierno Vasco, tres de los cuales lo serían a propuesta de cada una de las respectivas Diputaciones Forales, mientras que la Presidencia correspondía a un Magistrado del TS, "designado para un plazo de cinco años por el Presidente de dicho Tribunal, a propuesta del Consejo Superior del Poder Judicial y oído el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco". Con el Concierto Económico de 2002 (art. 65), "la Junta Arbitral estará integrada por tres miembros cuyo nombramiento se formalizará por el Ministro de Hacienda y el Consejero de Hacienda y Administración Pública". Se exige que sean "expertos de reconocido prestigio con más de quince años de ejercicio profesional en materia tributaria o hacendística". Pese a esta nueva previsión normativa, han pasado casi 6 años hasta que finalmente se ha constituido la Junta Arbitral, integrada por 3 extraordinarios Catedráticos de Derecho Financiero y Tributario.

nificaba que carecía de efectiva vigencia la singular vía administrativa prevista en el Concierto Económico. Pero ello no priva del carácter de actividad administrativa a la que da origen la controversia entre Administraciones sobre el punto de conexión o sobre la interpretación del Concierto Económico. En segundo lugar, apunta que el objeto de los posibles conflictos sigue siendo la actividad administrativa desplegada en el “caso concreto” concerniente a una o varias “relaciones tributarias individuales”. “Lo que ocurre es que, por tratarse justamente de una controversia competencial, el recurso contencioso-administrativo quedará ceñido a un posible vicio o fundamento impugnativo de esa actividad administrativa referida a un caso “concreto”, a saber el vicio de incompetencia, y ese vicio será hecho valer por una Administración que se estima competente o, más en general, que entiende lesionada la propia competencia. Por lo tanto no ha lugar a distinguir, como si fueran dos entidades ideales distintas, la actividad administrativa del caso concreto centrado en una relación tributaria y el conflicto de competencia. Este último tiene por objeto la primera (en la que tiene lugar la invasión o, en general, la lesión de la competencia ajena) y se encauza a través del procedimiento contencioso-administrativo, si bien contraído exclusivamente a la infracción de las reglas de distribución de competencias. Pero la actividad administrativa objeto de control en el litigio contencioso-administrativo entre Administraciones por razón de la competencia es sólo una: la relativa al “caso concreto concerniente a relaciones tributarias individuales”. En tercer lugar, adujo que la LJCA (entre otros, arts. 19.1.d) y e), 44.1 y 46.6) reconoce que los litigios competenciales son una subespecie de litigios entre Administraciones que cabe residenciar ante los Tribunales contencioso-administrativos. Finalmente, para el Abogado del Estado la consecuencia de la falta de efectiva vigencia de las especiales disposiciones legales relativas a la Junta Arbitral del Concierto no puede ser otra que la aplicación de las reglas procesales generales para los litigios entre las Administraciones públicas. Argumentó al respecto que el artículo 39 de la Ley 12/1981, de 13 de enero, al igual que los artículos 65 a 67 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, tienen la misma naturaleza de *lex specialis*, al regular un tipo singular de vía administrativa para componer divergencias entre Administraciones relativas a la interpretación y aplicación del Concierto Económico. A su juicio, al carecer esta vía de efectiva vigencia, sólo cabía aplicar las normas generales, de forma que los TTHH y la Administración General del Estado podrían dirimir sus controversias competenciales en el orden contencioso-administrativo (arts. 19.1.c) y e) y 44 y Disposición Adicional Primera, 1 LJCA).

Por todo ello, el Abogado del Estado concluyó que se había vulnerado el derecho de la demandante de amparo de acceder a la jurisdicción o al proceso contencioso-administrativo (art. 24.1 CE), pues el Legislador ha configurado el orden contencioso-administrativo como el que ha de conocer y fallar también litigios competenciales entre Administraciones basados en el Derecho Administrativo y esto porque la Diputación recurrente en amparo había formulado ante el TSJ del País Vasco una típica pretensión anulatoria (art. 31.1 LJCA).

Hay que recordar que en el suplico del escrito de formalización de la demanda, la Diputación Foral solicitaba la confirmación de la paralización de las referidas actuaciones inspectoras desarrolladas por la AEAT, que se decretase la nulidad de esas actuaciones realizadas con *posterioridad* a los requerimientos de paralización formulados, que se repusiese a los interesados en la situación jurídica inmediatamente anterior al instante en que tales actuaciones debían ser consideradas nulas de pleno derecho y, en fin, que se declarase que la competencia para la gestión, inspección, revisión y recaudación del IVA relativa a las operaciones controvertidas no correspondía a la Administración del Estado, sino a la Diputación Foral de Álava. En cambio, la STSJ del País Vasco de 15 de noviembre de 2004 había concluido que de la demanda y del escrito de alegaciones a la causa de inadmisibilidad propuesta se desprendía que lo que se pretendía en el recurso era la resolución de un conflicto de competencias, asumiendo las funciones de la inexistente Junta Arbitral. No obstante, si se analiza con detenimiento el suplico de la demanda se advierte que tenía dos pretensiones diferenciadas. Por una parte, se pedía la confirmación de la paralización de las actuaciones inspectoras de la AEAT y la nulidad de las actuaciones realizadas con posterioridad a los requerimientos de paralización, reponiendo a los interesados en la situación jurídica anterior. Por otra parte, se solicitaba que se declarase que la competencia para la gestión, inspección, revisión y recaudación del IVA en las operaciones controvertidas no correspondía a la Administración del Estado, sino a la Diputación Foral de Álava. Pues bien, como dice la Sentencia del TSJ del País Vasco de 22 de febrero de 2006 (128/06), del artículo 44 LJCA no surge “la facultad de *atribuir* competencias a *una* de las Administraciones en litigio, ni un proceso que constituya el marco de verdaderos conflictos competenciales”. Este razonamiento es correcto pues la jurisdicción contencioso-administrativa no puede resolver un conflicto de competencias previsto en el Concierto Económico, para eso el órgano competente es la Junta Arbitral. Ahora bien, cuando se impugnan las actuaciones de otra Administración alegando su incompetencia, los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo son competentes para enjuiciarla -y así lo había hecho antes el TSJPV-. Ciertamente, el Tribunal no puede decidir cuál es la Administración competente, no puede asumir las funciones de la Junta Arbitral, pero puede analizar la actuación de la otra Administración para resolver si ha actuado o no en el ámbito de su competencia y si aprecia la existencia de un vicio de incompetencia podrá declarar la nulidad de la actuación al amparo del artículo 62.1.b) LRJPAC.

El recurso contencioso-administrativo resuelto por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco presentaba una singularidad: se pedía que declarase la incompetencia de la Administración estatal, pero *además* que se declarase que la competencia correspondía a la Diputación Foral de Álava; es decir, se pretendía la resolución de un conflicto de competencias. Y esto último evidentemente no lo podía hacer el Tribunal sino la -entonces inexistente- Junta Arbitral. En cualquier caso, existían en el proceso pretensiones de nulidad de las actuaciones realizadas por los Servicios de la AEAT, aunque éstas quedaban limitadas al momento posterior al requerimiento de paralización. Y como tales pretensiones de nulidad de una actua-

ción administrativa sujeta al Derecho Administrativo debían haber sido enjuiciadas y resueltas por el Tribunal. Tal vez la Sala tuvo en cuenta que los argumentos de la demanda se centraban en la base conceptual de la Junta Arbitral²⁴. Si efectivamente consideró que el debate no se había planteado de forma correcta, debió, por imperativo del artículo 33.2 LJCA²⁵, conceder a las partes un plazo común de diez días para que formularan otros motivos susceptibles de fundar el recurso o la oposición, solución que entendemos deberá seguir el Tribunal, una vez que ha sido anulada la Sentencia por el Tribunal Constitucional, antes de dictar una resolución respetuosa con el derecho fundamental vulnerado. En el caso enjuiciado, al existir actividad administrativa impugnada (la AEAT había iniciado expediente de investigación y comprobación a determinadas empresas de Álava, requiriéndoles la regularización del IVA

²⁴ Así se deduce del FD Segundo: "Planteados así los términos del debate, (...) la Sala propone a las partes, como posible causa de inadmisibilidad del recurso, la falta de actividad administrativa impugnada en el recurso". Y más adelante añade que "de la demanda, y aún más claramente del escrito de alegaciones a la causa de inadmisibilidad propuesta, se concluye que lo pretendido en el recurso es que la Sala resuelva un conflicto de competencias entre la Diputación Foral de Álava y la Administración del Estado, asumiendo las funciones de la inexistente Junta Arbitral". Los Letrados que defendieron a la Diputación Foral de Álava en el recurso resuelto por la Sentencia de 15 de noviembre de 2004, Juan e Ignacio ZURDO RUIZ-AYÚCAR ("A vueltas con la Junta Arbitral de la Ley del Concierto Económico y el artículo 44 de la LJCA. Una interpretación de parte", JT, 6/2007, BIB 2007\943) insisten en ello: "Y recogiendo la tesis del Abogado del Estado argumenta que puesto que no existe Junta, no hay actividad administrativa impugnada y que ello es así porque la Diputación actora ha querido residenciar argumentalmente su recurso sobre la base conceptual del Concierto, de la Junta, del efecto suspensivo y de la utilización de una vía de solución de conflicto inexistente; y como no existe, no hay actividad impugnada".

²⁵ Según el artículo 33.2 LJCA de 1998, "si el Juez o Tribunal, al dictar sentencia, estimare que la cuestión sometida a su conocimiento pudiera no haber sido apreciada debidamente por las partes, por existir en apariencia otros motivos susceptibles de fundar el recurso o la oposición, lo someterá a aquéllas mediante providencia en que, advirtiéndole que no se prejuzga el fallo definitivo, lo expondrá y concederá a los interesados un plazo común de diez días para que formulen las alegaciones que estimen oportunas, con suspensión del plazo para pronunciar el fallo. Contra la expresada providencia no cabrá recurso alguno". Esta misma previsión moduladora del principio dispositivo se hallaba contenida en el artículo 43.2 LJCA de 1956. Respecto a ella habían señalado GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ (*Curso de Derecho Administrativo II*, ed. Cívitas, 2.ª edic., 1990, págs. 540-541) que "el proceso contencioso-administrativo se rige, pues, como el proceso ordinario, por el principio dispositivo y el Tribunal está igualmente obligado a juzgar "dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de las alegaciones deducidas para fundamentar el recurso y la oposición, so pena de incongruencia (art. 43-1 LJ). Al enjuiciar el acto o disposición, el juez del contencioso carece, pues, de poderes de oficio..., es decir, de facultad para salirse del cauce marcado por las pretensiones y alegaciones de las partes. Estas alegaciones y pretensiones vinculan, pues, al juzgador cuya sentencia debe ser congruente con ellas (*sententia debet esse conformis libello*) y resolver, por lo tanto, sólo sobre lo pedido (...). El art. 43-2 LJ ha introducido, sin embargo, en este esquema general una importante matización destinada a relativizar los rigores del principio dispositivo en lo que tienen de excesivos, facultando al Tribunal "si estimare que la cuestión sometida a su conocimiento pudiera no haber sido apreciada debidamente por las partes, por existir en apariencia otros motivos susceptibles de fundar el recurso o la oposición" para someterlo a la consideración de las partes, a fin de éstas puedan formular en el plazo de diez días las alegaciones que estimen oportunas. Esta ampliación de las facultades del juzgador es digna de toda alabanza, puesto que contribuye a asegurar el acceso a la justicia material y su coincidencia con la justicia formal, que de otro modo pueden quedar alejadas una de otra por impericia de las partes, sin sustituir el principio dispositivo conforme al cual se ordena el proceso y respetando, al propio tiempo, las exigencias propias del principio de contradicción. Debe notarse, en efecto, que lo que el art. 43-2 permite alterar no es en absoluto el objeto del proceso, esto es, las concretas y contrapuestas pretensiones que lo definen, sino sólo "los motivos susceptibles de fundar el recurso o la oposición", cosa bien distinta. El precepto tiende, pues, exclusivamente a garantizar el correcto planteamiento del debate ampliando en lo procedente las facultades de conocimiento del juzgador (S. de 29 de noviembre de 1968), que, sin embargo, no puede modificar, al amparo del mismo, la causa de pedir ni rebasar la concreta extensión de lo efectivamente pretendido (S. de 26 de febrero de 1969)".

devengado por salida a consumo de vino)²⁶ y pretensiones de anulación, el problema se centraba en los *motivos* susceptibles de formular el recurso, que debía haberse concretado, como dice el Tribunal Constitucional, en “la infracción de las reglas de distribución de competencias”; es decir, el motivo del recurso debería haber sido la incompetencia de la Administración estatal para desarrollar las concretas actuaciones de comprobación e investigación, defecto, que por imperativo del artículo 33.2 LJCA debió haber sido subsanado.

Hay una referencia criticable en la STC 26/2008, y es la expresión que llega a utilizar en un pasaje concreto al aludir a que, en el caso, la cuestión planteada era residenciable ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo. Y es la expresión “*pese a la no constitución formal de la Junta arbitral...*”. Dice en concreto que “una interpretación de la normativa aplicable informada y presidida por el principio *pro actione* ha de conducir a apreciar que, *pese a la no constitución formal de la Junta arbitral* prevista en la Ley del concierto económico, el litigio competencial en este caso suscitado entre la Diputación Foral de Álava y la Administración General del Estado con ocasión de la aplicación del concierto económico era residenciable ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, al que le corresponde el conocimiento de los litigios competenciales entre Administraciones públicas basados en el Derecho administrativo”. En realidad, debería haber dicho que era precisamente la no constitución formal de la Junta Arbitral lo que condujo a que el asunto litigioso -y otros similares- pudiese ser resuelto por la jurisdicción contencioso-administrativa. Una vez que se ha constituido la Junta Arbitral, puesto que la vía que establece el Concierto Económico es una vía especial, es la única que va a poder ser utilizada entre las Administraciones tributarias para resolver sus conflictos competenciales. Tácitamente viene a señalarlo el Tribunal Constitucional cuando recalca que “el art. 39 de la Ley del concierto económico tiene la naturaleza de una *lex specialis*”; añadiendo que “*la falta de constitución formal de la Junta arbitral no puede conducir a privar de toda posibilidad de tutela jurisdiccional a los intereses legítimos en este caso afectados, impidiendo a sus titulares el acceso a la vía judicial en defensa de los mismos, sino que ha de llevar, por el juego del principio *pro actione*, a la aplicación de la normativa general, que permite que puedan residenciarse y dirimirse en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo controversias competenciales entre la Diputación Foral de Álava y la Administración General del Estado, como las suscitadas en el caso que nos ocupa*”. El razonamiento que sigue el

²⁶ Así, Juan e Ignacio ZURDO RUIZ-AYÚCAR (“A vueltas...”, *op. cit.*): “Si la Diputación Foral invocaba el Concierto era -como se ha dicho- por una idea de lealtad y por el evidente hecho de que no debía renunciar a la institución que constitucionalmente (y singularmente con los otros Territorios Forales) le es propia. Pero ello no era una ingenuidad: invocado el Concierto y sus mandatos lo que se hizo fue acceder al régimen común del litigio entre Administraciones y requerimiento previo (...) Abierta la vía contenciosa que configura el artículo 44, al que se acudió ¿cómo es posible decir que este tipo de pretensiones no pueden ser objeto del recurso contencioso o que no constituyen “actividad impugnabile”? La pirueta mental es la siguiente: puesto que se ha acudido a la inaprehensible Junta Arbitral y dada su inexistencia, lo que se pretenda respecto de los conflictos es inexistente porque este TSJ no la puede sustituir y no hay actividad impugnabile porque no se suscitó conflicto competencial ante la Junta. Nuestra duda es entonces: ¿por qué la Sala no entró -como se pidió- por la vía del artículo 44 de la Ley Jurisdiccional?”.

Tribunal Constitucional es el siguiente: la falta de constitución formal de la Junta Arbitral no puede privar de *toda* posibilidad de tutela jurisdiccional a los intereses legítimos de las Administraciones tributarias afectadas por el conflicto. Por consiguiente, el principio *pro actione* conlleva que deba aplicarse la *normativa general*, que permite que el orden jurisdiccional contencioso-administrativo resuelva controversias competenciales entre Administraciones Públicas. Nótese que el Tribunal Constitucional habla de “toda” posibilidad de tutela jurisdiccional; una vez constituida y en funcionamiento la Junta Arbitral, ya existe esa tutela jurisdiccional, que es desarrollada, vía recurso, nada menos que por el Tribunal Supremo. Por consiguiente, hallándose ya en funcionamiento la Junta Arbitral y puesto que la vía administrativa previa a la jurisdiccional que establece el Concierto Económico tiene naturaleza de *lex specialis*, constituye la *única* vía de que disponen las Administraciones tributarias para la resolución de los conflictos competenciales.

Queda, sin embargo, pendiente el problema de la vía jurídica que pueden utilizar los contribuyentes afectados por el conflicto positivo de competencias. Los contribuyentes carecen de legitimación activa para plantear conflicto positivo de competencias ante la Junta Arbitral. Sólo se hallan legitimados activamente la Administración del Estado, las Diputaciones Forales, una Comunidad Autónoma y la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en el Concierto Económico (art. 9 del R.D. 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco -BOE nº 14, de 16/1/2008-). Sin embargo, como interesados, pueden interponer recurso contencioso-administrativo contra las concretas actuaciones administrativas. El problema es, como señala SIMÓN ACOSTA, que la pluralidad de procedimientos para resolver una misma cuestión puede dar lugar a resoluciones diferentes de órganos distintos sobre el mismo tema. Es decir, pueden darse soluciones contradictorias entre los Tribunales y la Junta Arbitral sobre el mismo asunto. Este ilustre autor ofrece el siguiente ejemplo: una Administración “A” liquida un tributo y el sujeto pasivo, que considera que es competente la Administración “B”, interpone una reclamación económico-administrativa que termina residenciándose ante el TSJ o ante la AN. Mientras tanto, se ha planteado por la Administración “B” un conflicto ante la Junta Arbitral sobre la competencia para liquidar y recaudar el tributo. Puede suceder: a) Que el TSJ o la AN confirmen la liquidación de “A” y la Junta Arbitral considere que es competente “B”, que podría dictar otra liquidación que fuese confirmada por otro órgano jurisdiccional; b) Que el TSJ o la AN anule la liquidación por incompetencia de “A” y la Junta Arbitral declare que es competente “A”, situación en la que ninguna Administración podría cobrar el tributo. Y concluía que “en la situación actual no cabe otra actitud que prestar mucha atención a la posibilidad de excepcionar litispendencia o cosa juzgada en los procedimientos en que se discute la competencia de las CCAA. Para evitar en lo posible estos problemas, la Junta Arbitral ha procurado siempre que los sujetos pasivos del tributo comparezcan en el procedimiento pues, si bien es cierto que no tienen legitimación para interponerlo, el artículo 31 de la LRJ-PAC permite que intervengan en el mismo a título de interesados, lo que les legitimaría, en su caso, impugnar la resolución de la Junta

Arbitral"²⁷. El artículo 9 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico ha establecido la preferencia de la jurisdicción contencioso-administrativa frente a la Junta Arbitral cuando existiesen ante ésta cuestiones ya resueltas (cosa juzgada) o pendientes de resolución (litispendencia): "*En ningún caso se pueden plantear conflictos sobre cuestiones ya resueltas o pendientes de resolución por los Tribunales de Justicia*".

El Reglamento no regula la situación contraria: que se haya planteado conflicto ante la Junta Arbitral y posteriormente el contribuyente interponga recurso contencioso-administrativo. Creemos que la solución más razonable sería considerar que el recurso contencioso-administrativo no puede ser interpuesto una vez que se ha planteado conflicto ante la Junta Arbitral, pues en caso contrario podrían producirse soluciones distintas sobre una misma cuestión. Además, el contribuyente, como interesado, siempre contaría con la posibilidad de poder interponer recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo. Precisamente para evitar estos problemas derivados de la dualidad de órganos (Junta Arbitral y Tribunales de lo Contencioso-Administrativo), el artículo 15.1 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico ordena a las Administraciones en conflicto a notificar a los interesados en el procedimiento el planteamiento del mismo. En cualquier caso, la solución propugnada debería ser también la misma en los casos en que el conflicto se promovió, interponiendo el contribuyente recurso contencioso-administrativo antes de que la notificación se hubiera producido.

El Reglamento de la Junta Arbitral no aclara tampoco cuál es la solución a adoptar en los casos en que, antes de promoverse el conflicto de competencias, se hubiese presentado reclamación económico-administrativa -que no deja de ser un recurso administrativo, una vía administrativa previa que hay que agotar para acudir a la vía judicial-, ya estuviese ésta pendiente de resolver o resuelta. La solución aquí debería ser dar preferencia a la vía instaurada en el Concierto Económico, como tipo singular de vía administrativa, por su carácter de *lex specialis*. ■

²⁷ "La Junta Arbitral de Resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las CCAA: su naturaleza", en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, T. II, ed. Lex Nova, 2005, pág. 1947.



ESTUDIOS

■ **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**

■ Sabina de Miguel Arias
Universidad de Zaragoza

■ **RESUMEN:**

A lo largo del procedimiento sancionador tributario se habilitan distintas vías para que el obligado tributario afectado por el mismo canalice su defensa; en particular, la normativa reconoce el derecho a realizar alegaciones y aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución, y el derecho a la audiencia. En el presente trabajo abordamos la regulación, el contenido y el fundamento de estos derechos, prestando especial atención al ejercicio de los mismos, el cual presentará ciertas peculiaridades dependiendo de la forma en que se tramite el procedimiento sancionador tributario

■ **PALABRAS CLAVE:**

Procedimiento sancionador tributario; Derecho a la audiencia; Derecho a presentar alegaciones y aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución; Derecho de defensa.

SUMARIO:

1. Introducción.
2. La defensa del obligado tributario en el procedimiento sancionador tributario.
3. El derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución.
 - 3.1. Evolución normativa, regulación actual y fundamento del derecho.
 - 3.2. Contenido del derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, justificantes y pruebas.
 - 3.3. Momento y plazo para su ejercicio.
 - 3.4. Consecuencias del incumplimiento del derecho.
4. El trámite de audiencia en el procedimiento sancionador tributario: el derecho a la audiencia.
 - 4.1. Evolución normativa, regulación actual y fundamento del derecho.
 - 4.2. Contenido del derecho: las fases del trámite de audiencia.
 - 4.3. Momento y plazo de ejercicio.
- 4.4. La reiteración de la audiencia.
- 4.5. La posibilidad de prescindir del trámite de audiencia.
- 4.6. Consecuencias del incumplimiento del derecho.

1. Introducción

A lo largo del procedimiento sancionador tributario se habilitan distintas vías para que el obligado tributario afectado por el mismo canalice su defensa; en particular, la normativa tributaria contempla, tanto de forma general como específica, el derecho a *realizar alegaciones y aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución*, así como también el derecho a la *audiencia*.

Aunque en cualquier procedimiento tributario se reconocen al interesado derechos en pro de su defensa como contrapeso frente a las potestades de la Hacienda pública, éstos

¹ Tal afirmación ha sido recalcada por nuestros Tribunales [Sentencias de los TSJ de Baleares de 15 de octubre de 2002 (JT 2002, 1718), Extremadura de 2 de julio de 1998 (JT 1998, 1251) y Galicia de 30 de enero de 1997 (JT 1997, 51)] y por la doctrina [BANACLOCHE, J., *Los Derechos del contribuyente*, La Ley, Madrid, 2000, pág. 211; FENELLÓS PUIG-CERVER, V., *El Estatuto del Contribuyente (Comentarios a la Ley 1/1998 de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes)*, Ediciones Tro, Valencia, 1998, págs. 365 y 367; GÓMEZ CABRERA, C., "Derechos y garantías en el procedimiento sancionador", en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1998, pág. 256].

aparecen sin duda reforzados en el ámbito sancionador¹. No en vano, el Tribunal Constitucional —desde su temprana Sentencia 18/1981, de 8 de junio— ha venido proclamando la existencia de un *genérico ius puniendi del Estado*² y declarando la aplicación de los derechos y garantías contemplados en el artículo 24 de la Constitución Española de 1978 (en adelante, CE) a cualquier procedimiento sancionador; pues resultaría del todo contrario a los postulados constitucionales permitir una actuación de tal naturaleza al margen de los derechos de los afectados³. Sin embargo, el Supremo intérprete de la CE ha advertido que la traslación de dichos derechos ha de realizarse con matices⁴, esto es, “*en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del artículo 24 y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9 CE*”⁵.

Como no podía ser de otro modo, entre las garantías que han de reconocerse a lo largo del procedimiento sancionador se incluyen los derechos a la audiencia y a presentar alegaciones, documentos y pruebas antes de la propuesta de resolución, permitiéndose, a través de los mismos, la réplica frente a la acusación esgrimida por la Administración tributaria sin necesidad de acudir a instancias posteriores, y, por tanto, la corrección de la vía sancionadora. De esta manera, los derechos del obligado tributario quedan protegidos de forma especialmente cautelosa en los procedimientos sancionadores, lo cual resulta lógico si se tienen en cuenta las características del sistema fiscal, sin duda complejo y en el cual la comisión de una infracción puede conllevar la imposición de una sanción de elevada cuantía⁶.

² Esta línea se ha mantenido hasta hoy tanto por el TC (Sentencias 316/2006, de 15 de noviembre; 126/2005, de 23 de mayo; 54/2003, de 24 de marzo; 9/2003, de 20 de enero; 117/2002, de 20 de mayo; 116/2002, de 20 de mayo; 93/2001, de 2 de abril; 291/2000, de 30 de noviembre; 276/2000, de 16 de noviembre; 194/2000, de 19 de julio; 127/1996, de 9 de julio; 145/1993, de 26 de abril; 190/1987, de 1 de diciembre; y 2/1987, de 21 de enero) como por el TS [Sentencias de 31 de octubre y 17 de abril de 2007 (RJ 2007, 8471 y 3295), 21 de octubre de 2005 (RJ 2005, 7121), 23 de marzo de 2000 (RJ 2000, 3511), 20 de marzo de 1995 (RJ 1995, 10069), 13 de octubre de 1989 (RJ 1989, 8386), 10 y 4 de noviembre de 1980 (RJ 1980, 4408 y 4261), y 29 de septiembre de 1980 (RJ 1980, 3464)]. Nuestros Tribunales han seguido, en este punto, la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que ha venido exigiendo que en la imposición de sanciones administrativas se respeten los derechos y las garantías procesales previstos por el artículo 6 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, de 4 de Noviembre de 1950 (en adelante, CEDH) [Sentencias de 9 de octubre de 2003 (caso Ezeh y Connors v. Reino Unido, 2003/65), 24 de febrero de 1994 (caso Benedoun v. Francia, 1994/12) y 8 de junio de 1976 (caso Engel y otros, 1976/3)].

³ FUSTER ASENCIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, Aranzadi, Navarra, 2001, pág. 38; ZORZONA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992, pág. 114.

⁴ Sentencia del TC 76/1990, de 26 de abril. En la actualidad, el problema radica en trasladar los principios del artículo 24.2 de la CE en lo necesario, sin llegar al extremo de erradicar los derechos del afectado por el procedimiento sancionador [RAMÍREZ GÓMEZ, S., “Principios constitucionales que rigen la potestad sancionadora tributaria”, *REDF*, núm. 109-110, 2001, pág. 190; NIETO, A., *Derecho administrativo sancionador*, 4ª ed., Tecnos, Madrid, 2005, pág. 166; FUSTER ASENCIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, op. cit., pág. 39].

⁵ Sentencias del TC 117/2002, de 20 de mayo; 197/1995, de 21 de diciembre; 125/1983, de 26 de diciembre, y 18/1981, de 8 de junio.

⁶ No obstante, de sobra conocida es la especial repulsa que comporta todo ilícito tributario, ya que, según ha advertido nuestro TC, “*lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar*” (Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre).

Por último, es preciso advertir que a la hora de abordar este estudio resulta necesario partir de las distintas formas de tramitación del procedimiento sancionador previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y desarrolladas en el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (en adelante, RGRST), debiendo analizarse la efectiva realización del derecho a formular alegaciones y presentar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución y del derecho a la audiencia en cada una de ellas.

2. La defensa del obligado tributario en el procedimiento sancionador tributario

En la actualidad, el procedimiento sancionador tributario se encuentra regulado en los artículos 207 a 212 de la LGT⁷ y en el RGRST. A este respecto, debe señalarse que los derechos del afectado por este procedimiento no aparecieron recogidos, cuanto menos de forma específica y separada, hasta la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (en adelante, LDGC)⁸; no obstante lo cual, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJAP) había introducido ya las directrices generales del procedimiento sancionador administrativo general (arts. 135 a 139 LRJAP), asumiendo con ello la postura del Tribunal Constitucional en favor de la protección del administrado⁹.

En concreto, es el apartado 3 del artículo 208 de la LGT –introducido recientemente por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la prevención del fraude fiscal– el que contempla los derechos del obligado tributario en el procedimiento sancionador, reconociendo los relativos a “*ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se le pudieran imponer, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuya tal competencia*”, también “*a formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resul-*

⁷ Esta regulación legal ha sido bien acogida por la doctrina, al reunir lo que antes se encontraba disperso [ALMENAR BELENGUER, J., y RIPLEY SORIA, D., “Artículos 178 a 212 de la LGT”, en HUESCA BOADILLA, R. (coord.), *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004, pág. 1354].

⁸ Tras la aprobación de la LDGC, el procedimiento sancionador tributario se desarrolló en el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre.

⁹ La mayoría de la doctrina admitió la aplicación de esta normativa en el ámbito tributario por plasmar valores constitucionales, y ello pese a que la DA 5ª de la LRJAP parecía excluirla [DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., y OGEA MARTÍNEZ OROZCO, M., “Derechos y garantías en el procedimiento sancionador”, en AA.VV., *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Aranzadi, Navarra, 1998, pág. 233; SIMÓN ACOSTA, E., “La potestad sancionadora”, en CALVO ORTEGA, R. (dir.), *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Navarra, 2004, pág. 699].

ten procedentes", y, por último, "los demás derechos reconocidos por el artículo 34 de esta Ley"¹⁰.

Al igual que el artículo 135 de la LRJAP –cuyo contenido prácticamente reproduce–, el precepto transcrito efectúa una mención a los *derechos de defensa*, lo cual no puede considerarse sino positivo, sin perjuicio de que los mismos fueran aplicables en sede sancionadora ya con anterioridad a su reconocimiento expreso¹¹. En este sentido, el derecho a la defensa aglutina las principales garantías del afectado por un procedimiento sancionador¹² y, en términos generales, se traduce en la posibilidad de contradecir la potestad punitiva de la Administración mediante la "utilización de medios muy diversos, tendentes a elaborar una estrategia de oposición a los actos administrativos restrictivos, bien mediante su impugnación directa, bien mediante la minimización de sus efectos negativos"¹³.

La defensa del obligado tributario se *materializa en multitud de vertientes*, pues se ejerce a través de los llamados *derechos instrumentales a la defensa*¹⁴. Así, la primera consecuencia de la proclamación de este derecho consistirá en la necesidad de imponer la sanción a través de un procedimiento adecuado en el que se garanticen los principios de audiencia y contradicción¹⁵, lo cual requerirá, para su plena virtualidad, que dicho obligado sea informado sobre la acusación con carácter previo¹⁶. De tal modo, los derechos a la audiencia, a

¹⁰ La expresa mención a este elenco de derechos resulta relevante, dada la prelación de fuentes que establece para este procedimiento el artículo 207 de la LGT, a cuyo tenor: "El procedimiento sancionador en materia tributaria se regulará: a) Por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo. b) En su defecto, por las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa". Con relación a ello, antes de la reforma operada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la prevención del fraude fiscal, ALMENAR BELENGUER y RIPLEY SORIA ["Artículos 178 a 212 de la LGT", *op. cit.*, pág. 1364] echaban en falta una enumeración de los derechos del sujeto infractor en la regulación del procedimiento sancionador tributario, puesto que, a su juicio, la remisión del artículo 209 al 99 de la LGT no resultaba suficiente.

¹¹ GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., "Artículo 178 de la LGT", en GARBERÍ LLOBREGAT, J. (dir.), *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias (Tomo I)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, pág. 147; CHECA GONZÁLEZ, C., *Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2007, pág. 68. Efectivamente, así se infería, de una parte, de la propia normativa tributaria (arts. 210.4 LGT, y 23.4 y 5 RGRST) y, de otra, de la aplicación de las normas reguladoras del procedimiento administrativo sancionador (art. 207 LGT).

¹² FUSTER ASENCIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, *op. cit.*, pág. 204.

¹³ MORILLO MÉNDEZ, A., *Medios de defensa del contribuyente ante la Administración*, Editorial Práctica de Derecho, Valencia, 2001, pág. 16. Por otra parte, de acuerdo con el artículo 6.3.b) del CEDH, este derecho constituye el "derecho a disponer del tiempo y de las facilidades necesarias para la preparación de su defensa".

¹⁴ GARBERÍ LLOBREGAT, J., *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador*, Editorial Trivium, Madrid, 1989, pág. 189; LÓPEZ MOLINO, A.M., "Derechos y Garantías de los contribuyentes en el procedimiento sancionador tributario (arts. 33, 34 y 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero)", *EF*, núm. 187, 1998, pág. 60; ZORZONA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, *op. cit.*, págs. 116 y ss.; GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., "Artículo 178 de la LGT", *op. cit.*, págs. 147 y 148.

¹⁵ Esto es, "la prohibición de las sanciones automáticas o impuestas de plano, directamente y sin procedimiento" (ZORZONA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, *op. cit.*, pág. 119).

¹⁶ FUSTER ASENCIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, *op. cit.*, pág. 204; GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., "Artículo 178 de la LGT", *op. cit.*, pág. 149.

ser informado de la acusación, a utilizar los medios de prueba pertinentes y a formular alegaciones se erigen en núcleo esencial de la defensa —y, en esta línea, los ha incluido el artículo 208.3 de la LGT—, pudiendo sólo hablarse de un procedimiento sancionador acorde con la CE cuando, desde el nacimiento de la imputación, se posibilite al interesado el ejercicio de estos derechos, cada uno en su momento procedimental oportuno¹⁷.

3. El derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución

3.1. Evolución normativa, regulación actual y fundamento del derecho

Como es sabido, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria no recogió un elenco general de los derechos de los obligados tributarios, ni tampoco efectuó una regulación del procedimiento sancionador¹⁸, debiéndose acudir a la normativa administrativa para encontrar una mención directa a la posibilidad de formular alegaciones y aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución (art. 83 de la Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958 —en adelante, LPA—); posteriormente, y ya entre las previsiones relativas al procedimiento administrativo sancionador, dicho derecho fue incluido en los artículos 135 de la LRJAP y 3.2 del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora (en adelante, RPS)¹⁹.

En lo que concierne al ámbito tributario, este derecho vino a plasmarse en la LDGC [arts. 3.k)²⁰ y 21²¹], recogiendo específicamente en el artículo 29.4 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrollaba el régimen sancionador tri-

¹⁷ GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., "Artículo 178 de la LGT", *op. cit.*, pág. 147.

¹⁸ En efecto, sólo el artículo 81 de la LGT de 1963 se refería al procedimiento sancionador; y ello de forma sumaria (ZORZONA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, *op. cit.*, págs. 121 y 289). El desarrollo de dicho procedimiento se recogió en el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimientos para sancionar las infracciones tributarias y en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobó el Reglamento general de la Inspección de los Tributos, sin que se hiciera mención en ellos al derecho objeto de estudio, si bien, en opinión de DEL PASO BENGÓA y JIMÉNEZ JIMÉNEZ [*Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, CISS, Bilbao, 1998, pág. 403], ya entonces se daba la posibilidad de alegar y aportar pruebas.

¹⁹ Además, el mismo también quedó recogido en la enumeración de derechos de los ciudadanos [art. 35.1.e) LRJAP] y en la regulación general de los procedimientos administrativos (art. 79.1 LRJAP).

²⁰ Según el cual, los contribuyentes gozaban del "Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución".

²¹ En cuya virtud: "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". La aplicación de este artículo al procedimiento sancionador tributario resultó controvertida, al encontrarse referido al "procedimiento de gestión"; sin embargo, un sector relevante de la doctrina se mostró a favor de la misma [DEL PASO BENGÓA, J.M., y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, *op. cit.*, pág. 203; ALONSO MURILLO, F., "Artículos 21 y 22 de la LDGC", en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1998, págs. 166 y 167; DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., y OGEA MARTÍNEZ OROZCO, M., "Derechos y garantías en los procedimientos tributarios", en AA.VV., *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Aranzadi, Navarra, 1998, pág. 100].

butario, a tenor del cual: “En cualquier momento anterior al trámite de audiencia, los interesados podrán formular las alegaciones y aportar los documentos, justificaciones y pruebas que estimen convenientes”.

En la actualidad, y de forma general, el mismo aparece reconocido en la enumeración de los derechos y garantías de los obligados tributarios del artículo 34 de la LGT (apartado I). Por su parte, y ya entre los preceptos relativos al procedimiento sancionador tributario, el artículo 208.3.b) de la misma Ley se refiere al derecho “a formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que sean procedentes”²², indicando el artículo 23.4 del RGRST que “los interesados podrán formular alegaciones y aportar los documentos, justificaciones y pruebas que estimen convenientes en cualquier momento anterior a la propuesta de resolución”. Como de inmediato se observa, la regulación actual difiere de la normativa anterior a la hora de fijar el momento final del ejercicio del derecho, permitiendo formular alegaciones y aportar documentos, justificaciones y pruebas en cualquier momento anterior a la notificación de la propuesta de resolución, y no al trámite de audiencia.

En suma, el derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución implica dar al obligado tributario la posibilidad de intervenir y defenderse desde el propio instante en que se le informa de la apertura del procedimiento sancionador; y ello independientemente de que aquél pueda realizar las alegaciones y presentar la documentación que considere oportunas en el correspondiente trámite de audiencia que se le conceda a estos efectos. Por lo tanto, nos encontramos ante un derecho cuyo ejercicio es eventual para el interesado y que, en caso de no ser aprovechado, no tendrá ninguna consecuencia perjudicial para el mismo²³.

Por último, y a fin de reafirmar la importancia del derecho ahora examinado, debe recordarse que a través de éste no sólo se garantiza la *prohibición de la indefensión*²⁴, sino que, a su vez, se preserva el principio de *contradicción*²⁵ —íntimamente vinculado con el de

²² Declaración de principio paralela a la del art. 135 de la LRJAP y desarrollada a lo largo de la regulación del procedimiento.

²³ GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., “Artículos 23, 24 y 25 del RGRST”, en GARBERÍ LLOBREGAT, J. (dir.), *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias (Tomo II)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, págs. 1395 y 1396. A su vez, estos autores señalan que la solución es diversa en el procedimiento sancionador administrativo general, ya que el artículo 13.2 del RPS prevé que si el inculpado no aprovecha este trámite “la iniciación podrá ser considerada propuesta de resolución cuando contenga un pronunciamiento preciso acerca de la responsabilidad imputada”.

²⁴ En esta línea, el TC ha venido exigiendo “que el implicado disfrute de una posibilidad de defensa previa a la toma de decisión y por ende que la Administración siga un procedimiento en el que el expedientado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga” [Sentencia 3/1999, de 26 de enero].

²⁵ En opinión de MORILLO MÉNDEZ [“El Procedimiento sancionador tributario desde la perspectiva de las garantías del imputado”, GF, núm. 208, 2002, pág. 120], la contradicción consiste “en la posibilidad efectiva de réplica dialéctica a las posiciones contrarias; comporta, por ello, que cada una de las partes en litigio tenga idénticas posibilidades de alegar y probar, en cuanto aspectos básicos del derecho a la defensa”. Este principio rige de forma matizada en el procedimiento sancionador tributario, pues, de acuerdo con GARBERÍ LLOBREGAT [La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador, op. cit., pág. 193], el mismo nunca podrá tener plena virtualidad en un ámbito en el que uno de los sujetos del conflicto es el llamado a resolverlo.

audiencia [art. 105.c) CE]²⁶-, sirviendo, asimismo, a la propia Administración tributaria, en la medida en que su ejercicio contribuye a fijar los datos determinantes del supuesto esgrimido y, por tanto, al acierto de la resolución final del procedimiento sancionador²⁷.

3.2. Contenido del derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, justificantes y pruebas

A la hora de examinar el contenido de este derecho debe distinguirse, por un lado, la *realización de alegaciones* y, por otro, la *presentación de documentos, justificantes y pruebas*, dadas las evidentes diferencias existentes entre ambos aspectos. No obstante, las dos vertientes enunciadas aparecen muy relacionadas y se ejercitan, en el común de los casos, de forma conjunta a lo largo del procedimiento, puesto que de poco sirve la aportación de datos y argumentos mediante las correspondientes alegaciones, si los mismos no se ven adecuadamente respaldados por los documentos respectivos²⁸.

3.2.1. La formulación de alegaciones

En general, las alegaciones pueden definirse como las declaraciones del interesado que introducen datos en el curso de un procedimiento administrativo²⁹. En este sentido, suscribimos las palabras de GARBERÍ LLOBREGAT y BUITRÓN RAMÍREZ cuando afirman que el derecho a formular alegaciones "*confiere al sujeto pasivo la posibilidad de efectuar las actividades conducentes a su descargo en los trámites de alegación previstos legal o reglamentariamente, introduciendo en el procedimiento aquellos hechos exculpatorios o alegaciones jurídicas que evidencien su descargo*"³⁰.

Este derecho presenta, en opinión de algunos autores, una doble faceta, pues el mismo incluiría, a su juicio, no sólo la facultad del obligado tributario de alegar cuanto en su defensa convenga, sino también la de no aprovechar dicha posibilidad, en virtud del derecho a no declarar contra sí mismo y no confesarse culpable³¹. Sin embargo, el último aspecto mencionado –relativo a no declarar contra sí mismo– no va a ser tratado en este estudio,

²⁶ Así, dicho derecho posibilita la realización del axioma según el cual "*nadie puede ser condenado sin ser oído*" (GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., "Artículos 23, 24 y 25 del RGRST", *op. cit.*, págs. 1412 y 1413).

²⁷ JIMÉNEZ PLAZA, M.I., *El tratamiento jurisprudencial del trámite de audiencia*, Editorial Atelier Administrativo, Barcelona, 2004, págs. 148 y 149; GALLEGO CÓRCOLES, I., "Instrucción del Procedimiento Administrativo Común", en GARBERÍ LLOBREGAT, J. (dir.), *El Procedimiento Administrativo Común (Tomo II)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, pág. 1332; TARDÍO PATO, J.A., "El principio constitucional de audiencia del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992", *RAP*, núm. 170, 2006, pág. 97.

²⁸ FUSTER ASENCIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, *op. cit.*, pág. 217.

²⁹ GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común. Tomo II*, 3ª ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 1952.

³⁰ GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., "Artículo 178 de la LGT", *op. cit.*, pág. 165.

³¹ GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., "Artículo 178 de la LGT", *op. cit.*, págs. 147 y 166. Dicha opinión es mantenida, a su vez, por FUSTER ASENCIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, *op. cit.*, pág. 204.

dada la amplia y profunda problemática que en torno a él se suscita, constituyendo, sin duda, uno de los temas más controvertidos del procedimiento sancionador tributario³².

Una vez advertido lo anterior; y en lo que concierne ya a la *forma* de realizar las alegaciones, nada dice la normativa al respecto, siendo buena muestra de ello el propio artículo 23.4 del RGRST, precepto éste que, en la línea del artículo 208.3 de la LGT, se limita a reconocer el derecho a formular aquéllas guardando total silencio con relación al modo de hacerlo; de ahí que la doctrina haya apuntado la posibilidad de efectuar tales alegaciones incluso de manera oral³³ —con base en el principio antiformalista³⁴—, debiendo llevarse a cabo las mismas ante el órgano que se indique, que será el instructor del procedimiento correspondiente³⁵.

Por su parte, y en lo que se refiere al *contenido* de las alegaciones, éste no presenta limitación alguna, pudiendo referirse indistintamente a datos fácticos o jurídicos; así, como bien se ha indicado, aquéllas "*aportan al expediente datos de hecho (adverados o no por los correspondientes documentos) y valoraciones de orden jurídico o técnico sobre las cuestiones que en él se debaten*"³⁶, habiéndose distinguido al respecto diferentes tipos de alegaciones según la finalidad y el momento en que se produzcan³⁷.

En lo que ahora interesa —esto es, las alegaciones que tienen lugar antes de la propuesta de resolución—, las mismas se dirigirán a combatir los fundamentos de la acusación provisional contenida en el acuerdo de iniciación del procedimiento o a oponerse a las actuaciones de investigación decretadas en el mismo³⁸. En consecuencia, el escrito de alegacio-

³² Para un análisis de esta cuestión nos remitimos a los trabajos de GARCÍA NOVOA, C., "*Una aproximación del Tribunal Constitucional al derecho a no autoinculparse ante la Inspección Tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública*", JT, núm. 3, 2005; LÓPEZ DÍAZ, A., "*El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria*", en AA.VV., *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000; LAGO MONTERO, J.M., "*Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario: Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse*", *Impuestos*, núm. 2, 1999.

³³ GALLEGU CÓRCOLES, I., "*Instrucción del Procedimiento Administrativo Común*", *op. cit.*, pág. 1307. De hecho, diversos autores han admitido esta posibilidad basándose en el derecho del obligado tributario a que sus manifestaciones sean recogidas en las respectivas diligencias [art. 34.1.q) LGT] [HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., "*Artículo 34 de la LGT*", en HUESCA BOADILLA, R. (coord.), *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004, pág. 245; ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., "*Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución; y a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta Ley*", en SERRANO ANTÓN, F. (dir.), *El Estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las Haciendas Locales*, Thomson-Civitas, Navarra, 2007, pág. 1099].

³⁴ TRAYTER JIMÉNEZ, J.M., "*El procedimiento administrativo sancionador*", *Justicia Administrativa*, núm. 1, 2001, pág. 80.

³⁵ GALLEGU CÓRCOLES, I., "*Instrucción del Procedimiento Administrativo Común*", *op. cit.*, pág. 1307.

³⁶ GALLEGU CÓRCOLES, I., "*Instrucción del Procedimiento Administrativo Común*", *op. cit.*, pág. 1306.

³⁷ GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común. Tomo II*, *op. cit.*, págs. 1952 y 1953. En concreto, estos autores diferencian entre: alegaciones de *introducción*, que tratan de incorporar datos al expediente antes del trámite de audiencia; alegaciones de *fijación de datos problemáticos*, que serán el objeto a resolver en el procedimiento; y alegaciones *conclusivas*, que se introducen en el trámite de audiencia con el fin de realizar una valoración de los datos y pruebas obrantes en el expediente.

nes presentará, en la inmensa mayoría de los supuestos, un contenido claramente defensivo frente a cualquier elemento del expediente, formal o de fondo.

3.2.2. La aportación de documentos, justificantes y pruebas

Al sujeto afectado por un procedimiento sancionador tributario se le reconoce la facultad de aportar "*documentos, justificaciones y pruebas*" (art. 23.4 RGRST), pues resultará habitual que, junto con las alegaciones que formule, incluya la documentación que las fundamente, probando así la veracidad de sus manifestaciones. En consecuencia, el obligado tributario goza de la *posibilidad de presentar los documentos, justificantes o elementos probatorios que estime pertinentes* —por ejemplo, dictámenes periciales, facturas o liquidaciones—, junto a lo cual podrá designar, asimismo, todos aquellos materiales que obren ya en poder de la Administración tributaria para su incorporación al expediente [arts. 34.1.h) y 99.2 LGT].

En este punto, resulta necesario indicar que el *derecho a la prueba* adquiere una especial virtualidad en sede del procedimiento sancionador³⁹. Ciertamente es que la normativa tributaria parece referirse, de manera exclusiva, a la posibilidad de *aportar* pruebas (arts. 210.4 LGT, y 23.4 y 5 RGRST) —esto es, presentar aquéllas que el obligado tributario tenga en su poder—, sin hacer mención alguna, en cambio, a la facultad de *proponer* la realización de prueba —es decir, formular una petición al órgano correspondiente de la Administración al objeto de llevar a término el medio probatorio oportuno—; no obstante, la mayoría de la doctrina entiende que, para hacer efectivo el derecho de defensa, habrá de permitirse la proposición de medios de prueba por parte del obligado tributario⁴⁰.

En realidad, y pese a lo anterior, no será habitual que en el procedimiento sancionador tributario se proponga prueba durante la instrucción⁴¹; ello se debe, de una parte, a que, normalmente, el órgano administrativo competente habrá realizado todas las actuaciones necesarias para fijar los hechos, y, de otra, a que la prueba más usual en dicho procedimiento es la documental, la cual no requerirá de práctica⁴². Sin embargo, en el hipotético

³⁸ GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., "Artículos 23, 24 y 25 del RGRST", *op. cit.*, pág. 1396. En este sentido, recuérdese que el artículo 23.2 del RGRST indica que "*Se realizarán de oficio cuantas actuaciones resulten necesarias para determinar, en su caso, la existencia de infracciones susceptibles de sanción*".

³⁹ Como observa LÓPEZ MOLINO ["La prueba y el procedimiento tributario sancionador: la posibilidad de imponer sanciones tributarias en base a presunciones legales", *RIF*, núm. 21, 1997, pág. 48], por el "*distinto grado de rigor, intensidad e inclusive, si se quiere, de calidad con que tal institución jurídica se manifiesta y perfila en esta esfera del ius puniendi del Estado en comparación con el que le es predicable en vía administrativa de gestión*".

⁴⁰ SÁNCHEZ HUETE, M.A., "Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario", *RTT*, núm. 64, 2004, pág. 87; GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., "Artículos 23, 24 y 25 del RGRST", *op. cit.*, pág. 1417; FUSTER ASENCIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, *op. cit.*, págs. 217 y ss.; ZORZONA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, *op. cit.*, págs. 123 y ss.; FENELLÓS PUIGCERVER, V., *El Estatuto del Contribuyente*, *op. cit.*, pág. 384; DEL PASO BENGOA, J.M., y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, *op. cit.*, pág. 406.

⁴¹ La jurisprudencia, sin embargo, nos muestra algún ejemplo de ello, como las Sentencias de los TSJ de Castilla-La Mancha de 1 de febrero de 2007 (JT 2007, 971) y Murcia de 28 de septiembre de 2001 (JT 2001, 1423) en las que el interesado propone la realización de pruebas durante la tramitación del procedimiento sancionador tributario.

⁴² HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., "Artículo 34 de la LGT", *op. cit.*, pág. 246; FUSTER ASENCIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, *op. cit.*, pág. 220.

caso de que el interesado proponga una prueba en el escrito de alegaciones y la misma resulte necesaria para la resolución del procedimiento, estimamos que la Administración tributaria tendrá que realizarla, pues se encuentra obligada a apreciar todos los hechos con relevancia tributaria, en virtud del principio de objetividad que debe regir sus actuaciones (art. 3.1 LRJAP)⁴³.

En suma, la Administración tributaria habrá de admitir y practicar todas aquellas pruebas que resulten pertinentes, así como apreciar dicho acervo probatorio a la hora de dictar la resolución del procedimiento; todo ello, claro está, sin perjuicio de poder inadmitir motivadamente la prueba propuesta, posibilidad ésta contemplada de manera expresa en el artículo 137.4 de la LRJAP, en virtud del cual podrán declararse improcedentes *“aquellas pruebas que por su relación con los hechos no puedan alterar la resolución final a favor del presunto responsable”*⁴⁴.

3.3. Momento y plazo para su ejercicio

A lo largo del procedimiento sancionador tributario son diversas las ocasiones en las que se reconoce al sujeto afectado por el mismo la posibilidad de realizar alegaciones y aportar documentos, justificantes y pruebas, centrándonos ahora en los casos en que la práctica de este derecho tiene lugar con anterioridad a la propuesta de resolución, y sin que resulte preciso otorgar ningún trámite específico para ello⁴⁵. Para acometer esta tarea, y dadas las distintas formas de desarrollo que presenta dicho procedimiento, resulta necesario, como paso previo, diferenciar el momento y plazo de ejercicio del referido derecho según la tramitación sancionadora se realice de manera separada o conjunta con el respectivo procedimiento de aplicación de los tributos⁴⁶.

3.3.1. El ejercicio del derecho en el procedimiento sancionador tramitado de forma separada

En lo concerniente a la tramitación separada del procedimiento sancionador, debemos referirnos a las diferentes modalidades que la misma presenta, en concreto: la ordinaria, las especialidades que se producen cuando aquél se inicia a raíz de la apertura de un procedimiento inspector y, por último, la abreviada.

⁴³ Posición esta última defendida por MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “La distribución de la carga de la prueba en Derecho tributario”, *REDF*, núm. 94, 1997, pág. 191. Por lo demás, la opinión anterior parece corroborarse por la posibilidad de proponer la realización de pruebas en el procedimiento sancionador administrativo (arts. 137.4 LRJAP y 16 RPS), arbitrándose un trámite específico a tal fin, que concluye con la apertura de un periodo probatorio si el mismo resulta necesario (art. 17 RPS); si bien es cierto que la normativa tributaria no recoge alusión alguna a dicho trámite (arts. 99.6 LGT y 23.2 RGRST).

⁴⁴ FUSTER ASENCIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, op. cit., pág. 221. Por su parte, también el TC ha destacado que los hechos que se quieran probar deberán tener relevancia exculpatoria y que el medio probatorio habrá de ser objetivamente idóneo para su acreditación (Sentencia 211/2000, de 18 de septiembre).

⁴⁵ GALLEGO CÓRCOLES, I., “Instrucción del Procedimiento Administrativo Común”, op. cit., pág. 1307.

⁴⁶ LAMOCA PÉREZ [Infracciones y sanciones tributarias, CEF, Madrid, 2005, pág. 462], refiriéndose a las formas de tramitación del procedimiento sancionador tributario, estima —con toda razón— que existe *“demasiada complejidad procesal para un derecho que debe ser transparente como el derecho sancionador tributario”*. De otra parte, debemos indicar que no nos referiremos al procedimiento para imponer sanciones no pecuniarias pues entendemos, con el referido autor (pág. 489), que el mismo sólo presenta especialidades relativas a su iniciación y al órgano competente.

3.3.1.1. *Tramitación ordinaria del procedimiento*

En lo que respecta a la primera de las hipótesis apuntadas, el obligado tributario gozará del derecho a alegar y a aportar documentos, justificaciones y pruebas en cualquier momento anterior a la propuesta de resolución, y ello, como ya se ha indicado, desde la notificación del inicio del procedimiento (art. 23.4 RGRST), donde se le habrá informado de tal derecho, así como del momento y plazos para su ejercicio [art. 22.1.d) RGRST].

Aunque sea el órgano de la Administración tributaria quien asume la dirección de la instrucción, ello no excluye la hipotética participación del interesado en el sentido arriba apuntado; de otro modo, como manifiestan GARBERÍ LLOBREGAT y BUITRÓN RAMÍREZ, aquél no podría intervenir en el procedimiento hasta el trámite de audiencia⁴⁷. De ahí que, haciendo realidad la previsión del artículo 34.1.1) de la LGT, en el procedimiento sancionador tributario exista también la posibilidad de formular alegaciones y aportar documentos, justificantes y pruebas con anterioridad a la elaboración de la propuesta de resolución, sin sujeción alguna a plazos, aunque con el límite temporal máximo constituido por la notificación de aquélla⁴⁸.

3.3.1.2. *Especialidades del procedimiento iniciado a consecuencia de un procedimiento de inspección*

En el caso de que el procedimiento sancionador tramitado de forma separada se haya iniciado como consecuencia de un previo procedimiento de inspección –algo común–, el artículo 25 del RGRST establece algunas particularidades en ciertos aspectos, siendo de aplicación las normas generales en los demás⁴⁹. En lo que a nosotros concierne, estas especialidades no inciden en la posibilidad de efectuar alegaciones y aportar documentos, justificantes y pruebas con anterioridad a la propuesta de resolución, sino en el posterior trámite de audiencia y en la resolución del procedimiento, por lo que resultan plenamente aplicables las ideas plasmadas en el epígrafe anterior:

3.3.1.3. *Tramitación abreviada del procedimiento*

La tramitación abreviada del procedimiento sancionador se caracteriza por la incorporación de la propuesta de resolución al acuerdo de iniciación de aquél, dado que en ese momento se encuentran en poder del órgano competente todos los elementos necesarios para dictar dicha propuesta (arts. 210.5 LGT y 23.6 RGRST). En consecuencia, en esta

⁴⁷ GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., "Artículos 23, 24 y 25 del RGRST", *op. cit.*, págs. 1394 y 1395.

⁴⁸ A este respecto, en la esfera tributaria no se prevé un plazo específico para realizar las alegaciones y presentar las pruebas, a diferencia de lo que ocurre en el procedimiento sancionador administrativo común (art. 16 RPS), en el que se abre un trámite previo a la propuesta de resolución.

⁴⁹ ANÍBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B., "Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento sancionador", en CALVO ORTEGA, R. (dir.), *Los nuevos reglamentos tributarios*, Thomson-Civitas, Navarra, 2006, pág. 352. Con relación a ello, estas autoras estiman (pág. 353) que el artículo 25 del RGRST sólo resulta de aplicación cuando el expediente se inicia a consecuencia de un "auténtico" procedimiento de inspección y no de otro tipo de actuaciones inspectoras.

hipótesis, el sujeto afectado por el referido procedimiento sólo podrá efectuar alegaciones y presentar documentos durante el trámite de audiencia concedido a tal efecto⁵⁰.

Este tipo de tramitación resulta habitual⁵¹, lo que significa que normalmente el procedimiento sancionador se desarrollará sin la posibilidad, previa al trámite de audiencia, de presentar alegaciones y aportar documentos, justificantes y pruebas. Esta circunstancia ha sido criticada por ANÍBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ, quienes entienden que, en esta modalidad de tramitación, el interesado no puede oponerse al material probatorio sobre el que se sustenta la iniciación –dado que el instructor considera suficientes las pruebas de las que dispone y dicta la propuesta de resolución–, lo cual pone en duda, a su juicio, el pleno respeto al derecho a un procedimiento sancionador desarrollado conforme a las exigencias constitucionales, al omitir la realización de una auténtica instrucción y, con ello, la comprobación de la culpabilidad e imputabilidad de la conducta del sujeto⁵².

En nuestra opinión, y desde el punto de vista del derecho ahora examinado, resulta evidente que este tipo de procedimiento limita, en cierto modo, las posibilidades de alegación y presentación de documentos, justificantes y pruebas, aunque, en último extremo, ello no conlleva la indefensión prohibida por la CE, dado que posteriormente el obligado tributario dispondrá del trámite de audiencia para canalizar su defensa.

3.3.2. El ejercicio del derecho en la tramitación conjunta del procedimiento sancionador y del procedimiento de aplicación de los tributos

La LGT actualmente vigente prevé la posibilidad de tramitar el procedimiento sancionador de manera conjunta con un procedimiento de aplicación de los tributos en *dos supuestos* distintos: a) cuando el obligado tributario renuncie a la tramitación separada y b) cuando se sustancie un acta con acuerdo. Así, la consecuencia directa de la renuncia al procedimiento sancionador separado y una de las derivadas de la firma de un acta con acuerdo consistirá en que todas las cuestiones relativas a las infracciones tributarias se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos y conforme a la normativa reguladora del mismo (arts. 208.2 LGT y 21.2 RGRST). Sin embargo, ello no puede significar, en modo alguno, una merma de los derechos de los interesados, resultando nece-

⁵⁰ Así, a tenor del artículo 210.5 de la LGT: “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”.

⁵¹ ANÍBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B., “Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento sancionador”, *op. cit.*, pág. 350. En opinión de las referidas autoras, la tramitación abreviada ya se había generalizado con la normativa anterior; por ello su incorporación a la LGT –pese a su parquedad– mejora el rango de la previsión. En el mismo sentido se han manifestado CUBERO TRUYO, A., y GARCÍA BERRO, F., “Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributario. A propósito del desarrollo reglamentario de la LGT”, *REDF*, núm. 129, 2006, pág. 51; y MARTÍNEZ LAGO, M.A., “Algunas cuestiones problemáticas en el nuevo régimen sancionador tributario”, *EF*, núm. 274, 2006, pág. 137.

⁵² ANÍBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B., “Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento sancionador”, *op. cit.*, págs. 351 y 352.

sario que se dote a estos últimos de las posibilidades de alegación y prueba pertinentes cualquiera que sea la forma de tramitación del procedimiento sancionador.

3.3.2.1. *La renuncia a la tramitación separada*

En el caso de que el obligado tributario renuncie a la tramitación separada del procedimiento para la imposición de la sanción⁵³, una vez que se notifique su inicio, éste se desarrollará conjuntamente al procedimiento de aplicación de los tributos de que se trate, conforme a las disposiciones que lo regulen (art. 27.1 RGRST).

A este respecto, debe volverse a recordar que el artículo 34.1.1) de la LGT reconoce de manera expresa, y para la generalidad de los procedimientos tributarios, el "*Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución*"⁵⁴; en consecuencia, el ejercicio del derecho estudiado deberá adecuarse, en el supuesto ahora examinado, al instante previsto para ello en cada uno de los procedimientos de aplicación de los tributos, esto es, podrán presentarse alegaciones o documentación en cualquier momento anterior a la notificación de la correspondiente propuesta de resolución, a la que se agregará la propuesta de sanción (art. 27.3 RGRST). Más en concreto, en el caso de que el procedimiento sancionador se desarrolle junto a un procedimiento de gestión, cabrá ejercer tal derecho con anterioridad a la notificación de la propuesta de sanción, que acompañará a la propuesta de resolución del procedimiento⁵⁵; y, por su parte, cuando el procedimiento sancionador sea tramitado junto a uno de inspección, este derecho podrá ejercitarse antes de que se notifique la propuesta de sanción y de que se lleve a cabo la firma del acta de conformidad o disconformidad [arts. 153.g), 156.1 y 157.1 LGT].

No obstante lo anterior, el reconocimiento del derecho aquí examinado presenta varias *particularidades* en este tipo de tramitación⁵⁶. Así, y en primer lugar, ha de advertirse que el tenor del artículo 34.1.1) de la LGT resulta claro al permitir su ejercicio *con anterioridad a la notificación de la propuesta de resolución del procedimiento*, y ello aún cuando la misma se produzca una vez concluido el trámite de audiencia⁵⁷; de ahí que, cuando la propuesta

⁵³ En los plazos y en forma previstos en el artículo 26 del RGRST.

⁵⁴ También el RGGIA reconoce dicho derecho, aunque de forma indirecta, al referirse a la necesidad de que se incorporen al expediente "*las alegaciones y los documentos que los obligados tributarios tienen derecho a presentar en cualquier momento anterior al trámite de audiencia, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución o de liquidación*" (art. 96.1).

⁵⁵ A estos efectos, habrá de seguirse el procedimiento establecido para cada caso, según se trate, por ejemplo, de un procedimiento de comprobación limitada (arts. 138.3 LGT y 164.4 RGGIA) o de verificación de datos (arts. 132.3 LGT y 155.3 RGGIA).

⁵⁶ En realidad, son numerosas las dificultades que se producen en la tramitación conjunta, puesto que las cautelas y garantías características del ámbito sancionador no encuentran un cauce adecuado en el procedimiento de aplicación de los tributos [CUBERO TRUYO, A., y GARCÍA BERRO, F., "Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributario", *op. cit.*, págs. 55].

⁵⁷ De acuerdo con ÁLVAREZ MARTÍNEZ ["Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución; y a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta Ley", *op. cit.*, págs. 1107 a 1109], ello distingue el artículo

de resolución —y, por tanto, la de sanción— se notifique con posterioridad a la realización y conclusión del citado trámite, habrá de admitirse también en dicho momento la posibilidad de formular alegaciones, así como de presentar documentos, justificantes y pruebas.

Por su parte, y en segundo lugar, el ejercicio del referido derecho resultará problemático cuando la *propuesta de sanción no se notifique junto a la propuesta de resolución del procedimiento de aplicación de los tributos* (arts. 27.3 RGRST), lo cual ocurrirá en los casos en que el obligado tributario haya renunciado a la tramitación separada una vez comunicada la mencionada propuesta de resolución⁵⁸. En tales supuestos, y aunque la normativa no prevea específicamente dicha posibilidad, opinamos que deberá permitirse al citado obligado la aportación de alegaciones, documentos, justificantes y pruebas con anterioridad a la notificación de la propuesta de sanción, lo cual redundará en beneficio de su mejor defensa y contribuirá al acierto de dicha propuesta, pues —según hemos indicado ya— este derecho no sólo garantiza la prohibición de indefensión del interesado, sino que sirve también a la Administración tributaria para desarrollar procedimiento sancionador de la manera más correcta posible.

3.3.2.2. El supuesto de las actas con acuerdo

En el caso de las actas con acuerdo, dada su naturaleza transaccional, no se abre, propiamente, una fase de alegaciones, ni de prueba o instrucción⁵⁹, entendiéndose iniciado el procedimiento sancionador con el acta que se extienda, en la que se incluirá la propuesta de sanción que proceda (art. 28.3 RGRST). Por tanto, no existe en esta hipótesis un trámite específico para llevar a cabo la presentación de alegaciones, documentos, justificaciones y pruebas⁶⁰.

34.1.I) de la LGT de los artículos 79 y 35.e) de la LRJAP, que limitan el ejercicio del referido derecho al momento anterior al trámite de audiencia. Así, en su opinión, podrán presentarse alegaciones después de realizado el citado trámite en aquellos supuestos en que la propuesta de resolución se notifique con posterioridad al mismo; pues de otra forma se limitaría no sólo el derecho reconocido en el apartado I) del artículo 34.1 de la LGT, sino también el incluido en su apartado r). Por ello, no resulta adecuada la previsión del artículo 96.4 del RGGIA, en cuya virtud: "*Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución*".

⁵⁸ Ello puede suceder cuando, antes del transcurso del plazo existente para renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador; "se prodújese la notificación de la propuesta de resolución" (art. 26.1 RGRST) o "en aquellos procedimientos de aplicación de los tributos que se hubieran iniciado directamente mediante la notificación de la propuesta de resolución" (art. 26.2 RGRST). De acuerdo con el artículo 27.3 del RGRST, cuando esto ocurra la notificación del inicio del procedimiento sancionador y de la propuesta de sanción se realizará con anterioridad o simultáneamente a la resolución del procedimiento de aplicación de los tributos de que se trate.

⁵⁹ VÁZQUEZ ALCOBER, E., "Artículos 26 y 27 del RGRST", en GARBERÍ LLOBREGAT, J. (dir.), *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias (Tomo II)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, pág. 1557.

⁶⁰ En virtud del artículo 186.1 del RGGIA: "*Cuando de los datos y antecedentes obtenidos en las actuaciones de comprobación e investigación, el órgano inspector entienda que pueda proceder la conclusión de un acuerdo por concurrir alguno de los supuestos señalados en el artículo 155 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, lo pondrá en conocimiento del obligado tributario. Tras esta comunicación, el obligado tributario, cuando lo estime conveniente, podrá formular propuesta con el fin de alcanzar un acuerdo*".

A este respecto, es cierto que las críticas vertidas con relación a la imposición de sanciones en un acta con acuerdo son numerosas, ya que conlleva la asunción de una sanción sin que se haya desarrollado a tal fin un verdadero procedimiento⁶¹; no obstante, a nuestro juicio, el obligado tributario no ve perjudicado por ello su derecho a presentar alegaciones, documentos, justificantes y pruebas, el cual será ejercitado a lo largo del debate que se lleve a cabo con el órgano de la Inspección de los Tributos acerca de los diferentes aspectos y cuestiones suscitadas en torno al acta⁶².

Por lo demás, ha de indicarse que cabe la posibilidad de que el procedimiento sancionador se haya iniciado con anterioridad a la firma de un acta con acuerdo (art. 28.5 RGRST), lo cual sucederá, por ejemplo, cuando el obligado tributario haya renunciado a la tramitación separada del mismo⁶³; en tales supuestos, y por las razones anteriormente indicadas, es evidente que aquél habrá podido ejercer su derecho a presentar alegaciones, documentos, justificantes y pruebas con anterioridad a la formalización de dicho acta.

3.4. Consecuencias del incumplimiento del derecho

El último de los aspectos que nos queda por analizar guarda relación con las *consecuencias derivadas del incumplimiento del derecho* examinado en estas líneas. En este sentido, la vulneración del derecho a formular alegaciones y aportar documentos, justificantes y pruebas podrá producirse de *dos modos* distintos: de un lado, impidiendo su ejercicio y, de otro, obviando los órganos tributarios lo alegado o aportado por el interesado en la resolución del procedimiento⁶⁴, dado que, junto a tal derecho, existe un correlativo deber de la Administración tributaria de tomar en cuenta las alegaciones y la documentación presentadas a la hora de dictar la resolución sancionadora.

Junto a lo anterior, debe indicarse que, como no podría ser de otra forma, la violación del citado derecho se producirá cuando la imposibilidad de alegar o aportar pruebas sea debida a una actuación administrativa –pues recordemos que la Administración tributaria está obligada a informar de los plazos para ejercerlo en el momento de la iniciación del procedimiento sancionador [art. 22.1.d) RGRST]–, por lo que no existirá vulneración si es el particular quien voluntariamente no presenta alegaciones, documentos, justificantes y pruebas⁶⁵.

⁶¹ ANÍBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B., "Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento sancionador", *op. cit.*, págs. 367 y 368, y "La potestad sancionadora", en AA.VV., *Estudios de la LGT*, Lex Nova, Valladolid, 2006, pág. 987; RUIZ GARCÍA, J.R., "Las actas con acuerdo", *RIF*, núm. 73, 2006, pág. 64.

⁶² Como pudieran ser; por ejemplo, las "estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta" (art. 155.1 LGT).

⁶³ LAMOCA PÉREZ, C., *Infracciones y sanciones tributarias*, *op. cit.*, pág. 488; GÓMEZ-MOURELO CASTEDO, C., *El Nuevo Régimen Sancionador Tributario Comentado*, La Ley, Madrid, 2005, pág. 275.

⁶⁴ DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., y OGEA MARTÍNEZ OROZCO, M., "Derechos y garantías en los procedimientos tributarios", *op. cit.*, pág. 162; DEL PASO BENGÓA, J.M., y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, *op. cit.*, pág. 205.

⁶⁵ Auto del TC 126/1982, de 24 de marzo.

Como ya indicamos en su momento, este derecho constituye, entre otros aspectos, una garantía *instrumental a la defensa*, por lo que su lesión tendrá relevancia constitucional cuando genere indefensión⁶⁶, la cual consiste, en esencia, en la privación al particular de la capacidad de proteger sus intereses, mediante la réplica de la posición de la Administración tributaria.

En consecuencia, siempre que se incumpla el derecho a la defensa –esto es, cuando se impida la realización de alegaciones o se deniegue de manera irrazonada la práctica de un medio probatorio que fuera decisivo para apoyar la pretensión del obligado tributario⁶⁷, la sanción impuesta será nula por la trasgresión de un derecho constitucionalmente garantizado [arts. 62.1.a) LRJAP y 217.1.a) LGT], debiéndose retrotraer las actuaciones administrativas al momento en el cual se produjo la indefensión⁶⁸.

No obstante lo anterior, y a pesar de ser cierto que tanto en el caso de no informarse de dicho derecho, como de no permitir su ejercicio, se habrán disminuido las posibilidades de réplica del obligado tributario, en realidad, sólo la indefensión a lo largo de todo el procedimiento provocará la nulidad de la imposición de la sanción, lo cual no sucederá si aquél puede ejercitar su derecho a alegar y presentar documentos, justificantes y pruebas en un momento posterior a la notificación de la propuesta⁶⁹. De ahí que la vulneración del derecho aquí examinado no comporte consecuencias anulatorias si el interesado hubiera podido defenderse durante el trámite de audiencia, no siendo admisible, en cambio, la postura jurisprudencial que permite la subsanación de esta indefensión en sede de recurso⁷⁰.

Por lo demás, sólo resta señalar –aunque ello es obvio– que las consecuencias que acaban de ser apuntadas se producirán con independencia de la forma de tramitación del procedimiento sancionador:

⁶⁶ De esta manera, el TC ha venido considerando que sólo la inobservancia de algún trámite trascendente durante la sustanciación del procedimiento puede conllevar la vulneración de alguno de los derechos recogidos en el artículo 24 de la CE (Sentencias 88/2004, de 10 de mayo; 133/2003, de 30 de junio, y 81/2000, de 27 de marzo). Como ha indicado TRAYTER JIMÉNEZ ["El procedimiento administrativo sancionador", *op. cit.*, pág. 76], no toda irregularidad comportará la ilegalidad de la sanción y su nulidad, sino sólo aquella que haya supuesto una merma en los derechos de defensa de los ciudadanos.

⁶⁷ Sentencias del TC 205/1991, de 30 de octubre, y 212/1990, de 20 de diciembre; y del TSJ de Andalucía (Sevilla) de 7 de junio de 2001 (JT 2001, 247197). En el mismo sentido se pronuncian GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., "Artículo 178 de la LGT", *op. cit.*, págs. 176 y 190; LÓPEZ MOLINO, A.M., "La prueba y el procedimiento tributario sancionador: la posibilidad de imponer sanciones tributarias en base a presunciones legales", *op. cit.*, pág. 74; y GALLEGU CÓRCOLES, I., "Instrucción del Procedimiento Administrativo Común", *op. cit.*, pág. 1318. Así, a este respecto, AGUADO I CUDOLÁ ["La prueba en el procedimiento administrativo sancionador", *Justicia Administrativa*, núm. 1, 2001, pág. 108] estima que la indefensión habrá de ser probada por el recurrente, indicando la relación de los hechos que se quisieron probar; las pruebas inadmitidas o no practicadas y el hecho de que la resolución final pudiera haber sido favorable a sus intereses.

⁶⁸ GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., "Artículo 178 de la LGT", *op. cit.*, pág. 166.

⁶⁹ En este sentido se pronuncian DEL PASO BENGUA, J.M., y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, *op. cit.*, pág. 204.

⁷⁰ Sentencias de los TSJ de Madrid de 6 de octubre de 2005 (JT 2005, 252389) y 27 de marzo de 2001 (JT 2001, 221789), y Castilla y León (Burgos) de 25 de febrero de 2003 (JT 2003, 48541).

4. El trámite de audiencia en el procedimiento sancionador tributario: el derecho a la audiencia

4.1. Evolución normativa, regulación actual y fundamento del derecho

El derecho a la audiencia goza de gran raigambre en nuestro ordenamiento jurídico⁷¹, pues, aunque el mismo no apareció plasmado como tal en la normativa tributaria hasta la LDGC de 1998, sí ha venido a recogerse tradicionalmente en la legislación administrativa común (arts. 91 LPA y 84 LRJAP). A ello se une el hecho de que la propia CE reconozca la importancia de tal derecho, al establecer en su artículo 105.c) que *"La ley regulará (...) c) El procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado"*⁷².

En lo que al ámbito tributario respecta, la regulación del procedimiento sancionador en la LGT de 1963 resultó parca, ya que únicamente el artículo 81 de esta norma se refería de forma sumaria al mismo, incorporando la mención a la audiencia del interesado en lo relativo a la imposición de sanciones no consistentes en multas⁷³. Con posterioridad, el artículo 9 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimientos para sancionar las infracciones tributarias, recogió una alusión al trámite de audiencia⁷⁴, aunque fue en la LDGC donde este último apareció reconocido de modo general (arts. 3.1 y 22 LDGC)⁷⁵, previéndose el citado trámite *"en todo caso"* en los procedimientos sancionadores (art. 34 LDGC)⁷⁶.

En la actualidad, el derecho del obligado tributario a ser oído al hilo del susodicho trámite aparece recogido, con carácter general, en los artículos 34.1.m) y 99.8 de la LGT, así como en el artículo 96 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGRIA); junto a lo cual, y ya de manera más específica en lo que

⁷¹ GALLEGO CÓRCOLES, I., "Instrucción del Procedimiento Administrativo Común", *op. cit.*, pág. 1332.

⁷² Sin duda alguna, el procedimiento sancionador tributario se encuentra entre aquellos en los que debe garantizarse la audiencia [ZORZONA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, *op. cit.*, pág. 121; MORILLO MÉNDEZ, A., "El trámite de audiencia en los procedimientos tributarios", *CaT (Monografías)*, núm. 3, 2001, págs. 5 y 6].

⁷³ ZORZONA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, *op. cit.*, pág. 121.

⁷⁴ Dicho artículo negaba el trámite de audiencia en los casos de sanciones impuestas automáticamente, lo cual fue criticado por la doctrina, al considerarlo contrario a los principios rectores de la potestad sancionadora —en concreto, a la prohibición de la imposición de sanciones de plano— (ZORZONA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, *op. cit.*, págs. 121 y 122).

⁷⁵ Sin embargo, la doctrina ya había reconocido que dicho trámite, una vez introducido por la CE, tenía carácter imprescindible en todo procedimiento administrativo, aunque no estuviera previsto en su normativa específica (DEL PASO BENGUA, J.M., y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, *op. cit.*, pág. 210; ALONSO MURILLO, F., "Artículos 21 y 22 de la LDGC", *op. cit.*, pág. 165; FENELLÓS PUIGCERVER, V., *El Estatuto del Contribuyente*, *op. cit.*, pág. 133).

⁷⁶ También el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrollaba el régimen sancionador tributario, incluyó una regulación similar a la actual en su artículo 33.

concierno al procedimiento sancionador, este derecho se encuentra previsto en el artículo 210.4 y 5 de la citada Ley.

A este respecto, 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.

Asimismo, ha de indicarse que la audiencia de los interesados no sólo constituye un trámite específico que aparece previsto en distintas normas, sino que, a su vez, es un *principio general del derecho*⁷⁷. En este último sentido, el derecho a la audiencia constituye una consecuencia directa de los principios “*nemo damnari inaudita parte*” –nadie puede ser condenado sin ser oído-⁷⁸ y “*audiatur altera pars*” –que sea oída también la otra parte-⁷⁹. De esta manera, el principio de audiencia aparece relacionado tanto con el derecho a la defensa –pues conlleva la posibilidad de resolver el conflicto planteado a través de la exposición ordenada de argumentos y alegaciones por parte del interesado⁸⁰– como con el principio de contradicción⁸¹; lo que ha llevado a la jurisprudencia a calificar dicho derecho como garantía elemental de cumplimiento inexcusable⁸².

En relación con lo anterior, algunos autores han señalado que la concesión de dicha audiencia implica también una petición de principio, tradicional en el ámbito sancionador; cual es el “*derecho a la última palabra*”⁸³, esto es, la posibilidad ofrecida al interesado de defenderse, alegando y valorando todo lo actuado durante el procedimiento, antes de pronunciarse la resolución del mismo⁸⁴.

⁷⁷ TARDÍO PATO, J.A., “El principio constitucional de audiencia del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992”, *op. cit.*, pág. 94. Por su parte, TRAYTER JIMÉNEZ [“El procedimiento administrativo sancionador”, *op. cit.*, pág. 88] define el trámite de audiencia como un principio de ética jurídica y un axioma que alcanza todas las esferas del ordenamiento, por el fondo de ecuanimidad y justicia que encierra, resaltando que constituye el núcleo esencial de los derechos de defensa en el procedimiento administrativo de todos los países de nuestro entorno. De hecho, el mismo se reconoce específicamente en los más importantes textos internacionales relativos a los Derechos Humanos (arts. 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, 13 del Pacto Internacional de Derechos civiles y políticos, 6 del CEDH y 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea).

⁷⁸ FUSTER ASENCIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, *op. cit.*, pág. 208; GALLEGO CÓRCOLES, I., “Instrucción del Procedimiento Administrativo Común”, *op. cit.*, pág. 1332.

⁷⁹ MORILLO MÉNDEZ, A., *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, CISS Praxis, Bilbao, 2000, pág. 247.

⁸⁰ GARBERÍ LLOBREGAT, J., *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador*, *op. cit.*, pág. 192; JIMÉNEZ PLAZA, M.I., *El tratamiento jurisprudencial del trámite de audiencia*, *op. cit.*, pág. 148. Esta instrumentalidad respecto al derecho de defensa se plasmó en las Sentencias del TS de 22 de septiembre de 1990 (RJ 1991, 1505), 9 de diciembre de 1986 (RJ 1986, 7127) y 3 de enero de 1985 (RJ 1985, 2589).

⁸¹ GARBERÍ LLOBREGAT, J., *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador*, *op. cit.*, págs. 192 y 193.

⁸² Así se constata en la Sentencia del TC 69/1983, de 26 de julio. Por otro lado, expresa esta misma opinión ZORZONA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, *op. cit.*, pág. 120.

⁸³ MORILLO MÉNDEZ, A., *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, *op. cit.*, pág. 248.

⁸⁴ La regulación del procedimiento sancionador tributario cumple con esta idea, ya que el trámite de audiencia se concede al interesado tras la notificación de la propuesta de resolución, en un momento inmediatamente anterior a la imposición de la sanción (MORILLO MÉNDEZ, A., “El trámite de audiencia en los procedimientos tributarios”, *op. cit.*, págs. 10 y 11).

Por último, no puede dejar de resaltarse que el trámite de audiencia también tiene como finalidad completar la información de la Administración sobre el objeto del procedimiento que se sustancia —circunstancia ésta resaltada tanto por la doctrina⁸⁵, como por la jurisprudencia⁸⁶—; así, aquél no sólo conlleva el respeto al principio de defensa efectiva, sino que a la vez coadyuva a que los órganos administrativos alcancen una resolución más correcta.

4.2. Contenido del derecho: las fases del trámite de audiencia

El trámite de audiencia, consiste, principalmente, en la facultad de presentar, a la vista del expediente y la propuesta del instructor, las alegaciones y la documentación que resulten necesarios para la defensa del interesado, permitiendo a este último oponerse a la inculpación, ya sea por motivos adjetivos o sustantivos⁸⁷.

Según hemos analizado, 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 definitiva⁸⁸.

El derecho al trámite de audiencia presenta *dos grandes facetas*: de una parte, la de formular alegaciones y presentar documentos, justificantes y pruebas; y, de otra, la de conocer, a través expediente, todo lo actuado hasta entonces⁸⁹. Igualmente, la consecuencia inexcusable de la realización del trámite de audiencia consistirá en que la resolución deberá pronunciarse sobre las alegaciones realizadas, aceptando o rechazando los razonamientos del obligado tributario de manera expresa y congruente; de este modo, dicho trámite comporta un *doble deber de la Administración*, no sólo de ofrecerlo, sino

⁸⁵ JIMÉNEZ PLAZA, M.I., *El tratamiento jurisprudencial del trámite de audiencia*, op. cit., pág. 149; GALLEGO CÓRCOLES, I., "Instrucción del Procedimiento Administrativo Común", op. cit., pág. 1332; TARDÍO PATO, J.A., "El principio constitucional de audiencia del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992", op. cit., pág. 97.

⁸⁶ Sentencias del TS de 6 de octubre de 1993 (RJ 1993, 7444), 26 de noviembre de 1992 (RJ 1992, 9333) y 24 de febrero de 1992 (RJ 1992, 2187); y de los TSJ de Canarias (Las Palmas) de 21 de julio de 2006 (JT 2006, 295004) y Castilla y León (Burgos) de 19 de abril de 2002 (JT 2002, 132098).

⁸⁷ MORILLO MÉNDEZ, A., *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, op. cit., pág. 247.

⁸⁸ FUSTER ASENCIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, op. cit., pág. 208; GALLEGO CÓRCOLES, I., "Instrucción del Procedimiento Administrativo Común", op. cit., pág. 1332; FENELLÓS PUIGSERVER, V., *El Estatuto del Contribuyente*, op. cit., págs. 129 y 130; GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo II*, 8ª ed., Civitas, Madrid, 2002, pág. 501.

⁸⁹ TARDÍO PATO, J.A., "El principio constitucional de audiencia del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992", op. cit., pág. 115; GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo II*, op. cit., pág. 501; FUSTER ASENCIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, op. cit., pág. 208. Así, de acuerdo con el artículo 96.1 del RGGIA, "Durante el trámite de audiencia se pondrá de manifiesto al obligado tributario el expediente", pudiendo dicho interesado "obtener copia de los documentos del expediente, aportar nuevos documentos y justificantes, y efectuar las alegaciones que estime oportunas".

también de tomar en cuenta el material presentado a la hora de dictar la correspondiente la resolución⁹⁰.

En el ejercicio de este derecho resulta posible distinguir *distintas fases*: el acuerdo que ordena la apertura del trámite; la puesta de manifiesto del expediente; el examen del mismo por parte de los obligados tributarios; y, por último, la formulación de alegaciones y presentación de documentos, justificantes y pruebas⁹¹.

En lo que respecta a la *apertura* del trámite de audiencia en el procedimiento sancionador, ésta se efectuará con la notificación de la propuesta de resolución en la que se concederá al afectado *“un plazo de quince días para la puesta de manifiesto del expediente y para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas”* (art. 210.4 LGT), informándole del lugar y el momento –con concreción de las horas– para realizar dichas actuaciones⁹². En cualquier caso, el *examen* del expediente deberá llevarse a cabo en la oficina o dependencia de la Administración en el horario habilitado a tal efecto, realizando el interesado las actuaciones necesarias para preparar el escrito de alegaciones, como la toma de notas o apuntes⁹³.

Por su parte, y en lo relativo a la puesta de manifiesto del expediente sancionador, ésta deberá realizarse de forma íntegra, poniendo a disposición del obligado tributario todos los documentos obrantes en el mismo –incluyendo tanto las actuaciones practicadas hasta ese instante, como todo el material trasvasado del procedimiento de aplicación de los tributos⁹⁴-. Sin embargo, existen ciertos límites a la hora de realizar dicho examen, ya que, de acuerdo con el artículo 99.4 de la LGT –al que se remite expresamente el artículo 210.1 de la misma norma–, el interesado no podrá obtener copias de los documentos *“que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas”*, previsión que, a nuestro juicio, habrá de ser interpretada de manera restrictiva, esto es, entendiendo que el obligado tributario no podrá acceder a los documentos que afecten a la intimidad de terceras per-

⁹⁰ Por su parte, GONZÁLEZ PÉREZ y GONZÁLEZ NAVARRO [Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común. Tomo II, op. cit., pág. 2121] señalan que el citado derecho constituye también una carga para el afectado por el procedimiento, puesto que, en caso de no hacer uso del mismo, no podrá alegar indefensión con posterioridad.

⁹¹ GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ NAVARRO, F., Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común. Tomo II, op. cit., pág. 2122.

⁹² GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ NAVARRO, F., Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común. Tomo II, op. cit., pág. 2123.

⁹³ ALONSO MURILLO, F., “Artículos 21 y 22 de la LDGC”, op. cit., pág. 167; GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ NAVARRO, F., Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común. Tomo II, op. cit., pág. 2126; DEL PASO BENGIOA, J.M., y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, op. cit., pág. 211; ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., “Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución; y a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta Ley”, op. cit., pág. 1120.

⁹⁴ Así lo prevé, por otra parte, el artículo 96.1 del RGGIA, al indicar que se incluirán en el expediente *“todos los elementos de prueba que obren en poder de la Administración”*.

sonas, pero sólo en la parte en que lo hagan y siempre que no vayan a ser tenidos en cuenta por los órganos administrativos a la hora de dictar su resolución⁹⁵.

Por lo demás, y en lo que respecta a la última de las fases anteriormente indicadas, el obligado tributario podrá formular alegaciones y acompañarlas, en su caso, de los documentos, justificantes y pruebas que estime convenientes, aspecto éste cuyo contenido y alcance resulta idéntico al ya expresado al hilo del análisis del derecho que se ejercita con anterioridad a la notificación de la propuesta de resolución⁹⁶.

4.3. Momento y plazo de ejercicio

Al igual que hicimos al referirnos al derecho a formular alegaciones y presentar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución, también a la hora de abordar el estudio del trámite de audiencia debemos aludir a las diversas modalidades de desarrollo que presenta el procedimiento sancionador tributario. Así, en primer lugar, distinguiremos entre la tramitación conjunta o separada del procedimiento sancionador con el procedimiento de aplicación de los tributos.

4.3.1. El trámite de audiencia en el procedimiento sancionador tramitado de forma separada

El estudio del ejercicio del derecho a la audiencia en el procedimiento sancionador tramitado de modo separado requiere, como paso previo, diferenciar las formas de desarrollo que éste último presenta, por lo que resulta necesario distinguir entre la tramitación ordinaria, la derivada de un procedimiento de inspección y la abreviada.

4.3.1.1. Tramitación ordinaria del procedimiento

El artículo 210.4 de la LGT –y, en su línea, el artículo 23.5 del RGRST– establece que “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”.

⁹⁵ GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*. Tomo II, op. cit., pág. 2124; ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., “Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución; y a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta Ley”, op. cit., pág. 1120; DEL PASO BENGOA, J.M., y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y Garantías del Contribuyente*. Comentarios a la Ley 1/1998, op. cit., págs. 213 y 214; GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo II*, op. cit., págs. 501 y 502.

⁹⁶ Epígrafe 3.2. No obstante, MELLADO RAMÍREZ [“Instrucción del procedimiento sancionador”, en AA.VV. *Manual de derecho administrativo sancionador*, Ministerio de Justicia, Thomson-Aranzadi, 2005, Navarra, pág. 395] estima que, con rigor, las primeras alegaciones deberán ser fácticas y las posteriores –esto es, las realizadas durante el trámite de audiencia–, fácticas y jurídicas. Por su parte, GARBERÍ LLOBREGAT y BUITRÓN RAMÍREZ [“Artículos 23, 24 y 25 del RGRST”, op. cit., págs. 1413 y 1414] señalan, a este respecto, que el contenido habitual de este trámite procedimental será el razonamiento de las pruebas practicadas, la oposición a los nuevos elementos de juicio propuestos por el instructor; así como la reiteración de los argumentos defensivos ya empleados en la contestación al acuerdo de incoación del procedimiento.

De este modo, se prevé, en sede del procedimiento sancionador tributario, un trámite de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta de resolución, siguiendo las pautas de la normativa administrativa general (art. 19 RPS). Éste supone sin duda, y como ya hemos indicado, el momento procedimental más adecuado para conformar el “*derecho a la última palabra*”, ya que el obligado tributario adquiere entonces pleno conocimiento de la infracción imputada, del razonamiento del órgano instructor que lleva a la declaración de la respectiva responsabilidad y de la cuantía de la sanción, permitiéndole desarrollar todas las opciones de defensa posibles⁹⁷.

A estos efectos, el plazo del trámite de audiencia –o alegaciones– es de quince días hábiles (art. 210.4 LGT), que comenzarán a computar desde el día siguiente a la notificación de la propuesta de resolución (art. 48 LRJAP)⁹⁸, sin que, en principio, las normas prevean la ampliación del mismo⁹⁹. Siendo ésta la situación, dos las opciones que puede adoptar el interesado: no efectuar alegaciones –en cuyo caso se elevará la propuesta al órgano competente para resolver–, o bien llevar a cabo las mismas, tras lo cual el instructor, a la vista de aquéllas, remitirá la propuesta de resolución *que estime procedente* al órgano competente para imponer la sanción (art. 23.5 RGRST).

En este último supuesto, y según se desprende del artículo 23.5 –tercer párrafo– del RGRST, el órgano instructor puede variar su propuesta de resolución inicial a la luz de las alegaciones defensivas realizadas por el interesado, sin que tal modificación tenga que ser de nuevo sometida a la consideración de éste último. De ahí que, como acertadamente opinan GARBERÍ LLOBREGAT y BUITRÓN RAMÍREZ, este cambio no podrá ser perjudicial para el obligado tributario, puesto que se realizará con base en las alegaciones que el mismo haya presentado¹⁰⁰; en caso contrario, entendemos que debería concedérsele un nuevo plazo para alegar igual al previsto en los supuestos de modificación o de rectificación de la propuesta de resolución efectuados por el órgano que impone la sanción definitiva, hipótesis ésta que examinaremos con posterioridad [art. 24.2 RGRST].

⁹⁷ MORILLO MÉNDEZ, A., “El trámite de audiencia en los procedimientos tributarios”, *op. cit.*, págs. 10 y 11; FUSTER ASENSIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, *op. cit.*, pág. 209; DEL PASO BENGÓA, J.M., y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, *op. cit.*, págs. 214, 215 y 417; SIMON ACOSTA, E., “Artículos 21 y 22 de la LDGC”, en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, CEF, Madrid, 1999, pág. 401.

⁹⁸ No desde que los obligados tributarios acceden al expediente [Resolución del TEAC de 23 de febrero de 2000 (JT 2000, 941)].

⁹⁹ En relación con esta cuestión, DEL PASO BENGÓA y JIMÉNEZ JIMÉNEZ [*Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, *op. cit.*, pág. 217] opinan que resultará posible la ampliación de dicho plazo, según lo establecido en el artículo 49 de la LRJAP, pero no su acortamiento. Por otro lado, ALMENAR BELENGUER y RIPLEY SORIA [“Artículos 178 a 212 de la LGT”, *op. cit.*, pág. 1367] consideran de aplicación, en estos supuestos, el artículo 76.3 de la LRJAP –que admite que los interesados cumplan con los trámites, incluso una vez finalizado el plazo establecido a tal efecto, si lo hacen antes o dentro del día en que se les notifique la resolución en la que éste se tenga por transcurrido–, por lo que, si el obligado tributario presenta alegaciones y pruebas más allá de los quince días sin que se le haya informado del decaimiento de su derecho, aquéllas deberán ser admitidas y consideradas en la resolución definitiva.

¹⁰⁰ GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., “Artículos 23, 24 y 25 del RGRST”, *op. cit.*, pág. 1415.

4.3.1.2. Especialidades del procedimiento sancionador iniciado a consecuencia de un procedimiento de inspección

En lo que concierne a los procedimientos sancionadores iniciados a consecuencia de uno de inspección, en principio, los mismos no presentan ninguna peculiaridad, así, el órgano competente formulará la propuesta de resolución correspondiente, la cual se notificará al obligado tributario, abriendo el preceptivo trámite de alegaciones. 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, presumiéndose la disconformidad de no pronunciarse expresamente al respecto (art. 25.4 RGRST)¹⁰¹.

En relación con lo anterior, ha de indicarse que el RGRST recoge una tramitación similar a la de las actas de conformidad en el supuesto de que el interesado se muestre conforme con la propuesta de sanción¹⁰²; en cambio, en caso de disconformidad con dicha propuesta, el procedimiento previsto en el artículo 25.5 del RGRST difiere del establecido para las actas de disconformidad, pues, a diferencia de lo que sucede en relación con las mismas, este último precepto no prevé la apertura de un nuevo trámite de alegaciones tras la manifestación —disconforme— del obligado tributario (arts. 157.3 LGT y 188.1 RGGIA)¹⁰³.

4.3.1.3. Tramitación abreviada del procedimiento

Como ya hemos advertido, el artículo 210.5 de la LGT contempla la posibilidad de tramitación abreviada del procedimiento sancionador tributario al disponer que “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”, añadiendo a continuación que “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”.

¹⁰¹ En relación con esta cuestión, GARBERÍ LLOBREGAT y BUITRÓN RAMÍREZ [“Artículos 23, 24 y 25 del RGRST”, *op. cit.*, pág. 1514] estiman que el hecho de que el interesado pueda mostrarse de acuerdo u oponerse a la propuesta de sanción no supone ninguna especialidad, sino que lo novedoso son las consecuencias de tal declaración. Por su parte, LAMOCA PÉREZ [*Infracciones y sanciones tributarias, op. cit.*, pág. 473] indica que la diferencia con respecto a la tramitación ordinaria radica en que, en este último supuesto, no existe ninguna presunción de disconformidad con la propuesta de resolución.

¹⁰² LAMOCA PÉREZ, C., *Infracciones y sanciones tributarias, op. cit.*, pág. 474. Así, el artículo 25.6 del RGRST establece que “Si el interesado presta su conformidad a la propuesta de sanción, se entenderá dictada y notificada la resolución de acuerdo con dicha propuesta por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad”, salvo que en el curso de dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción dicte resolución expresa, o bien notifique un acuerdo en el que rectifique u ordene completar el expediente.

¹⁰³ En efecto, GÓMEZ-MOURELO CASTEDO [*El Nuevo Régimen Sancionador Tributario Comentado, op. cit.*, pág. 278] llama la atención sobre el hecho de que el artículo 25 del RGRST omita toda referencia al trámite de alegaciones aludido, por lo que, en su opinión, el RGRST establece una tramitación distinta en caso de disconformidad con la propuesta de sanción, a la prevista en el supuesto de disconformidad con la propuesta de liquidación existente en el acta.

Junto a lo anterior, el artículo 23.6 del RGRST indica que *“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”*. A nuestro entender, el inciso final de dicha previsión reglamentaria no recoge ninguna novedad, puesto que, de no aprovechar el obligado tributario el trámite de audiencia, es evidente que el órgano competente a tal fin podrá imponer la sanción de acuerdo con la propuesta formulada, todo ello sin perjuicio de que deba considerarse acertado que se advierta al interesado de esta cuestión.

En consecuencia, y a salvo de la advertencia que acaba de efectuarse, el desarrollo del expediente seguirá el cauce normal, sin que el trámite de audiencia sufra ningún tipo de modificación en el curso del procedimiento abreviado¹⁰⁴, protegiéndose así el derecho a la defensa del afectado¹⁰⁵, si bien no puede dejar de señalarse que en este supuesto concreto la posibilidad de presentar alegaciones, documentos, justificantes y pruebas queda, por razones obvias, limitada en el tiempo, lo cual ha sido objeto de crítica doctrinal¹⁰⁶.

4.3.2. El trámite de audiencia en el procedimiento sancionador tramitado de forma conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos

Una vez examinado el ejercicio del derecho a la audiencia en los supuestos de tramitación separada del expediente sancionador tributario, nos centraremos a continuación en los dos casos previstos legalmente en los que el referido procedimiento se desarrolla de modo conjunto con el procedimiento de aplicación de los tributos (art. 208.1 y 2 LGT).

4.3.2.1. La renuncia a la tramitación separada

Tal y como hemos indicado ya, la LGT permite al obligado tributario renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador; si bien, la forma en que se desarrolla este último no puede influir en las posibilidades defensivas del interesado, pues resulta evidente que sus garantías frente al *ius puniendi* de la Administración, reconocidas por una reiterada jurisprudencia constitucional, no pueden variar en función del tipo de tramitación incoada.

En este sentido, suscribimos, en su totalidad, la opinión de ANÍBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ, para quienes la renuncia a la tramitación separada por parte del obligado tributario *“no puede convertirse también en una renuncia al ejercicio de sus derechos de defensa, que*

¹⁰⁴ GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., “Artículos 23, 24 y 25 del RGRST”, *op. cit.*, pág. 1434.

¹⁰⁵ Sentencias de la AN de 26 de julio de 2005 (JT 2006, 16) y del TSJ de Asturias de 17 de mayo de 2006 (JT 2006, 248903).

¹⁰⁶ ANÍBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B., “Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento sancionador”, *op. cit.*, pág. 351. En relación con las críticas apuntadas, nos remitimos a lo expuesto en el epígrafe 3.3.1.3 de este trabajo.

se mantienen intactos"¹⁰⁷; ello es evidente, tanto más si se tiene en cuenta que, una vez ejercitada dicha renuncia e iniciado el expediente sancionador, el procedimiento de aplicación se convierte también en punitivo, circunstancia ésta de la que deben extraerse consecuencias inmediatas en orden al reconocimiento de los derechos de defensa del interesado¹⁰⁸.

Una vez avanzado lo anterior, debemos advertir 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. Así, cuando el procedimiento sancionador se desarrolle junto a uno de aplicación distinto al de inspección, la audiencia –de entre diez y quince días (art. 99.8 LGT)– se realizará tras la notificación de la propuesta de liquidación, a la que se acompañará la propuesta de sanción¹⁰⁹; por su parte, si dicho procedimiento se lleva a cabo junto con el de inspección, el derecho en cuestión se ejercerá con carácter previo a la formalización del acta, a fin de que el interesado alegue lo que le convenga y pueda manifestar su conformidad o disconformidad con la propuesta de sanción que se le formule (art. 27.3 RGRST)¹¹⁰.

A nuestro juicio, el mayor problema en este punto se producirá cuando el procedimiento sancionador dé comienzo una vez que ha ya tenido lugar el trámite de audiencia en el procedimiento de aplicación de los tributos, lo cual puede ocurrir en los supuestos contemplados en el artículo 26.1 y 2 del RGRST¹¹¹, en los que el inicio del procedimiento sancionador y la propuesta de sanción se comunican "*con anterioridad o simultáneamente a la notificación de la resolución*" del procedimiento de aplicación (art. 27.3 RGRST). En tales casos, estimamos que lo correcto para garantizar la adecuada defensa del obligado tributario consistirá en arbitrar un trámite de audiencia tras la notificación de la propuesta de sanción, permitiéndose así el examen del expediente sancionador y la presentación de alegaciones, documentos, justificaciones y pruebas que el interesado tenga por oportunas.

¹⁰⁷ ANÍBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B., "Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento sancionador", *op. cit.*, pág. 365. En esta línea se pronuncian también CUBERO TRUYO, A., y GARCÍA BERRO, F., "Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributario", *op. cit.*, pág. 60.

¹⁰⁸ CUBERO TRUYO, A., y GARCÍA BERRO, F., "Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributario", *op. cit.*, pág. 58.

¹⁰⁹ GÓMEZ-MOURELO CASTEDO, C., *El Nuevo Régimen Sancionador Tributario Comentado*, *op. cit.*, pág. 277. A este respecto, debe recordarse que la normativa hoy vigente prevé la apertura de un plazo de 10 días tras la notificación de la propuesta de resolución o liquidación, para que el obligado tributario alegue lo que convenga a su derecho, en la regulación de los procedimientos de comprobación limitada (arts. 138.3 LGT y 164.4 RGGIA) y de verificación de datos (arts. 132.3 LGT y 155.3 RGGIA).

¹¹⁰ GÓMEZ-MOURELO CASTEDO, C., *El Nuevo Régimen Sancionador Tributario Comentado*, *op. cit.*, pág. 277. Así, en los artículos 156.1 y 157.1 de la LGT y 183 del RGGIA se prevé la apertura de un trámite de audiencia en el curso del procedimiento de inspección para que el interesado alegue lo que convenga a su derecho con carácter previo a la firma del acta de disconformidad o conformidad. Junto a ello, y en lo atinente a las actas de disconformidad, el artículo 157.3 de la referida Ley establece que "*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*".

¹¹¹ Esto es, cuando se produjese la notificación de la propuesta de resolución antes de transcurrido el plazo para ejercitar la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador; o bien cuando el procedimiento de aplicación se hubiera iniciado directamente mediante la notificación de dicha propuesta.

4.3.2.2. El supuesto de las actas con acuerdo

Como ya indicamos en su momento¹¹², la imposición de sanciones en las actas con acuerdo se realiza sin la apertura de un trámite específico de alegaciones. Ello viene considerándose una cuestión controvertida entre la doctrina, desde quienes entienden que la naturaleza transaccional de este tipo de actas conlleva la innecesariedad de cumplir los trámites previstos en los procedimientos tributarios sancionadores ordinarios –pues aquellos resultarían, a su juicio, superfluos al no otorgar garantías adicionales al obligado tributario y redundar en ineficacia administrativa–¹¹³, hasta los que opinan que tal circunstancia no respeta la garantía de procedimiento en el ejercicio de la potestad sancionadora (art. 134 LRJAP), al aceptar el obligado tributario una sanción sin tener oportunidad de oponerse a ella ni de ejercer su derecho a la defensa¹¹⁴.

En lo que a nosotros respecta, estimamos que objetivos como la rápida recaudación o evitar la litigiosidad no deberían conllevar, en modo alguno, la renuncia a derechos en el ámbito sancionador¹¹⁵, resultando criticable, por ello, la imposición de sanciones por esta vía en muchos aspectos. No obstante, y en lo que concierne al trámite de audiencia, entendemos que, aunque propiamente no quepa hablar de la existencia del mismo en el supuesto de las actas con acuerdo, lo cierto es que el obligado tributario cuenta con la posibilidad de presentar alegaciones, documentos, justificantes y pruebas durante el debate que tenga lugar con el órgano de la Inspección de los Tributos¹¹⁶.

4.4. La reiteración de la audiencia

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. Así, la introducción de algún elemento nuevo que el obligado tributario desco-

¹¹² Epígrafe 3.3.2.2.

¹¹³ VÁZQUEZ ALCÓBER, E., "Artículos 26 y 27 del RGRST", *op. cit.*, pág. 1559.

¹¹⁴ ANÍBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B., "Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento sancionador", *op. cit.*, págs. 367 y 368. Las referidas autoras critican la imposición de sanciones en las actas con acuerdo por distintos motivos, ya que, en su opinión, se produce una "identidad orgánica entre los órganos que comprueban, los que instruyen y los que resuelven, no se informa formalmente ni de forma separada de la acusación, no hay fase de instrucción, ni trámite de alegaciones, ni de audiencia, no se garantiza el derecho a la no autoincriminación y ni siquiera se dicta acto resolutorio específico de imposición". En esta misma línea, BILBAO ESTRADA ["Cuestiones procedimentales en materia de actas con acuerdo a la luz del Proyecto de Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y otras normas tributarias", *CT*, núm. 122, 2007, pág. 84], estima que, en tal caso, no existe procedimiento sancionador alguno y no se producen más alegaciones que las derivadas de los procedimientos de comprobación e investigación.

¹¹⁵ SÁNCHEZ HUETE, M.A., "Reflexiones sobre el sistema sancionador tributario. Evolución histórica y cuestiones vigentes", *RTT*, núm. 68, 2005, pág. 131.

¹¹⁶ Así se deduce de la dicción del artículo 186.1 del RGGIA, cuyo contenido aparece transcrito en la nota 60 del presente trabajo.

nozca podría dar lugar a la indefensión antes citada¹¹⁷; de ahí que la normativa regule la concesión de un nuevo plazo de audiencia tanto cuando se decrete *la ampliación de las actuaciones*, como cuando se *rectifique la propuesta de resolución* en un determinado sentido, supuestos ambos que pasamos a examinar a continuación.

4.4.1. Ampliación de actuaciones

En aquellos casos en que el procedimiento sancionador se tramita de forma *separada*, la normativa tributaria prevé, con carácter general, que una vez finalizado el trámite de audiencia, el órgano instructor deberá remitir su propuesta de resolución al órgano competente para imponer la sanción, pudiendo éste, a la vista de aquélla y de los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente, ordenar que se *amplíen* las actuaciones practicadas. En esta hipótesis, tras realizar las actividades pertinentes, la Administración tributaria deberá formular una nueva propuesta de resolución que será notificada al interesado, reiterándose la audiencia por un plazo de quince días (arts. 24.1 y 23.5 RGRST).

Así pues, en el caso ahora examinado, existirá un nuevo plazo de alegaciones, previsión plenamente lógica, pues ello permitirá al sujeto afectado por el procedimiento sancionador defenderse ante la introducción de hechos u otros datos de los que no haya tenido conocimiento con anterioridad; ahora bien, es obvio que dicho trámite resultará innecesario en caso de que, tras la ampliación de las actuaciones, no se haya modificado la propuesta de sanción. En efecto, el instructor no tendrá que elaborar una nueva propuesta de resolución si las actuaciones realizadas no han obtenido nuevos elementos de hecho o probatorios que complementen o modifiquen los resultados derivados de la instrucción, pues, en buena lógica, el obligado tributario ya pudo presentar en su momento sus alegaciones a la propuesta¹¹⁸.

Por otra parte, cuando el procedimiento sancionador separado se haya iniciado a consecuencia de uno de *inspección*, el artículo 25.5 y 6 del RGRST contempla también la posibilidad de ampliar actuaciones. En realidad, 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.

¹¹⁷ GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., "Artículos 23, 24 y 25 del RGRST", *op. cit.*, pág. 1459. No provocan indefensión, según estos autores, modificaciones tales como la de dotar de relevancia circunstancias obrantes en el expediente, considerar probados hechos que no lo estaban para el instructor; estimar prescrita la infracción o caducado el procedimiento, rebajar el nivel de penalidad o absolver cuando el instructor hubiera propuesto, inicialmente, la imposición de una sanción.

¹¹⁸ En este sentido se manifiestan GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., "Artículos 23, 24 y 25 del RGRST", *op. cit.*, pág. 1456.

¹¹⁹ ANÍBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B., "Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento sancionador", *op. cit.*, pág. 352.

Por lo que respecta al procedimiento sancionador *abreviado*, la normativa tributaria no recoge, de forma expresa, la posibilidad de ampliar actuaciones en su seno¹¹⁹; sin embargo, y aunque ello no encaje excesivamente en la idea de celeridad que inspira este tipo de tramitación, estimamos que tal ampliación será posible, ya que el desarrollo de dicho procedimiento resulta idéntico al ordinario a partir de la propuesta de resolución. En consecuencia, si a raíz de la ampliación se dicta una nueva propuesta de resolución sancionadora, habrá de reiterarse el plazo para presentar alegaciones.

Finalmente, debe indicarse que tampoco se prevé de manera expresa la ampliación de las actuaciones cuando el procedimiento sancionador se tramite de modo *conjunto* con un procedimiento de aplicación de los tributos, por haber renunciado el obligado tributario a la tramitación separada. No obstante, estimamos que en aquellos casos en que se lleve a cabo dicha ampliación deberá reiterarse también el trámite de audiencia a fin de evitar la posible indefensión del interesado¹²⁰.

4.4.2. Rectificación de la propuesta

El segundo motivo que conlleva la reiteración del trámite de audiencia se refiere a aquellas hipótesis en las que la autoridad competente para imponer la sanción *rectifica la propuesta de resolución* (art. 24.2 RGRST)¹²¹. En concreto, de conformidad con el artículo 24.2 del RGRST, los supuestos *tasados* en que resulta necesario este nuevo trámite son los 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”¹²².

En cualquiera de estas situaciones, la rectificación efectuada se notificará al interesado para que pueda formular alegaciones en los diez días siguientes, o en el plazo de quin-

¹²⁰ En esta línea, ÁLVAREZ MARTÍNEZ [“Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución; y a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta Ley”, *op. cit.*, pág. 1142] afirma que resultará necesaria la reiteración de la audiencia en los procedimientos de inspección, en los supuestos en que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones dirigidas a completar el expediente [arts. 156.3 b) y 157.4 LGT, y 187.3.c) RGGIA].

¹²¹ En relación con esta cuestión, ANÍBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ [“Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento sancionador”, *op. cit.*, págs. 346 y 347] dudan sobre si el trámite de alegaciones previsto tras la ampliación de las actuaciones (art. 24.1 RGRST) se duplica en caso de que el órgano con competencia para sancionar también rectifique la propuesta de resolución (art. 24.2 RGRST), concluyendo que es suficiente con que el interesado sea oído sólo una vez.

¹²² A este respecto, GARBERÍ LLOBREGAT y BUITRÓN RAMÍREZ [“Artículos 23, 24 y 25 del RGRST”, *op. cit.*, pág. 1460] señalan que nos encontramos ante casos tasados que hacen referencia a la “*aplicación del derecho*” que puedan “*reportar un gravamen para el inculpado*”. Además, estos autores sostienen (pág. 1461) que el artículo 24.2 del RGRST da un paso más en la protección del derecho de defensa con respecto al artículo 20.3 del RPS —que establece la necesidad de la previa audiencia del inculpado cuando se pretenda agravar la infracción de la propuesta del instructor; pero no cuando se trate de una modificación del punto de vista jurídico—, si bien consideran que constituye una extralimitación prever un nuevo trámite de audiencia por un cambio de calificación, pues con él no se altera el objeto del juicio. Por su parte, LAMOCA PÉREZ [“Infracciones y sanciones tributarias”, *op. cit.*, pág. 469] critica la disposición reglamentaria, cuestionándose que pueda sancionarse al interesado por una conducta por la que no se había iniciado el procedimiento sancionador; ya que, en tal caso, la solución correcta pasaría por reanudar el procedimiento.

ce días si el expediente sancionador se ha iniciado a raíz de un procedimiento de inspección (artículo 25.6 RGRST). En principio, se trata de un trámite de audiencia más limitado a los vistos en los apartados anteriores, dado que en él dicho obligado tributario únicamente podrá contradecir el fundamento de las rectificaciones pretendidas, aunque, 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 LGT¹²³.

Por su parte, en el caso de que el procedimiento sancionador se haya iniciado como consecuencia de uno de *inspección*, la reiteración de la audiencia presentará ciertas especialidades —que resultan también aplicables en los supuestos de tramitación conjunta del procedimiento sancionador con el de inspección (art. 27.3 RGRST)—. A este respecto, cuando el interesado preste su conformidad a la propuesta de sanción (arts. 211.1 LGT y 25.6 RGRST), se entenderá dictada y notificada la resolución por el transcurso del plazo de un mes desde el día siguiente a la fecha en que se manifestó la conformidad; sin embargo, cabe la posibilidad de que, dentro de ese mes, el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta del instructor; la cual deberá ser notificada al interesado, informándole de la apertura de un nuevo plazo de audiencia en los quince días siguientes a dicha comunicación (art. 25.6 RGRST)¹²⁴.

Frente a lo anterior, el artículo 25.5 del RGRST no hace referencia alguna a la apertura de un nuevo plazo de alegaciones en relación con los supuestos en que se rectifique la propuesta de sanción a la que el obligado tributario había manifestado su disconformidad, si bien estimamos que dicha rectificación tendrá que notificarse a este último, concediéndole un nuevo plazo de alegaciones en aquellos casos en que pudiera provocarse su indefensión¹²⁵.

Para finalizar, debemos indicar que la reiteración de la audiencia también deberá llevarse a cabo, a nuestro juicio, en cualquier supuesto de tramitación *abreviada o conjunta* del procedimiento sancionador, siempre que se produzca una modificación en la propuesta de sanción en el sentido antes indicado, pues de otro modo se conculcaría el derecho de defensa del afectado por dicho procedimiento.

¹²³ A cuyo tenor, los obligados tributarios gozan del derecho “a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando”.

¹²⁴ La misma previsión se contiene en la regulación de las actas de conformidad [arts. 156.3.d) LGT y 187.3.b) RGGIA].

¹²⁵ En idéntico sentido se pronuncia GÓMEZ-MOURELO CASTEDO [*El Nuevo Régimen Sancionador Tributario Comentado*, op. cit., pág. 268], autora ésta para la cual dicho silencio contrasta con otros supuestos en los que sí se prevé tal plazo de alegaciones de manera expresa (arts. 24.2 y 25.6 RGRST). Por su parte, recuérdese que la normativa reguladora del procedimiento inspector incluye la necesidad de que se abra un plazo de 15 días tras la firma del acta de disconformidad para que el interesado realice las alegaciones que estime necesarias ante el competente para liquidar (arts. 157.3 LGT y 188.1 RGGIA), estableciéndose, asimismo, en el artículo 188.3 del RGGIA que, cuando el órgano competente acuerde la rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta —por considerar que se ha producido un error en la apreciación de los hechos o una indebida aplicación de las normas jurídicas—, procede otorgar al obligado tributario un nuevo plazo de quince días para que efectúe las alegaciones que estime convenientes y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta.

4.5. La posibilidad de prescindir del trámite de audiencia

La posibilidad de prescindir del trámite de audiencia aparece recogida en el artículo 99.8 de la LGT –precepto éste que resulta aplicable al procedimiento tributario sancionador en virtud de la remisión realizada por el artículo 210.1 de la misma norma¹²⁶–, a cuyo tenor: *“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”*. En lo que se refiere a las actas con acuerdo, la cuestión relativa al trámite de audiencia ha sido ya objeto de estudio en un epígrafe anterior¹²⁷, centrándonos ahora en la posibilidad de omitir aquél cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior:

En este sentido, debemos recordar que esta previsión se ha visto realizada en sede del procedimiento sancionador a través del artículo 23.5 del RGRST, al establecer la apertura del trámite de alegaciones tras la formulación de la propuesta de resolución –solución que también resulta aplicable a los casos en que se produce la tramitación abreviada del procedimiento sancionador–; no obstante lo cual, debemos recordar que el referido trámite se otorga *“sin perjuicio”* del derecho a realizar alegaciones y presentar documentos, justificaciones y pruebas con anterioridad a la propuesta de resolución (art. 23.5 RGRST).

Junto a ello, y en relación con la cuestión que abordamos en estas líneas, el artículo 96 del RGGIA –siguiendo las pautas de la LRJAP– establece, por un lado, que *“Se podrá prescindir del trámite de audiencia o, en su caso, del plazo para formular alegaciones, cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las presentadas por el interesado”* (apartado 3); y, por otro, que *“Si antes del vencimiento del plazo de audiencia o, en su caso, de alegaciones, el obligado tributario manifestase su decisión de no efectuar alegaciones ni aportar nuevos documentos ni justificantes, se tendrá por realizado el trámite y se dejará constancia en el expediente de dicha circunstancia”* (apartado 2)¹²⁸.

En cuanto a la traslación de esta previsión al ámbito que nos ocupa, debemos indicar que, de acuerdo con el artículo 1.3 del RGGIA, el referido reglamento resulta aplicable al procedimiento sancionador tributario *“en lo no previsto por sus normas específicas de desarrollo y por las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa”*. Por lo tanto, en principio, opinamos que ha de considerarse aplicable el pre-

¹²⁶ En cuya virtud: *“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”*. A este respecto, debe recordarse que, en lo relativo al procedimiento sancionador en materia tributaria, rige un especial sistema de fuentes (art. 207 LGT).

¹²⁷ Epígrafe 4.3.2.2.

¹²⁸ La misma previsión recoge el artículo 84.4 de la LRJAP y fue incluida también en el derogado artículo 22.2 de la LDGC.

cepto en cuestión, siempre y cuando no se conculquen con ello los principios rectores de la esfera punitiva.

Una vez sentado lo anterior, y en relación con la primera de las posibilidades previstas, cabe decir que en un procedimiento sancionador es harto improbable que no vayan a ser tenidos en cuenta otros hechos, alegaciones o pruebas que las aducidas por el interesado, tanto más si se tiene en cuenta que, en esta sede, la carga de la prueba acerca de la culpabilidad del obligado tributario recae sobre la Administración¹²⁹. En consecuencia, y sumándonos al conjunto de la doctrina¹³⁰, entendemos que el trámite de audiencia deberá concederse siempre, evitando así que con su omisión pueda provocarse la indefensión del afectado por el procedimiento.

En segundo término, y en cuanto a la *renuncia* a la audiencia por parte del interesado, ésta podrá producirse de dos formas: de manera expresa o dejando aquél transcurrir el plazo sin realizar alegaciones. Así, con relación a la renuncia expresa, opinamos, con MORILLO MÉNDEZ, que este trámite resulta ineludible, al plasmarse en él un derecho fundamental para la defensa real y contradictoria del obligado tributario, por lo que, como indica el autor referido, la audiencia debe cumplirse al menos en sus requisitos mínimos, con constancia de la puesta de manifiesto del expediente y del conocimiento de esta circunstancia por el interesado¹³¹. En consecuencia, cabe afirmar que esta renuncia —cuyo ejercicio, en realidad, resultará bastante improbable¹³²— debería operar simplemente dejando transcurrir el plazo de audiencia fijado a estos efectos por la normativa tributaria.

Por lo demás, y en consonancia con las afirmaciones anteriores, no consideramos correcta la posibilidad de prescindir del trámite de audiencia en ninguna de las formas de desarrollo del procedimiento sancionador previstas en la normativa, dado que la relevancia de aquél resulta independiente del cauce elegido para imponer la sanción.

4.6. Consecuencias del incumplimiento del derecho

Para finalizar el presente estudio, sólo nos resta analizar las *consecuencias derivadas del incumplimiento del derecho a la audiencia*, problema que no presenta fácil respuesta, al no existir una regla específica que se refiera a los efectos de la omisión de este trámite; de

¹²⁹ DE MIGUEL CANUTO, E., "El procedimiento para sancionar las infracciones graves por la Inspección de los Tributos: Algunos aspectos", *TF*, núm. 98, 1998, pág. 72.

¹³⁰ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., "Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución; y a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta Ley", *op. cit.*, pág. 1133; HUESCA BOADILLA, R., "Artículo 99 de la LGT", en HUESCA BOADILLA, R. (coord.), *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004, págs. 684 y 685; DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., y OGEA MARTÍNEZ OROZCO, M., "Derechos y garantías en los procedimientos tributarios", *op. cit.*, pág. 168.

¹³¹ MORILLO MÉNDEZ, A., *Medios de defensa del contribuyente ante la Administración*, *op. cit.*, pág. 32.

¹³² GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común. Tomo II*, *op. cit.*, pág. 2128.

hecho, tal cuestión ha resultado controvertida en la jurisprudencia¹³³, presentando además características propias en el procedimiento sancionador¹³⁴.

Así, algún pronunciamiento judicial ha declarado la anulabilidad de la sanción impuesta vulnerando el citado trámite por entender que su omisión había producido indefensión al obligado tributario, en virtud del artículo 63 de la LRJAP¹³⁵. Sin embargo, aunque resulta indudable que en estos supuestos se produce indefensión, también es cierto que se vulnera el artículo 24 de la CE y, por tanto, según veremos a continuación, la reacción del ordenamiento debe ser la propia de los supuestos de nulidad¹³⁶.

En otras ocasiones, los Tribunales se han inclinado por fundar la nulidad de pleno derecho de la sanción impuesta en la causa relativa a la *omisión total y absoluta del procedimiento legalmente establecido* [arts. 217.1.e) LGT y 62.1.e) LRJAP], equiparándose la omisión del trámite de audiencia con la ausencia de procedimiento¹³⁷. Sin embargo, en puridad, en la generalidad de los supuestos la vulneración de este trámite no puede integrarse en la citada causa de nulidad, por cuanto, aunque la audiencia sea una parte esencial del procedimiento, no puede considerarse que su incumplimiento implique la omisión total del mismo¹³⁸; sin perjuicio de que resulte perfectamente aplicable el referido motivo en aquellos casos en los que, además de omitirse el trámite de audiencia, se incumple la totalidad de la tramitación sancionadora¹³⁹.

Por su parte, la doctrina mayoritaria considera, con acierto, que la violación del trámite de audiencia conlleva la *nulidad del acto sancionador por provocar indefensión al obligado tribu-*

¹³³ JIMÉNEZ PLAZA, M.I., *El tratamiento jurisprudencial del trámite de audiencia*, op. cit., pág. 169. De esta forma, la LRJAP no tipifica la falta de audiencia ni entre los supuestos de invalidez del acto administrativo, ni de nulidad de pleno derecho (art. 62 LRJAP) o de anulabilidad (art. 63 LRJAP); y, por su parte, los Tribunales atienden al caso concreto enjuiciado, según la naturaleza del acto cuestionado y las circunstancias en que se produce.

¹³⁴ TARDÍO PATO, J.A., "El principio constitucional de audiencia del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992", op. cit., pág. 126. En este mismo sentido, la Sentencia del TSJ de Baleares de 15 de octubre de 2002 (JT 2002, 1718) ha señalado que la consecuencia a extraer de la falta de audiencia no puede ser la misma en el procedimiento de liquidación que en el sancionador.

¹³⁵ Sentencias del TSJ de Canarias (Las Palmas) de 5 de marzo y 20 de febrero de 2002 (JT 2002, 277503 y 1748).

¹³⁶ En este sentido se pronuncia CHECA GONZÁLEZ, C., *La revisión de oficio de los actos tributarios: nulidad y anulabilidad*, Aranzadi, Navarra, 1996, pág. 39.

¹³⁷ Sentencias de los TSJ del Principado de Asturias de 5 de julio de 2006 (JT 2006, 258820), Comunidad Valenciana de 24 de febrero de 2004 (JT 2005, 3447) y 20 de octubre de 2000 (JT 2001, 59274), La Rioja de 16 de julio de 2001 (JT 2001, 1493) y Canarias (Las Palmas) de 17 de junio de 1998 (JT 1998, 1016).

¹³⁸ En este sentido, GONZÁLEZ PÉREZ y GONZÁLEZ NAVARRO [*Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común. Tomo I*, 3ª ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 1711] indican que para que se dé este motivo de nulidad "no basta que se haya incurrido en la omisión de un trámite del procedimiento, por esencial y trascendental que sea", sino que es "absolutamente necesario que se haya «prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello»". No obstante, para una parte de la doctrina, resulta suficiente con que se incumplan trámites esenciales del procedimiento en orden a aplicar esta causa de nulidad [CHECA GONZÁLEZ, C., *La revisión de oficio de los actos tributarios: nulidad y anulabilidad*, op. cit., pág. 34].

¹³⁹ Tal y como acontece en los supuestos enjuiciados por las Sentencias del TSJ de la Comunidad Valenciana de 11 de abril de 2005 (JT 2005, 166902) y 7 de octubre de 2002 (JT 2003, 70514), en los que se notificó al obligado tributario directamente la imposición de la sanción.

tario¹⁴⁰, al producirse la conculcación del artículo 24 de la CE¹⁴¹. De este modo, el incumplimiento del referido trámite debe enmarcarse dentro de la causa de nulidad prevista en el artículo 217.1.a) de la LGT –análoga a la del artículo 62.1.a) de la LRJAP–¹⁴², por contravenir un derecho constitucionalmente garantizado y susceptible de amparo ante el Tribunal Constitucional, como es el derecho a la defensa¹⁴³.

En nuestra opinión, esta omisión no constituye un mero defecto de forma, por tanto, cualquier incumplimiento de este trámite debería conllevar la declaración de nulidad de pleno derecho de la sanción al imponerse de plano y provocar indefensión al obligado tributario, lo cual no sólo infringe el procedimiento establecido en la ley, sino que es una cuestión que se incardina en el respeto a nuestro Texto constitucional¹⁴⁴. En consecuencia, omitida la audiencia y provocada la indefensión del interesado, debe determinarse la nulidad de la sanción y de las actuaciones realizadas con posterioridad a dicho trámite, y retrotraerse el procedimiento a la apertura del mismo¹⁴⁵.

En cualquier caso, resulta evidente que, para que se produzca la consecuencia arriba apuntada, el incumplimiento del trámite ha de ser imputable a la Administración, por lo que no será nula la sanción impuesta en un procedimiento en el que el obligado tributario haya decidido no intervenir de manera voluntaria, no formulando alegaciones o aportando pruebas¹⁴⁶. Por otro lado, y junto a lo anterior, debemos señalar que este resultado tendrá lugar con independencia de la forma de tramitación del procedimiento sancionador

¹⁴⁰ Por lo tanto, en los casos en que no se produzca dicha indefensión material –pese a haberse incumplido la notificación del trámite de audiencia– no procederá la anulación de la sanción impuesta, según indica la Sentencia del TSJ de Castilla y León (Valladolid) de 29 de septiembre de 2005 (JT 2006, 249).

¹⁴¹ GARBERÍ LLOBREGAT, J., *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador*, op. cit., pág. 192; MORILLO MÉNDEZ, A., “El trámite de audiencia en los procedimientos tributarios”, op. cit., pág. 2; FUSTER ASENCIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, op. cit., pág. 207; TARDÍO PATO, J.A., “El principio constitucional de audiencia del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992”, op. cit., pág. 126. Por su parte, y ya entre la jurisprudencia, sirva de ejemplo de esta tesis la siguiente Sentencia del TS de 8 de abril de 1997 (RJ 1997, 3071), según la cual: “El artículo 105, c) de la Constitución Española de 1978 garantiza el trámite de audiencia del interesado, trámite que tanto por la Jurisprudencia como por la doctrina científica ha sido calificado de esencial, por su clara conexión con el derecho fundamental de defensa, de suerte que si se prescinde del mismo, el acto administrativo sancionador, de producirse, es nulo”.

¹⁴² En virtud del artículo 217.1.a) de la LGT: “Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos: a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional”.

¹⁴³ Los Tribunales han reconocido que la relación entre la indefensión y la omisión del trámite de audiencia resulta estrecha, de forma que cualquier incumplimiento de éste provocará indefensión, incurriendo en la causa de nulidad indicada [Sentencias del TS de 8 de abril de 1997 (RJ 1997, 3071); así como de los TSJ de la Comunidad Valenciana de 25 de marzo de 2004 (JT 2005, 232) y Extremadura de 27 de octubre de 1998 (JT 1998, 1566)].

¹⁴⁴ CHECA GONZÁLEZ, C., *La revisión de oficio de los actos tributarios: nulidad y anulabilidad*, op. cit., pág. 39.

¹⁴⁵ FUSTER ASENCIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, op. cit., pág. 207.

¹⁴⁶ Auto del TC 126/1982, de 24 de marzo.

¹⁴⁷ ANÍBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B., “Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento sancionador”, op. cit., pág. 347.

correspondiente y con la omisión de cualquier trámite de audiencia previsto en la normativa, incluyendo los supuestos de reiteración del mismo¹⁴⁷.

Por último, y en lo concerniente a la posible *subsanción* de esta deficiencia, opinamos que el posterior proceso contencioso no puede servir para remediar las lesiones de garantías constitucionales causadas por la Administración en el ejercicio de su potestad sancionadora¹⁴⁸, puesto que “no existe un proceso Contencioso-Administrativo sancionador en donde haya de actuarse el *ius puniendi* del Estado, sino un proceso cuyo objeto lo constituye la revisión de un acto administrativo de imposición de una sanción”¹⁴⁹. De adoptarse la opinión contraria, estimamos que simplemente se desplazarían hacia el futuro los efectos de la conducta irregular de la Administración, obligando al interesado a ejercitar los recursos procedentes, devaluando el procedimiento administrativo y negando la relevancia jurídica a los derechos de defensa del obligado tributario¹⁵⁰. ■

¹⁴⁸ TARDÍO PATO, J.A., “El principio constitucional de audiencia del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992”, *op. cit.*, pág. 127; JIMÉNEZ PLAZA, M.I., *El tratamiento jurisprudencial del trámite de audiencia*, *op. cit.*, págs. 211 y 212. Esta última autora estima que la indefensión material incide sobre el fondo del asunto y produce, por tanto, un vicio sustancial que ni los recursos administrativos ni jurisdiccionales posteriores pueden sanar:

¹⁴⁹ Sentencias del TC 243/2007, de 10 de diciembre; 35/2006, de 13 de febrero; 59/2004, de 19 de abril; 7/1998, de 13 de enero, y 89/1995, de 6 de junio. En este sentido, la Sentencia del TSJ de Baleares de 15 de octubre de 2002 (JT 2002, 1718) estima, en lo relativo a las sanciones, que las instancias posteriores no sanan el vicio del procedimiento; no obstante, en otras ocasiones se ha admitido la subsanación de dicha deficiencia en vía de recurso, tanto administrativo como contencioso [Sentencias de los TSJ de Madrid de 6 de octubre de 2005 (JT 2005, 252389) y 27 de marzo de 2001 (JT 2001, 221789), y Castilla y León (Burgos) de 25 de febrero de 2003 (JT 2003, 48541)].

¹⁵⁰ TARDÍO PATO, J.A., “El principio constitucional de audiencia del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992”, *op. cit.*, pág. 132. En la misma línea, ÁLVAREZ MARTÍNEZ [“Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución; y a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta Ley”, *op. cit.*, pág. 1146] entiende que relegar el derecho a ser oído a la vía de recurso supone una clara minusvaloración, por no decir negación, del mismo, pues el trámite de audiencia no constituye una mera fase del procedimiento cuya omisión provoca un defecto formal, sino un auténtico derecho que debe ejercitarse según lo previsto en la ley.



Informe AEDAF

■ **La dación en pago: análisis del concepto y régimen tributario, según la jurisprudencia**

■ Gabinete de Estudios AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Concepto
2. Régimen jurídico
3. Diferencia con otras figuras afines:
4. Dación en pago e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas
5. Dación en pago e Impuesto sobre el Valor Añadido
6. Dación en pago e Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades
7. Impuesto sobre la Renta de no Residentes
8. Impuesto sobre Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana

Según ha aparecido publicado en los medios de comunicación: *Las entidades financieras españolas se preparan para una avalancha de daciones en pago y adjudicaciones de inmuebles*¹: En el actual escenario de constante incremento de la morosidad, las entidades financieras españolas buscan alternativas para intentar solventar por cualquier medio las deudas impagadas. Algunas de esas soluciones pasan por refinanciar deudas, ofrecer seguros por desempleo, o conceder préstamos personales que únicamente sirven para pagar cuotas hipotecarias. También estudian como opciones las daciones de inmuebles en pago de deudas y, en último extremo, las adjudicaciones judiciales de inmuebles. En estos dos últimos casos, cobra especial importancia el valor de tasación, para definir el valor que se ha de aplicar tanto en caso de cesiones como en el de adjudicaciones.

¹ www.elconfidencial.com

En un muy interesante artículo, de obligada lectura, publicado en la revista *Notario del Siglo XXI*², Alfonso Madrdejos, notario, analiza de forma brillante la dación en pago como solución frente a la actual crisis inmobiliaria. Para Alfonso Madrdejos, el incremento del paro, de los tipos de interés y la consecuente subida de cuotas están empezando a producir que determinados deudores hipotecarios no puedan atender regularmente el pago de las anualidades de los préstamos hipotecarios que solicitaron para la compra de sus viviendas. Soluciones teóricas como la ampliación del plazo o el diferimiento de la amortización de una parte importante del capital del préstamo hasta su vencimiento no son aplicables cuando la situación es que el pago de las cuotas sea, simplemente, imposible. Otra solución como sería vender la vivienda, y con el importe obtenido en la venta pagar el precio, tampoco es posible. Los posibles compradores no encuentran financiación o el precio de venta de la vivienda no alcanzaría el importe de la deuda.

Según Madrdejos, en esta situación se vuelve a fórmulas tradicionales, algunas de las cuales salen, según él, ahora del limbo en que el poco uso las había ubicado para adquirir un nuevo protagonismo. Destaca la **dación en pago**, como la solución última. Se trataría de entregar la vivienda a la entidad financiera a cambio de la cancelación total de la deuda.

1. Concepto

Según la sentencia del **Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2000** se trata de una dación en pago aquel contrato en virtud del cual para satisfacer un débito por parte de persona determinada se entrega un bien concreto con finalidad solutoria, compensatoria y extintiva de esa obligación de pago. Para la sentencia del **Tribunal Supremo de 27 de febrero de 1993**, *“supone un acto en virtud del cual el deudor transmite bienes de su propiedad a fin de que el acreedor receptor los aplique al pago de su crédito”*.

2. Régimen jurídico

La sentencia del **Tribunal Supremo de 13 de febrero de 1989** refiriéndose a la adjudicación en pago de deudas dice que la *datio pro soluto*, significativa de adjudicación del pago de deudas, no tiene una específica definición en el derecho sustantivo civil. Esta carencia de reglas específicas determina que **su regulación ha de acomodarse analógicamente por las normas de la compraventa**, adquiriendo el crédito que con tal cesión se extingue, como viene dicho, la categoría del precio del bien o bienes que se entreguen en adjudicación en pago de deuda”

La **resolución del TEAC de 25 de febrero de 2006**, también concluye que el régimen jurídico aplicable, por analogía, es el de la compraventa.

“Una vez sentado lo anterior, la segunda conclusión que podemos extraer de la jurisprudencia analizada es que las operaciones de dación en pago de deudas deben acomodar su regulación al régimen jurídico de la compraventa, al carecer de reglas específicas.

² Revista on line del Colegio Notarial de Madrid. www.elnotario.com/egest/portada.php?idSeccion=14

El Tribunal Supremo ha expresado reiteradamente que, ante la ausencia de normas específicas, estas operaciones deben regularse conforme a lo establecido para los contratos de compraventa por aplicación de la analogía. Y esto es así porque se trata de actos por virtud de los cuales el deudor transmite bienes de su propiedad al acreedor, a fin de que éste aplique el bien recibido a la extinción del crédito de que era titular, actuando este crédito con igual función que el precio en el contrato de compraventa.

Como puede inferirse claramente del ordenamiento jurídico privado, la compraventa y la permuta constituyen negocios diferentes con regímenes jurídicos distintos. El propio Código Civil regula ambas figuras en el libro cuarto si bien en títulos distintos, siendo especialmente significativo el hecho de que en el título cuarto, referente al contrato de compraventa se dedique el capítulo VII a regular la transmisión de créditos y demás derechos incorporales.

Por tanto, debemos concluir que la operación objeto del presente recurso debe ser calificada jurídicamente como una dación en pago de deudas, siendo el régimen jurídico aplicable, por analogía, el de la compraventa"

3. Diferencia con otras figuras afines

La dación en pago presenta aspectos comunes con la cesión de bienes que realiza el deudor al acreedor: Mientras la dación en pago es un negocio *pro soluto*, con efectos liberatorios para el deudor; la cesión de bienes es un negocio *pro solvendo* sin efectos liberatorios o extintivos hasta que se enajenen y liquiden los bienes y con su importe se pague a los acreedores de modo total o parcial, produciendo la extinción también total o parcialmente.

Según la sentencia de la Sala Civil del **Tribunal Supremo de 3 de enero de 1977**: *A diferencia de la dación en pago o "datio pro soluto", la "datio pro solvendo" no entraña una atribución de propiedad -ni siquiera fiduciaria como sostuvo parte de la doctrina científica- de los bienes que se ceden sino su simple posesión, unida a un mandato con poder irrevocable para realizar las ventas pertinentes y cobrarse con su producto, restituyendo el remanente al deudor que sólo queda liberado «por el importe líquido de los bienes cedidos», por lo que se trata de una cesión que, aparte de no atribuir el dominio -forzoso es insistir en ello- no produce, sin más, la extinción de la obligación*

3.1 Ámbito tributario. TSJ de Cataluña, sentencia de 7 de mayo de 2001

"Llegados a este punto, debe ponerse de manifiesto que, contrariamente a lo invocado por la apelante, el propio contenido del pacto cuarto del protocolo de 18 de octubre de 1991 pone de manifiesto que la entrega de las fincas a los bancos acreedores no supone en sí el pago de la deuda con una prestación distinta a la originariamente estipulada, sino que dicho pago, y los efectos liberatorios que conlleva, se producirá en su caso en el futuro cuando dichos bancos acreedores vendan las meritedas fincas a cuyos efectos se les otorga por el reiterado protocolo la posesión y administración de tales fincas para proceder a su venta.

El hecho de que en el reiterado pacto cuarto se estipule que si el precio obtenido por la venta de tales fincas no alcanza para cubrir los créditos que detentan los bancos y sus intereses, éstos

darán saldo y finiquito a J..., S.A. no supone en absoluto que nos hallemos ante un supuesto de dación en pago según pretende la apelante, puesto que el propio artículo 1.175 de nuestro CC, admite claramente en el supuesto de cesión de bienes la posibilidad de pacto en contrario en relación al principio general de que la cesión sólo libera al deudor de responsabilidad por el importe líquido de los bienes cedidos, sin que ello desnaturalice en absoluto la cesión de bienes en pago de deudas, ni suponga que nos hallemos ante un supuesto de dación en pago según pretende la parte apelante.

De lo apuntado sólo cabe concluir la confirmación de la sentencia apelada por sus propios fundamentos, no siendo dable apreciar la prescripción invocada, dado que la transmisión de la propiedad se produjo por la escritura pública de fecha 2 de agosto de 1996, que en absoluto puede considerarse como una mera formalización del mencionado protocolo de 18 de octubre de 1991, atendida su distinta naturaleza jurídica, según se ha examinado más arriba"

3.2 Resolución del TEAC 25 de febrero de 2006

Respecto a los negocios de dación la Jurisprudencia reiteradamente se ha pronunciado para definir los conceptos de dación para el pago de deudas o pro solvendo y la adjudicación en pago de deudas o pro soluto, distinguiendo las diferencias concurrentes entre la datio pro soluto y la datio pro solvendo. Cabe destacar la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 1992, que recoge la doctrina sentada en las sentencias del mismo Tribunal de 14 de septiembre de 1987, 4 de octubre de 1989, 15 de diciembre de 1989, 29 de abril de 1991 y especialmente la de 13 de febrero de 1989, cuyo fundamento de derecho segundo establece: «que la datio pro soluto, significativa de adjudicación del pago de las deudas, si bien no tiene una específica definición en el Derecho sustantivo civil, aunque sí en el ámbito fiscal, se trata de un acto por virtud del cual el deudor transmite bienes de su propiedad al acreedor, a fin de que éste aplique el bien recibido a la extinción del crédito de que era titular, actuando este crédito con igual función que el precio en el contrato de compraventa, dado que según tiene declarado esta Sala en Sentencia de 7 de diciembre de 1985, bien se catalogue el negocio jurídico que implica como venta, ya se configure como novación o como acto complejo, su regulación ha de acomodarse analógicamente por las normas de la compraventa, al carecer de reglas específicas, adquiriendo el crédito que con tal cesión se extingue, como viene dicho, la categoría de precio del bien o bienes que se entreguen en adjudicación en pago de deudas; en tanto que la segunda, es decir, la datio pro solvendo, reveladora de adjudicación para el pago de deudas, que tiene específica regulación en el art. 1.175 del Código Civil, se configura como un negocio jurídico por virtud del cual el deudor propietario transmite a un tercero, que en realidad actúa por encargo, la posesión de sus bienes y la facultad de proceder a su realización, con mayor o menor amplitud de facultades, pero con la obligación de aplicar el importe obtenido en la enajenación de aquéllos al pago de las deudas contraídas por el cedente, sin extinción del crédito en su totalidad, pues que, salvo pacto en contrario, el deudor sigue siéndole del adjudicatario en la parte del crédito a que no hubiese alcanzado el importe líquido del bien o bienes cedidos en adjudicación toda vez que ésta sólo libra de responsabilidad a tal deudor por el importe líquido de los bienes cedidos, como expresamente previene el meritado art. 1.175 del Código Civil, no generando en consecuencia el alcance de efectiva compraventa, que es atribuible por el contrario a la adjudicación en pago de deudas o datio pro soluto».

En este sentido la dación en pago en la forma de datio pro soluto, según la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 1993, «supone un acto en virtud del cual el deudor transmite bienes de su propiedad a fin de que el acreedor receptor los aplique al pago de su crédito».

Proyectando la doctrina expuesta al caso presente debe concluirse que efectivamente estamos ante un negocio jurídico que debe calificarse como dación en pago en su modalidad pro soluto, puesto que de los datos obrantes en el expediente no cabe duda de que la recurrente procedió a transmitir la propiedad y posesión de determinadas fincas como medio de extinción de las deudas que mantenía con..., siendo éste un negocio jurídico equiparable a la dación en pago de deudas conforme a lo establecido por el alto Tribunal en las sentencias ya mencionadas.

Y no puede ser de otra forma porque pese a calificar el negocio como dación para pago, esta datio in solvendo sólo implica la transmisión de la posesión de los bienes al acreedor y la facultad de proceder a su realización con la obligación de aplicar el importe obtenido al pago de las deudas, sin extinción del crédito en su totalidad. En el presente caso, además de la posesión se cede la propiedad, siendo libre la parte acreedora de disponer de los bienes como considere y el negocio jurídico celebrado supuso la extinción de los créditos en su totalidad.

4. Dación en pago e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas

Se consideran transmisiones patrimoniales sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas) los actos equiparables a las transmisiones patrimoniales, entre los que se encuentran las adjudicaciones en pago de deudas.

Al tratarse, por regla general, de una segunda transmisión de un inmueble, está sujeto a tributar por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y AJD, conforme al artículo 7.º I del texto refundido, que dispone que son transmisiones patrimoniales sujetas las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas y jurídicas.

El principal aspecto de controversia, en relación con el ITP, es a la hora de determinar la **base imponible**. Según el **TSJ Andalucía 22 de junio de 2007**: En cuanto a la determinación de la base imponible, teniendo en cuenta la existencia de un préstamo hipotecario en el que se subroga el adquirente, el artículo 10.I del Texto Refundido señala que la base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido (según la escritura, el valor de la mitad indivisa asciende a 30.050,61 Euros) o del derecho que se constituya o ceda, siendo deducibles únicamente las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca. Lo relevante, por tanto, es el valor; no el precio efectivamente satisfecho, siguiendo así el precepto el criterio clásico del impuesto, de distinguir entre cargas deducibles y no deducibles, pues como decía la legislación tradicional los derechos de garantía (prenda e hipoteca) no afectan al valor real del bien, aunque puedan ser tenidos en cuenta para la fijación del precio; y es que, en realidad, se está produciendo un acto complejo en el que el precio se satisface parte en efectivo y

parte en forma de adjudicación en pago de deuda (dación en pago). La ley, para simplificar, no toma en cuenta la mencionada dación en pago, implícita en la operación, sino que establece la no deducción de las cargas representadas por derechos reales de garantía. Respecto a las consideraciones que se vierten sobre la comprobación de valores, la que nos ocupa no ha supuesto un aumento de la base imponible respecto de la declarada por el interesado, el comprobado fue igual al declarado, con lo que la denuncia de falta de motivación e incorrección de la misma resulta irrelevante.

Comprobación de valores: en los casos de dación en pago de deudas (*datio in solutum*) ¿es el valor susceptible de comprobación administrativa el de los bienes que se adjudican en pago de la deuda contraída, o por el contrario, ha de serlo el de la cantidad adeudada en solvencia de la cual se han entregado al acreedor determinados bienes inmuebles?

Para el **TSJ Andalucía, sentencia de 21 de mayo de 2001**, *el valor susceptible de comprobación administrativa es el de los bienes que se adjudican en pago de la deuda contraída. El ITP, en su modalidad de transmisiones onerosas (art. 7.º de su TR) grava, entre otras cosas, la transmisión de bienes y derechos realizada por ese título y su base imponible (art. 10) se determina atendiendo al valor real del bien que es objeto de transmisión. Trasladando la letra de su Ley reguladora al caso enjuiciado, nos encontramos con que el acto gravado ha de serlo tomando en consideración al valor de los bienes que son efectivamente objeto de transmisión, con independencia del importe de la deuda que con ellos queda saldada, porque lo gravado es la transmisión del bien otorgado en pago de dicha deuda y esta transmisión ha de ser valorada atendiendo al valor real del bien que se entrega que no considerando el montante de la deuda que con su dación en pago se viene a solventar. Por lo tanto debemos estar a la verdadera naturaleza del bien que viene a sustituir al importe de la suma adeudada, concretándose su valor real por consideración a la naturaleza y características de dicho bien conforme lo ordena el artículo 10 del Texto Refundido del Impuesto, puesto en relación con el artículo 17 de ese mismo cuerpo legal. Todo lo cual, no empece la facultad de la Administración para proceder a la comprobación del valor de los bienes inmuebles transmitidos sin que al llevar a efecto sus actuaciones, pueda determinarlo atendiendo al importe de la deuda saldada con dicha entrega.*

Por lo que hace referencia al **concepto de Actos Jurídicos Documentados**. Para el **TJS de Cataluña, sentencia de 24 de noviembre de 2005**: Así las cosas, nos encontramos en el supuesto enjuiciado ante el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de documentos notariales, estando el hecho imponible constituido por las escrituras, actas y testimonios notariales en atención a los actos o contratos que documenten, articulándose el gravamen en dos formas, un gravamen fijo al que alude el primer párrafo del artículo 31 del citado TR, y un gravamen variable que gira sobre las primeras copias de escrituras y actas notariales si se verifican las siguientes condiciones, a saber:

1. que las copias o actas tengan por objeto cantidad o cosa valuable,
2. que contengan actos inscribibles en los registros de la propiedad, mercantil y de la propiedad industrial y
3. que no estén sujetos a TPO u operaciones societarias.

5. Dación en pago e Impuesto sobre el Valor Añadido

A la hora de fijar la **base imponible del IVA**, los tribunales siguen un criterio diferente que para el ITP. Según la **Audiencia Nacional, en la sentencia de 23 de enero de 2008**, que en el supuesto enjuiciado: 1.º no ha tenido lugar una permuta; 2.º la operación o negocio jurídico, una dación en pago, como expresamente se reflejó en su día por las partes, está regulada por las mismas normas que el contrato de compraventa; 3.º según dispone el artículo 78 LIVA reproducido, (y como correctamente apreció la Administración) el crédito que se cancela opera como precio de la operación, y **la base imponible a considerar es el importe total de la contraprestación que necesariamente coincide con el importe de la deuda que se cancela**.

La **resolución del TEAC de 25 de febrero de 2006**, llega a la misma conclusión:

La siguiente cuestión sobre la que debemos conocer se refiere a la determinación de la base imponible del IVA que va a gravar la operación de entrega de las fincas en pago de la deuda pendiente.

Como ha quedado establecido en los antecedentes de hecho, la recurrente procedió a cuantificar la base imponible del IVA aplicando el artículo 79.Uno de la Ley del Impuesto, por considerar que se trataba de una permuta y, en consecuencia, consideró como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, dos partes independientes. Para ello, tomó como base la tasación de las fincas elaborada por la Diputación de... para la práctica del embargo de las mismas.

No obstante, como ha quedado establecido en el fundamento de derecho anterior, la presente operación no tiene la naturaleza jurídica de una permuta, por lo que no puede aplicarse la regla especial prevista en el artículo 79 para determinar la base imponible. Estamos ante un negocio jurídico al que, por falta de regulación expresa deben aplicársele analógicamente las reglas de la compraventa y que, a efectos de IVA, también carece de una regulación especial, por lo que su base imponible debe ser determinada conforme a la regla general prevista en el artículo 78 de la Ley del impuesto cuyo apartado Uno dispone que «la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas».

Por tanto, conforme a lo dispuesto en el artículo 78 de la LIVA, la base imponible de la operación de entrega de fincas estará constituida por el importe total de la contraprestación obtenida, esto es, la cuantía de la deuda cuya dación extingue. Y éste es el criterio aplicado por la inspección, por lo que debe desestimarse el presente recurso, confirmando el acto administrativo dictado.

Sin embargo, en relación con el IVA, la principal cuestión es **cuándo se puede someter la operación a este impuesto**. Siendo claro que se trata de una segunda entrega de edificaciones, en principio, en virtud de lo previsto en el art. 20.22 de la Ley 37/92, del IVA, la operación está exenta de este último impuesto y sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad «transmisiones patrimoniales onerosas», de acuerdo con lo previsto en el art. 7.º 5 del Texto Refundido del Impuesto de 30 de diciem-

bre de 1980, según el cual, están sujetas al mismo «las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido.»

No obstante lo anterior, a tenor del art. 20, apartado 2, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, el sujeto pasivo de las operaciones objeto de la exención descrita en el número 22 del apartado 1 del propio art. 20 (segundas o ulteriores entregas de edificaciones) podrá renunciar a la correspondiente exención del IVA, siempre que el adquirente de los inmuebles cumpla los siguiente requisitos:

- a) Que el adquirente sea un sujeto pasivo del IVA que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.
- b) Que el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por la correspondiente adquisición.

La **sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2007**: *Se trata, en efecto, de una entidad financiera que si bien realiza operaciones que dan derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas en cuanto operaciones sujetas y no exentas, la mayor parte de sus operaciones son servicios financieros de los contemplados en el art. 20.1.18 de la Ley del IVA, tratándose de operaciones sujetas pero exentas.*

Por tanto, y por imperativo del art. 95 de la Ley del IVA, la entidad financiera se encuentra limitada en el derecho general a la deducción del impuesto soportado, condición que hace que esté sometida a la regla de prorrata del art. 105 y siguientes de la repetida Ley, razón por la cual no reúne los requisitos esenciales para que el transmitente pueda renunciar a la exención del IVA.

La entidad recurrente entiende que es el régimen de prorrata especial del art. 106 de la Ley 37/1992 el aplicable al caso y no el régimen de prorrata general. Pero es lo cierto que no ha aportado prueba que acredite tal extremo. La aceptación de la tesis de la recurrente de aplicar en este tipo de operaciones el régimen de prorrata especial significaría aceptar que el sometimiento de la operación al IVA dependería no del régimen al que está sometido el adquirente en el momento del devengo del impuesto sino del que tenga cuando lo transmita, si llega a transmitirlo.

No se puede presumir, en el momento de la adquisición, que el hipotético futuro comprador del inmueble reúna las características necesarias para que el Banco (futuro transmitente) pueda renunciar a la exención en el IVA que afecta a esa futura transmisión y ello para que, en el momento de la adquisición, se pueda considerar que el inmueble sea destinado a una actividad sujeta y no exenta del IVA.

La Ley 37/92 exige que en el momento de la renuncia a la exención (momento en el que el Banco adquiere el inmueble) el Banco pueda deducirse el 100% del IVA soportado: la Ley exige seguridad y certeza en las condiciones que debe reunir el adquirente.

La entidad recurrente pretende que la certeza exigida legalmente se sustituya por una presunción y, en el hipotético caso de que consiga vender el inmueble a un futuro comprador que reúna los requisitos necesarios para permitirle renunciar a la exención, aplicando a la transmisión el IVA correspondiente, poder mantener, al final de esta cadena de presunciones, que la

adquisición inicial, la que es precisamente objeto del presente recurso, ha sido destinada a una actividad sujeta y no exenta de IVA.

En el momento de la adquisición de los inmuebles la finalidad de la transmisión no es su destino futuro, sino la cancelación de un préstamo concedido en el ámbito de su actividad financiera, habiendo aceptado el Banco como medio sustitutorio del efectivo metálico la cesión del inmueble.

Es el momento de la adquisición del inmueble, y en el ámbito de la actividad en que se adquiere, el que determina si se tiene o no derecho a la deducción total del impuesto y es manifiesto que en ese ámbito la recurrente no lo ha acreditado. Y es el adquirente el que ha de justificar, mediante una declaración suscrita por ella misma, su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por la adquisición de los correspondientes bienes inmuebles. La falta de uno de los requisitos exigidos hace que la renuncia no pueda ser efectuada.

6. Dación en pago e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades

Resolución del **TEAC 26 de septiembre de 2003** En el presente supuesto, se llega a la conclusión de que en el patrimonio de la interesada se produce una alteración patrimonial por la entrega-transmisión de dos bienes inmuebles de su propiedad, dados en pago.

También para la **Audiencia Nacional 22 de octubre de 2001**: *Justamente por aplicación analógica de las normas de la compraventa a la dación en pago nos encontramos con que la dación del inmueble en pago del dividendo es una auténtica transmisión onerosa y, por lo tanto, resultaba de aplicación el artículo 20.4 de la Ley 44/1978 cuando disponía que «El importe de los incrementos o disminuciones de patrimonio será: 1.º En el supuesto de enajenación onerosa ... la diferencia entre los valores de adquisición y enajenación de los elementos patrimoniales».*

Como expone Alfonso Madríguez en el artículo ya comentado, la normativa del Banco de España en las operaciones de dación en pago obliga a realizar una tasación previa por un experto independiente ajeno a la entidad financiera. Si el importe pendiente de la deuda es inferior al valor de tasación, el bien se entiende transmitido por el importe de la deuda. Pero si la tasación es inferior a la deuda pendiente, parece lo más adecuado en la escritura que la entrega del bien se realice por el valor resultante de la tasación, quedando totalmente pagada la deuda. En este caso se produce una quita de la deuda, anterior o simultánea a la entrega. Según la resolución del **TEAC de 24 de mayo de 2002**: *La desaparición de una deuda tributaria existente como consecuencia de un convenio específico suscrito, determina un incremento de patrimonio en el reclamante que debe someterse a tributación, precisamente cuando el mismo se produce, que es a la firma del convenio.* En consecuencia, además de la ganancia o pérdida patrimonial que surja de la transmisión del inmueble, existiría una ganancia patrimonial por el importe de la quita. La diferencia será que ésta no pare-

ce que se ponga de manifiesto con ocasión de una transmisión, por lo que se integraría en la base imponible general.

7. Impuesto sobre la Renta de no Residentes

Al tratarse la dación en pago de un supuesto de transmisión de bienes, cuando el deudor sea un no residente se ha resaltado³ la obligación por parte de la entidad financiera de retener e ingresar el 3 por ciento de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

8. Impuesto sobre Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana

Al tratarse de un impuesto directo que grava el incremento de valor que experimenten dicho terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título, la dación en pago constituye un supuesto que está dentro del ámbito de aplicación de este impuesto. En consecuencia, el deudor, como persona que transmite el terreno será sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente.

No obstante, cuando el contribuyente fuera una persona física no residente en España, sería sustituto del contribuyente, la persona física o jurídica que adquiriera el terreno.

³ Federico Manzano. Foro de Debate AEDAF.



Informe AEDAF

■ **Las sociedades profesionales: principales implicaciones mercantiles, tributarias, civiles y laborales del nuevo marco legal.**

Resumen del Encuentro organizado en la UIMP durante los días 9, 10 y 11 de septiembre de 2008

■ Gabinete de Estudios AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Delimitación de la sociedad profesional
 2. Régimen jurídico de la sociedad profesional
 3. Las sociedades profesionales y su régimen tributario
 4. Implicaciones laborales y de la seguridad social. Particularidades de la ley de sociedades profesionales
 5. Responsabilidad patrimonial de la sociedad y sus socios
 6. Sociedades profesionales y colegios profesionales
 7. Conclusiones
-

I. Delimitación de la sociedad profesional

1.2. Elemento material: exclusividad del objeto social.

El artículo 1 de la Ley de Sociedades Profesionales (LSP) establece un principio de sujeción obligatoria en su ámbito de aplicación. Partiendo de esta base aceptada por todos, la cuestión objeto de debate es fijar cuál es el ámbito de aplicación de la LSP y qué sociedades están dentro del mismo. De acuerdo con el sistema adoptado por el legislador, para

determinar si una sociedad se considera profesional o no, el criterio determinante para el test de la profesionalidad es “**tener**” por objeto social **i)** el ejercicio en común **ii)** de una actividad profesional. Este principio de sujeción obligatoria no se extiende según el texto de la Exposición de Motivos a las sociedades de o entre profesionales: sociedades de medios, de ganancias o de intermediación.

- Se entiende, en todo caso, que hay ejercicio en común de una actividad profesional cuando le sean atribuidos a la sociedad los derechos y obligaciones inherentes a la prestación de servicios profesionales, como titular de una relación jurídica establecida con el cliente. Implica que la sociedad se constituye en centro subjetivo de imputación del negocio jurídico que se establece con el cliente usuario, atribuyéndole los derechos y obligaciones que nacen del mismo y, además, que los actos propios de la actividad profesional sean ejecutados o desarrollados bajo la razón o denominación social.
- Las actividades profesionales susceptibles de ejercitarse en común por las sociedades profesionales son aquellas para cuyo desempeño se requiere titulación universitaria e inscripción en el correspondiente Colegio Profesional.

De esta forma, **atendiendo a la naturaleza profesional del objeto social:**

- **Es sociedad profesional**, la que tenga por objeto social: *“La sociedad tiene por objeto la prestación de los servicios profesionales propios de la abogacía, incluida la actuación ante tribunales y árbitros por medios de sus socios y abogados”*.
- **No es sociedad profesional**, la que tenga por objeto social: *Mediar, intermediar y coordinar la prestación de toda clase de servicios y asesoramiento a empresas o personas físicas, contables, fiscales, jurídicas, de administración, gestión y representación. En todo caso los servicios serán prestados por profesionales cualificados y nunca por la sociedad*. Esta sociedad tiene el objeto social de una sociedad de intermediación que está fuera del ámbito de la ley.

Por lo tanto, al caer una sociedad dentro del campo de aplicación de la LSP por cómo esté redactado el objeto social, y no en función a cuál sea la realidad societaria o modelo empírico con el que la sociedad actúa en el mercado, se afirmó por **D.^a Pilar Cancer Minchot** y **D. José Antonio Morillo-Velarde del Peso**¹ que aunque el modelo legal es imperativo, se trata de una imperatividad más formal que real. Éste modelo de actuación sí será transcendente de cara a la responsabilidad solidaria sociedad profesional – profesional actuante. **Así, las sociedades pueden actuar en el mercado de servicios profesionales**, con independencia del objeto social que tengan:

- Mediante un arrendamiento de servicios entre la sociedad y el cliente: la sociedad le factura y le cobra los honorarios profesionales, sociedad que paga, además, los gastos necesarios para mantener el despacho y el personal laboral. Lo que se pone de mani-

¹ Abogados del Estado.

fiesto es que el profesional que desarrolla la actividad profesional no la realiza en nombre y por cuenta propia; **quien contrata su realización es la sociedad** y de ella recibe, a través de su estructura organizativa, el encargo de llevarla a cabo. **Los actos profesionales**, que dan cumplimiento al único contrato que se celebra con el cliente, **son actos de la sociedad profesional**, porque la sociedad profesional es titular de la actividad. **Existirá un solo contrato** entre la sociedad y el cliente.

- La sociedad ha de limitarse a poner en relación a los futuros cliente y profesional que realizará el servicio, contribuyendo eficazmente a que las partes concluyan el negocio. **El servicio lo prestará el profesional en su propio nombre y por su cuenta, no perteneciendo a la estructura organizativa de la sociedad que ha mediado entre él y el cliente.** En este marco no se firma un solo contrato. De acuerdo con las denominadas relaciones triangulares de servicios, **existirán los contratos siguientes:** 1) entre la sociedad y el cliente, 2) entre la sociedad y el profesional y 3) entre el profesional y el cliente. Este esquema de funcionamiento es más teórico que real.

En definitiva, **el carácter de la sociedad profesional dependerá exclusivamente de la declaración de voluntad realizada por los constituyentes de la sociedad y no del carácter objetivo de la actividad social que desarrolla.** Esta imperatividad formal, que no real, implica que se escapará de su ámbito de aplicación simplemente mediante una manifestación de voluntad de constituirse o adaptarse en una sociedad de intermediación.

1.2. Elemento personal: condición profesional de los socios y su necesaria contribución profesional al fin común.

Según **Aurora Campins, profesora titular de Derecho Mercantil de la Universidad Autónoma de Madrid**, el ejercicio en común y la actividad profesional, en los términos definidos por la LSP; es una condición necesaria pero no suficiente. Hace falta un requisito más para calificar una sociedad como profesional, en sentido estricto; que la composición subjetiva de la sociedad sea la recogida por la ley. Dentro de las normas que regulan el régimen jurídico de las sociedades profesionales existe una norma ordenadora², de carácter imperativo, y que es la composición subjetiva de la sociedad que establece la obligación que las 3/4 partes del capital social y 3/4 partes de los derecho de voto³ estén en manos de los socios profesionales –además de otros artículos de la LSP ligados con exigencias deontológico-corporativas-. En definitiva, los socios profesionales asumen el control social y de representación.

Según Campins, si no se cumpliera este porcentaje no habría una sociedad profesional. De no tener esta composición accionarial se trataría de, las que denomina, sociedades capitalistas de producción de servicios profesionales. **En definitiva, para que se cumpliera el test**

² Otras normas de carácter imperativo dirigidas a encauzar el fenómeno de las sociedades profesionales son la exclusividad del objeto, la colegiación de las sociedades profesionales y la responsabilidad personal de los socios.

³ La posibilidad de establecer participaciones sociales con voto plural de los artículos 5 y 53.4 LSRL es perfectamente aplicable.

de la profesionalidad debería existir, además, un segundo elemento configurador de la sociedad profesional: la composición accionarial. En las sociedades profesionales un elemento personal por excelencia es el socio profesional. Una característica de la sociedad profesional es la existencia de una especie de comunidad de trabajo por determinados profesionales, que se concreta en realizar una actividad profesional para la consecución del fin común. Este segundo requisito no se cumpliría, por ejemplo, en una sociedad de ingeniería o de servicios médicos que perteneciera a grupo inversor o en el que los socios “profesionales” tuvieran un porcentaje inferior al 75%. La sociedad sí tendría un objeto social profesional, lo que la distinguiría de una sociedad de intermediación, pero no tendría la composición accionarial exigida por la Ley, por lo que tampoco sería una sociedad profesional.

2. Régimen jurídico de la sociedad profesional⁴

El texto legal establece un intervencionismo mínimo, permitiendo la posibilidad de acogerse a cualquiera de los tipos societarios y, una vez elegido éste, la máxima flexibilidad organizativa. Una adecuada elección de las distintas opciones posibles para fijar varios aspectos, como el régimen de transmisión de las participaciones sociales, los supuestos de exclusión y separación, derecho de voto, reparto de beneficios..., permitirá realizar unos estatutos sociales que sean un traje a medida del o los profesionales que deciden realizar su actividad profesional a través de una entidad de esta naturaleza. Sobre la base de lo anterior, la Ley se caracteriza por recoger una serie de medidas liberalizadoras, facilitando que los diferentes tipos sociales puedan recoger las necesidades concretas de cada grupo de socios que realizan en común la actividad profesional.

- **Separación y exclusión de socios:** son supuestos en los que se produce la pérdida de la condición de socio, sin sustitución ni disolución social. El socio tiene un derecho de separación según su voluntad en el caso de que la sociedad se haya concertado por tiempo indeterminado y un derecho de separación por justos motivos en el caso de que se haya constituido por tiempo determinado. Otro aspecto a determinar en el contrato social se refiere a la exclusión de socios, esta posibilidad está plenamente justificada en el ámbito de sociedades profesionales, debido a la especial incidencia que pueden tener los comportamientos y circunstancias de unos socios sobre los demás.
- **Regla general de intransmisibilidad *inter vivos* de las acciones.** El fundamento de esta medida es que este tipo de sociedades, como comunidades de trabajo, se caracterizan por constituirse en atención a las personas y característica que permanece a lo largo de la vida de la sociedad, de manera que el control sobre las modificaciones sobrevenidas de la composición accionarial queda reservado en exclusiva a quienes participan de aquella misma comunidad de trabajo. Las participaciones en estas sociedades no

⁴ Para un mayor desarrollo de la norma ver las ponencias de D. José Javier Escolano Navarro y D. Jesús González Salinas. Ver también el modelo de estatutos realizado por el Gabinete de Estudios en el que se recogen varias opciones de los aspectos señalados.

representan una participación de capital que pueda circular libremente, sino más bien una participación de trabajo que se atribuye en atención a las personalísimas del socio. Se establecen dos excepciones a la regla general de intransmisibilidad: que medie el consentimiento de todos los socios profesionales, que el contrato social recoja que la transmisión pueda ser autorizada por la mayoría de socios profesionales. **En caso de muerte la regla general es la transmisibilidad a los sucesores.** Se exceptiona en dos casos: que el contrato social recoja que dichas participaciones no se transmiten en caso de fallecimiento, que los socios profesionales, expresamente, acuerden que no se transmite.

- **Abolición del derecho de suscripción preferente en el supuesto de aumento de capital para hacer posible la promoción o ajuste de la carrera profesional.** El precepto recoge la plena libertad de la sociedad para determinar el valor de emisión de las nuevas participaciones, siempre que no sea inferior al nominal.
 - **El estatuto patrimonial del socio profesional** es un punto clave de la regulación de las sociedades profesionales y con gran incidencia en la tributación de los socios y, en su caso, de la propia sociedad. Con carácter general, la remuneración del socio puede hacerse efectiva por tres vías distintas: vía dividendos, vía retribución de la prestación accesorio, bien a través de una fórmula mixta entre las dos anteriores.
 - *Participación en beneficios y pérdidas:* se pueden establecer reglas fijas de reparto –proporción al capital social, porcentaje fijo para cada socio...- o reglas de reparto variables que pueden tomar en consideración determinadas circunstancias relevantes de la vinculación del socio con la sociedad, como puede ser la permanencia, el rendimiento y otras circunstancias. Se pueden crear, a este fin, varias categorías de socios, se pueden reconocer igualmente ciertas ventajas a los socios fundadores. Lo que sí se exige de las reglas estatutarias en esta materia es que permitan la mayor discrecionalidad posible dentro de las exigencias de la certeza y el derecho del socio al beneficio.
- Ha de rechazarse una interpretación basada en una lectura literal del artículo 10 LSP que considera que existe una obligación a distribuir anualmente todo el resultado entre los socios. Por el contrario, el artículo 10.1 LSP tan sólo establece una previsión acerca de cuál es el criterio de reparto de los resultados a falta de una disposición en contrario. Pero no señala, en ningún momento, que el reparto sea obligatorio en todo caso. La imputación de las pérdidas sólo se produce, “cuando proceda”. Aseveración que hace referencia a las sociedades de personas y salvo pacto en contra. En las sociedades de capital no se plantea siquiera la posibilidad de participar en pérdidas.
- *Retribución de prestaciones accesorias*⁵: El contenido típico de la obligación asumida por los profesionales en las sociedades profesionales es la prestación de sus servicios. Lo normal es que el cumplimiento de tal obligación se realice bajo la forma de un con-

⁵ El régimen jurídico de las prestaciones accesorias deben estar necesariamente contenido en los estatutos.

trato de arrendamiento de servicios entre la sociedad y el socio. El contrato social puede prever una amplia variedad de sanciones ante el incumplimiento del socio, que puede llegar a la exclusión de la sociedad. Por lo que hace referencia a la remuneración de las prestaciones accesorias, aunque se puede pactar desde un punto de vista mercantil, su gratuidad, lo aconsejable es fijar que sean remuneradas⁶, sobre la base de compaginar distintos criterios: una cantidad mínima igualitaria para todos los socios, una cantidad variable por objetivos y un incentivo por permanencia.

- *Determinación de la cuota de liquidación*⁷, en este punto también es importante destacar el carácter dispositivo de la norma. En este tipo de sociedades el valor que se fija a la cuota de liquidación es inferior al valor real. Teniendo en cuenta que el valor de la sociedad profesional se debe de modo fundamental al trabajo personal de los socios, parece razonable afirmar que cuando un socio deja de aportar su actividad a la sociedad no hay ninguna razón para atribuirle como liquidación una cantidad de dinero que refleje la parte proporcional del valor actual de la empresa social ya que el mismo depende de la actividad personal de los socios en activo. Por otra parte, es una práctica común de las sociedades de profesionales repartir todo el resultado obtenido en el ejercicio, en consecuencia no disponen ni de activos materiales ni de reservas acumulados.

3. Las sociedades profesionales y su régimen tributario⁸.

La Ley de Sociedades Profesionales no es una norma fiscal, salvo la Disposición Transitoria Tercera, aplicable hasta el 16 de junio de 2008. Los aspectos más destacables desde el punto de vista de las implicaciones fiscales de la sociedad de profesionales son comunes, y perfectamente trasladables, a las sociedades de y entre profesionales: la calificación de las retribuciones percibidas por los socios y su valoración.

La **calificación de las rentas percibidas por los socios** presenta alguna especialidad. Una sociedad profesional puede satisfacer a sus socios tres tipos de retribuciones: las procedentes de su trabajo personal, del ejercicio de actividades profesionales y dividendos.

- *Rendimientos del trabajo*: en el supuesto de que, desde un punto de vista laboral, pudiera existir una relación laboral entre el socio profesional y la sociedad, lo que parece ser muy discutible.
- *Rendimientos de actividades económicas*: si las **prestaciones accesorias se articulan mediante una relación mercantil**, de la sociedad percibirá una retribución por los servicios profesionales prestados, repercutiéndole el IVA al tipo que corresponda. La sociedad debe practicar una retención.

⁶ Aunque desde un punto de vista mercantil sea posible fijar su gratuidad, esta regulación entraría en colisión con la valoración imperativa, a valor de mercado, recogida en el artículo 16 de la TRLIS.

⁷ Aplicable a los supuesto de separación, exclusión y no transmisibilidad de la condición de socio.

⁸ Ver documentación de D. César García Novoa y D. Javier Martín Fernández.

- *Rendimientos del capital mobiliario*: por supuesto, la sociedad puede satisfacer dividendos. Si el contrato no indica lo contrario, la participación en beneficios se realizará en proporción a la participación de cada socio en el capital. La aprobación de fórmulas de reparto diferentes no influye en la calificación fiscal de estas rentas.

En relación con la **valoración de las rentas percibidas por los socios**, las operaciones llevadas a cabo entre un socio y una sociedad mercantil profesional se consideran vinculadas, en los supuestos contenidos en el Art. 16.3 del TRLIS, y siempre que la participación sea igual o superior al 5%. Sin embargo, por lo que respecta a una sociedad profesional será difícil un análisis de comparabilidad, ya que la mayor parte de los servicios tienen como elemento diferenciador, las cualidades personales del profesional que los presta. La situación anterior se hace especialmente grave si se tienen en cuenta que la relación con el socio profesional será continua, lo que acarrea una situación permanente de incertidumbre acerca de las valoraciones.

Como consecuencia de esta situación, desde la AEDAF se ha solicitado que, al menos, en el Reglamento de desarrollo se ofrezca alguna indicación acerca de cuál es el rango de valores que se consideran como propios del mercado en estos casos. Como ejemplo, puede pensarse en estimar como valor de mercado el que no exceda de un determinado número de veces la media del salario satisfecho a los profesionales no socios contratados por la entidad, o acudir a un porcentaje sobre el beneficio de la sociedad, excluido el gasto derivado de la relación con los profesionales socios de la misma.

4. Implicaciones laborales y de la seguridad social. Particularidades de la ley de sociedades profesionales⁹.

De acuerdo con las características del régimen jurídico de los socios profesionales, la obligatoriedad de contribuir al fin de la sociedad mediante la prestación de servicios profesionales accesorios en el seno de la entidad; la infungibilidad del puesto de socio profesional caracterizado por un régimen muy riguroso de exclusión y limitaciones en el derecho preferente de adquisición de acciones; la libertad para fijar el valor de las acciones o participaciones sociales; la retribución mixta en función de participación en el capital y el valor de las prestaciones accesorias y la responsabilidad solidaria de socios y sociedad derivada de actuaciones profesionales, apunta a una **incompatibilidad entre la condición de socio profesional y la de trabajador por cuenta ajena**. Las dudas se plantean respecto a cuando la participación sea minoritaria y el socio profesional que no forme parte del órgano de administración de la sociedad, carezca de cualquier autonomía para la prestación de servicios.

En relación con el régimen de cotización a la Seguridad Social de los socios en sociedades profesionales, éstos tienen la opción por el RETA o por la Mutuality Colegial.

⁹ Ver documentación de D. Martín Godino Reyes.

5. Responsabilidad patrimonial de la sociedad y sus socios¹⁰.

Es necesario distinguir dos ámbitos:

1. **El régimen general de responsabilidad de la sociedad y los socios por las deudas sociales.** La Ley de Sociedades Patrimoniales no implica ninguna novedad en el Derecho de Sociedades. Responderá, en primer lugar, la sociedad con todo su patrimonio. Si el patrimonio social resulta insuficiente deben responder los socios de acuerdo con las reglas de la forma social adoptada¹¹.
2. **El régimen de responsabilidad civil –contractual o extracontractual, según los casos- de la sociedad y de los profesionales que hayan actuado.** Como consecuencia del objetivo protector, mencionado en la Exposición de Motivos, de garantizar a los terceros que requieran los servicios profesionales, se establece, junto a la responsabilidad societaria, la personal de los profesionales, socio o no, que hayan intervenido en la prestación del servicio. De acuerdo con el sistema de la LSP tanto la sociedad como los profesionales responderán directa y solidariamente ante el cliente o un tercero, en su caso, de los daños derivados de la defectuosa o inexacta actuación profesional cuando concurren los preceptivos requisitos de la responsabilidad. Aunque puede parecer una novedad, la ley se ha limitado a plasmar en negro sobre blanco una práctica de constante observancia por parte de los tribunales. Por tanto, la promulgación de la LSP contribuye a legalizar un régimen que era aplicado por los tribunales.

El régimen de responsabilidad anterior se hace extensivo también a las sociedades en formación, a las irregulares y a las sociedades no inscritas en el Registro Mercantil pero que tengan relevancia externa. Igualmente, y es un aspecto importante a resaltar, también se hace extensivo a las sociedades, que de o entre profesionales por tener un objeto social de intermediación, actúen en el mercado con cierta apariencia externa. Es decir, quien **contrata la realización del encargo profesional es la sociedad** y ella lo lleva a cabo, a través de su estructura organizativa, facturando la sociedad los honorarios al cliente.

Más extrema es la responsabilidad que establece la sociedad en los supuestos en que los profesionales actúen de forma colectiva pero no adopten una forma societaria¹², son los supuestos de ejercicio en grupo de una profesión, pero bajo una forma jurídica que no sea societaria. En estos supuestos, todos los profesionales responderán solidariamente de las deudas y responsabilidades que encuentren su origen en el ejer-

¹⁰ Ver ponencia de D. Gonzalo Iturmendi Morales sobre el Régimen jurídico de la responsabilidad civil en la nueva Ley de Sociedades Profesionales.

¹¹ Si la sociedad profesional adopta la forma civil, los socios responderán subsidiariamente respecto a la sociedad y de forma mancomunada entre sí. Si la sociedad profesional fuera colectiva, responderán subsidiariamente respecto a la sociedad y solidariamente entre sí. Si la sociedad profesional fuera una sociedad anónima o limitada, los socios no responderán con su patrimonio personal de las deudas de la sociedad.

¹² Cuatro profesionales comparten despacho, pero le dan un nombre común, colocan una placa en la puerta y encargan unas tarjetas.

cicio de la actividad profesional. En este caso, se prescinde de cualquier nexo de causalidad para apreciar la existencia de la responsabilidad en los profesionales que no intervinieron en la prestación de servicios al cliente. Supone una sanción de hecho para aquellas situaciones de falta de adecuación de la prestación colectiva de los servicios profesionales a los requerimientos de la nueva situación legal.

Las sociedades profesionales deberán estipular un seguro que cubra la responsabilidad que éstas pudieran incurrir en el ejercicio de la actividad o actividades que constituyen el objeto social. La norma sólo habla de la necesidad de aseguramiento del riesgo de responsabilidad civil de la sociedad profesional; no se concreta la suma asegurada requerida, los límites posibles de la cobertura asegurada, la posibilidad o no constituir una franquicia en el seguro, el ámbito territorial de la cobertura aseguradora, el ámbito temporal... la principal consecuencia de la insuficiente regulación del seguro de responsabilidad civil de las sociedades profesionales es que, ante un hipotético infraseguro de responsabilidad civil en sociedades de capital, toda la responsabilidad recaerá en los administradores.

6. Sociedades profesionales y colegios profesionales¹³.

La Exposición de Motivos indica que la Ley tiene por objeto “*posibilitar la aparición de una nueva clase de profesional colegiado*”, sin embargo la expresión es equívoca, siendo necesario precisar su sentido y alcance. El objeto de esta aseveración es resaltar que la sociedad profesional va a ser objeto de control deontológico por los Colegios, como lo son los profesionales personas físicas. El Colegio Profesional, como institución creada por los poderes públicos para la autorregulación del ejercicio profesional, despliega las funciones de ordenación que le encomienda el ordenamiento sobre sus propios miembros, de ahí que el alta de las sociedades profesionales en el Registro colegial sea un presupuesto necesario para que los Colegios puedan ejercer aquellas competencias.

La creación de Registros de Sociedades Profesionales en el seno de los Colegios Profesionales cumple pues una función esencial: articular la constitución del vínculo jurídico de sujeción de las sociedades profesionales al Colegio. Esa es la razón última de la constitución de los Registros y de la obligación de inscripción de aquéllas en éstos. No obstante lo anterior, la inscripción en el Registro Colegial no tiene efectos habilitantes para el desarrollo de la actividad profesional en que consiste el objeto social y no arbitra ninguna medida coercitiva en garantía de su efectividad.

En relación con los socios, la prestación de servicios profesionales que realiza el socio profesional a través de la sociedad debe asimismo someterse a las normas y principios deontológicos de la profesión. Por otra parte, en el supuesto de sociedades de intermediación, al no estar dentro del ámbito organizativo del Colegio Profesional, serán sólo los profesionales los que deberán cumplir en sus actuaciones profesionales, las normas disciplinarias y de praxis profesional de los Colegios.

¹³ Aspecto desarrollado por D. Luis Calvo Sánchez. Ver texto de la ponencia en la documentación del Encuentro.

7. Conclusiones

7.1 Valoración general de la Ley de Sociedades Profesionales. La Ley introduce mejoras a la situación previa a la misma con el reconocimiento de las sociedades profesionales en sentido estricto, pero no ha cumplido uno de sus principales objetivos: crear certidumbre en las relaciones jurídicas societarias.

7.2 Naturaleza de la Ley: imperatividad formal, más que real¹⁴. Sólo deberán ajustarse a la LSP, por estar dentro de su ámbito de aplicación, las sociedades profesionales en sentido estricto.

- La Ley es imperativa para todas las sociedades que están dentro de su ámbito de aplicación, es decir, aquellas que **tengan** por objeto social el ejercicio en común de una actividad profesional.
- La Ley no es imperativa para las sociedades que tengan un objeto social distinto al de ejercicio en común de una actividad profesional o, teniendo por objeto social el ejercicio en común de una actividad, ésta no requiere titulación universitaria e inscripción en el correspondiente Registro Profesional. No influye cómo actúe objetivamente la sociedad en el mercado de servicios profesionales, con la excepción del ámbito de responsabilidad.

7.3 Régimen jurídico: estatutos sociales.

La Ley se caracteriza por autorizar la máxima flexibilidad organizativa de los distintos tipos sociales, recociendo amplios poderes de autorregulación conforme a la autonomía privada de los socios. Este intervencionismo mínimo y la invitación a la autorregulación obligarían a que la redacción de los estatutos se realice de acuerdo con la realidad de cada comunidad de trabajo que se pretende regular. Se debe evitar, en consecuencia, recurrir a estatutos tipos de las formas sociales elegidas.

7.4 Responsabilidad patrimonial. Uno de los objetivos de la Ley es garantizar a los terceros que solicitan los servicios a una sociedad. El régimen de responsabilidad será común para todas las sociedades que presten servicios profesionales, con independencia de si son sociedades profesionales, en sentido estricto o de intermediación, siempre que sean titulares de la relación jurídica con el cliente, es decir, deudoras y acreedoras del contrato bilateral de prestación de servicios celebrado con un cliente, desplazando de ese lugar al profesional. En todos estos casos, existe una solidaridad entre la sociedad y los profesionales, socios o no, que hayan intervenido en la prestación del servicio.

¹⁴ Esta fue la postura defendida por los miembros de la Administración. Existe, sin embargo, otra corriente doctrinal, parece que minoritaria que defiende que se trata de una norma imperativa y no eludible por la propia voluntad de sus destinatarios, las sociedades que presten servicios profesionales. Según la interpretación mayoritaria los destinatarios se "escapan" de la norma simplemente mediante una manifestación de voluntad, al fijar el objeto social en el contrato social.

7.5 Régimen fiscal. No es una ley fiscal. Los problemas fiscales que se pueden plantear de la sociedad profesional son los mismos que para las sociedades de o entre profesionales, destacando la valoración de las operaciones entre partes vinculadas, principalmente socio y sociedad. Un aspecto discutido es, igualmente, la calificación de las prestaciones accesorias. En última instancia, el régimen fiscal dependerá de cómo se establezca la relación entre socio y sociedad: laboral, si cabe, o mercantil.

7.6 Aspectos laborales de las sociedades profesionales. Con carácter general existirá una incompatibilidad entre la condición de socio profesional y la de trabajador por cuenta ajena. ■



Informe AEDAF

■ **Plazo de interposición de un recurso o reclamación contra el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o el Impuesto sobre Actividades Económicas**

■ Gabinete de Estudios AEDAF

Un supuesto habitual con la llegada de un recibo por el IBI o IAE es considerar que está mal girado. Desde un punto de vista práctico, la cuestión que se suscita cómo recurrirlo. Un supuesto sería el caso de que se recibe un recibo del IBI o del IAE en el que no se ha practicado una exención a la que se considera se tiene derecho.

El primer problema que se plantea es ante qué Administración, estatal o local, plantear el recurso. La duda surge, en el IBI y en el IAE, al distinguirse entre la gestión censal o catastral y tributaria. Como resume el **Tribunal Supremo en la sentencia de 25 de noviembre de 2003:**

Primera. El procedimiento administrativo de exacción, en su integridad, debe ser secuencial, es decir, como una serie o sucesión de actos administrativos que, si han sido correctamente notificados y no recurridos en plazo por los interesados, devienen *in suo ordine* en firmes y consentidos, por tanto irrecurribles con ocasión de la impugnación de actos posteriores.

Segunda. Si, con ocasión de la impugnación de la liquidación, por infracción de las normas que rigen la gestión tributaria, el recurrente aprecia que no se le han notificado correctamente los actos de gestión catastral, es decir, que no son firmes, ni consentidos, deberá iniciarse la vía impugnatoria propia de estos actos o sea el correspondiente recurso de reposición y/o reclamación económico-administrativa.

Tercera. Es menester respetar rigurosamente el procedimiento de exacción y las distintas vías impugnatorias y, por ende, las competencias de los distintos órganos administrativos y jurisdiccionales que intervienen.

La reciente resolución del **Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de abril de 2008**, dictada en recurso de alzada para la unificación de criterio señala que es la Agencia Estatal de Administración Tributaria la competente para conocer de los recursos de reposición interpuestos, en los que el recurrente alegue la aplicación de la exención regulada en el artículo 82.1.c) del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo (anteriormente, artículo 83.1.c) de la Ley 39/1988), dado que dicho recurso debe calificarse como un recurso contra el acto administrativo de la formación de la matrícula del Impuesto de Actividades Económicas, acto que se encuadra dentro de la gestión censal del impuesto encomendada a la Administración tributaria del Estado, siempre y cuando dicha gestión censal no se haya delegado.

“Tal y como dice el Director General de Tributos en el recurso de alzada para la unificación de criterio, la matrícula del impuesto, según establece el artículo 2 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, está constituida por los sujetos pasivos que ejerzan actividades económicas y no estén exentos del impuesto. Esta matrícula es elaborada anualmente por la Administración tributaria del Estado (la Agencia Estatal de Administración Tributaria), o por la entidad que haya asumido por delegación la gestión censal del tributo. Posteriormente, la matrícula se remitirá a los Ayuntamientos para la gestión del impuesto. El Ayuntamiento no es competente para conceder o denegar las exenciones automáticas que operan en virtud de ley, sino únicamente para aquellas que la norma legal establece que tienen un carácter rogado. La comunicación del importe neto de la cifra de negocios, bien a través del modelo específico de comunicación o a través de alguno de los medios indicados en el apartado primero de la Orden HAC/85/2003, de 23 de enero, se presenta ante la AEAT, que, en el caso de que dicho importe sea inferior a 1.000.000 de euros, previa comprobación, en su caso, procederá a excluir de la matrícula del impuesto a dicho sujeto pasivo. No está previsto en texto legal o reglamentario alguno que la AEAT deba dar traslado del importe neto de la cifra de negocios de los diferentes sujetos pasivos a los Ayuntamientos correspondientes, para que estos procedan a la concesión o denegación de la exención, dado que los Ayuntamientos no tienen competencia para ello. Si los Ayuntamientos fueran competentes para la concesión o denegación de esta exención, en el ordenamiento jurídico (bien mediante ley, norma reglamentaria o incluso orden ministerial) se habría regulado el procedimiento por el que la AEAT receptora de la comunicación del importe neto de la cifra de negocios diera traslado de la misma a los Ayuntamientos, como órganos competentes para resolver sobre la exención. Esta regulación no se ha realizado porque la exención del artículo 82.1.c) del TRLRHL no tiene carácter rogado y, por ello, los Ayuntamientos no son competentes para su concesión o denegación.

SÉPTIMO.- Por tanto, en el caso de que un sujeto pasivo considere que no debe constar en la matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas por serle de aplicación algún supuesto de exención, deberá impugnar la matrícula del impuesto ante el órgano que ha elaborado la misma (la Agencia Estatal de Administración Tributaria o en su caso, al organismo al que se le hubiera delegado la gestión censal), tal como dispone el artículo 4 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero.”

Un segunda cuestión es saber cuál es el plazo para interponer el recurso o reclamación, principalmente determinar cuándo se inicia.

Según el **artículo 102 de la Ley General Tributaria**, en los tributos de cobro periódico por recibo, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan. El **Tribunal Económico Administrativo-Central, en la resolución de 16 de abril de 2008**, en un recurso de alzada para la unificación de criterio, fija el criterio de que “*el plazo para la interposición del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa contra las liquidaciones que se practiquen directamente de la Matrícula anual sin que se produzcan modificaciones en la misma, se computa desde el día siguiente a la finalización de la exposición de la matrícula*”. Esta doctrina supondría que, en la mayoría de las ocasiones, cuando el contribuyente reciba el recibo ya estará fuera de plazo.

“... las deudas tributarias derivadas de declaraciones de alta o inclusiones de oficio se recaudarán mediante liquidación notificada individualmente al sujeto pasivo por el órgano competente para la práctica de la liquidación y a sensu contrario las deudas tributarias resultantes directamente de la Matrícula anual se liquidan y recaudan mediante recibo, no requiriendo la notificación individualmente al sujeto pasivo, por lo que una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en la matrícula del impuesto, las sucesivas liquidaciones, correspondientes a los períodos impositivos posteriores, se entienden notificadas de forma colectiva mediante la publicación de edictos comprensivos de la matrícula del impuesto correspondiente a cada período impositivo, salvo que exista variación de los datos contenidos en la matrícula. En consecuencia, el plazo para la interposición del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa contra las liquidaciones que se practiquen directamente de la Matrícula anual sin que se produzcan modificaciones en la misma, se computa desde el día siguiente a la finalización de la exposición de la matrícula.”

En el mismo sentido, la **sentencia del TSJ de Andalucía de 1 de diciembre de 2003**:

Rechazada la causa de inadmisibilidad por la razón indicada y centrado el objeto litigioso en los términos aludidos, hemos de puntualizar, de entrada, que cualquiera que sea la tesis que se sostenga sobre la validez o no de la notificación del valor catastral practicada mediante el estampillado de un sello de la entidad mercantil, lo cierto es que ésta conoció la asignación del valor catastral, pues no en vano ha interpuesto varios recursos jurisdiccionales contra el mismo, correspondiente a anualidades anteriores, en base a lo que entendió como anómala notificación. Ello supone que carece de sentido argüir de nuevo, en el presente caso, la falta de notificación cuando por una lado ya la Sala confirmó la validez de la forma en que se hizo, y, por otro, no menos importante, que el acto de la notificación surtió plenos efectos como lo evidencia que los impugnara jurisdiccionalmente, desapareciendo así cualquier atisbo de indefensión que se pretenda basar en esa notificación.

Dicho esto, resulta evidente que cuando la mercantil demandante se dirigió al Ayuntamiento de Almería impugnando el recibo de liquidación correspondiente al IBI lo hizo fuera del plazo

legalmente establecido. Así lo entendemos porque de conformidad con lo establecido en el artículo 124.3 de la Ley General Tributaria, tratándose del cobro de recibos periódicos y mediante recibo -como es el caso del IBI- una vez dado de alta en el correspondiente padrón las notificaciones se producen de forma colectiva y periódica con la publicación de edictos que así lo adviertan.

En el caso enjuiciado la publicación de ese edicto se produjo en el BOP de 6 de febrero de 1997 y en él se establecía que a partir del día 5 de abril de 1997, apertura del plazo de pago voluntario, se podía interponer recurso de reposición contra el acto de liquidación tributaria. El citado recurso lo dedujo el 10 de junio de ese año, por lo que era manifiestamente extemporáneo y por lo tanto, ajustada a Derecho la resolución de 22 de agosto de 1997 del Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Almería que así lo declaró.

La sentencia del **Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2004**, en relación con el IBI también concluyó que se debió interponer el recurso de reposición dentro del plazo de un mes contado desde el día siguiente al de finalización de dicho período de exposición pública

Partiendo de lo anterior, ha de tenerse en cuenta el artículo 124.3 de la LGT que establece que «en los tributos de cobro periódico por recibo, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan». Así se hizo en el caso que se encuentra en el origen del presente recurso, publicándose el edicto de anuncio de cobranza en el Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid el día 13 de septiembre de 1995.

El artículo 124.3 de la LGT no es contrario a la Constitución, como ha declarado la STC número 73/1996 (Pleno), de 30 de abril. En efecto, el que la notificación colectiva, en primer lugar, se refiera a liquidaciones de tributos de cobro periódico por recibo; en segundo lugar, que la misma vaya precedida del alta en el respectivo registro, padrón o matrícula; y, en tercer lugar, que sólo quepa respecto de la segunda y ulteriores liquidaciones, pues la primera se ha de notificar personalmente, no son circunstancias indiferentes a la hora de valorar la compatibilidad de estas notificaciones colectivas con el artículo 24.1 de la Constitución Española en lo relativo a la interdicción de la indefensión. Se parte del supuesto de que de un año a otro no varíen las circunstancias esenciales del tributo, algo que no se encuentra expreso en el texto del precepto cuestionado, pero que este Tribunal Supremo ha venido a considerar comprendido en el mismo (SSTS de 11 y 17 de febrero de 1992 y 27 de octubre de 1994) y en cuyo mismo sentido ha venido a operar la modificación introducida en este precepto por la Ley 25/1995, al añadir al texto anterior que «el aumento de la base tributaria sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al sujeto pasivo con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que lo motiven, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las leyes».

Ciertamente, la notificación colectiva prevista en el artículo 124.3 de la LGT impone al contribuyente una especial diligencia, que le obliga a atender a los periódicos oficiales o, al menos, a estar pendiente de los períodos voluntarios de pago del tributo, para poder impugnar las liquidaciones de este modo notificadas. Ahora bien, es de tener en cuenta, en primer

lugar, que esta forma de notificación atiende a una finalidad constitucionalmente legítima, cual es la eficiencia en la gestión tributaria, que consigue manteniendo un alto grado de certeza en las relaciones jurídico-tributarias, aun en los casos en los que ha existido una notificación edictal, participando de los fines que justifican tales notificaciones, que, en una gestión tributaria masiva, cual es la referente a los tributos de cobro periódico por recibos, facilita un trámite que puede ocasionar la paralización de múltiples procedimientos e irregularidades en otros muchos casos, por la dificultad de controlar el estricto cumplimiento de todos los requisitos de las notificaciones en una gestión en masa. En segundo lugar, que estas notificaciones colectivas mediante edictos se refieren a aquellas liquidaciones de tributos de cobro periódico por recibo que, de manera automática, han de girarse periódicamente sin variación ni modificación en sus elementos esenciales respecto de la primera liquidación notificada personalmente.

El resultado de todo ello es que, si bien la medida no deja de ser rigurosa, dado que toma como punto de partida para el cómputo de un plazo de impugnación, transcurrido el cual la liquidación gana firmeza, no una notificación personal, rodeada de importantes prevenciones en orden a garantizar el conocimiento de su contenido y la existencia de efectivas posibilidades de impugnación por parte del afectado, sino la publicación de unos edictos que, practicada según el modo que acabamos de exponer, garantizan su previsibilidad y su conocimiento. La conclusión es que el sistema de notificación colectiva previsto en el artículo 124.3 de la LGT, en los términos antes expuestos, produce los efectos materiales y formales previstos en el ordenamiento.

No obstante, desde la aprobación de la Ley de Modernización del Gobierno Local el plazo para interponer recurso de reposición no es el mismo en todos los municipios. Según la redacción actual del artículo 108 de la Ley 7/1985: *Contra los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales, y de los restantes ingresos de Derecho Público de las entidades locales, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias, se formulará el recurso de reposición específicamente previsto a tal efecto en la Ley reguladora de las Haciendas Locales. Dicho recurso tendrá carácter potestativo en los municipios a que se refiere el título X de esta Ley.*

No obstante, hay que hacer una distinción para **los municipios de gran población**. En éstos, los actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos e ingresos de derecho público, que sean de competencia municipal serán objeto de reclamación económico-administrativa. No obstante, los interesados podrán, con carácter potestativo, presentar previamente el recurso de reposición. Contra la resolución, en su caso, del citado recurso de reposición, podrá interponerse reclamación económico-administrativa ante el órgano previsto en el presente artículo. El funcionamiento de la reclamación económico administrativa se basará en criterios de independencia técnica, celeridad y gratuidad y el procedimiento se regulará de acuerdo en todo caso con lo establecido en la Ley General Tributaria y en la normativa estatal reguladora de las reclamaciones económico-administrativas.

Según el artículo 223 de la Ley General Tributaria: tratándose de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva, el plazo para la interposición se computará a partir del

día siguiente a la finalización del periodo de pago voluntario. Por lo tanto, existen recursos y plazos diferenciados entre los tributos locales, según sea el municipio.

1. Municipios de gran población¹:

- a. Reclamación económico administrativa y potestativo de reposición.
- b. Plazo: desde la finalización del periodo voluntario de pago.

2. Municipios no gran población:

- a. Recurso de reposición.
- b. Plazo: desde la finalización del periodo de exposición pública de la matrícula.

En tercer y último lugar, impugnado correctamente el acto administrativo de formación de matrícula. Qué debe o puede hacer el contribuyente al recibir el recibo. La solución a supuestos como el enjuiciado es la que actualmente recoge el art. 224.1 de la Ley General Tributaria: "*Si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos*". Como resaltaba la sentencia del **TSJ de Cataluña de 3 de noviembre de 2005**, el sistema impugnatorio vigente determinaba que la impugnación de los actos catastrales o censales se demore mucho más tiempo que la impugnación de los actos liquidatorios. Ello obligaba, si se quiere obtener la suspensión de las liquidaciones, a impugnar éstas, en recursos condenados al fracaso, y finalmente ingresarlas hasta que se resuelva la impugnación de acto catastral o censal. El texto de la nueva LGT producirá, en su caso, una trascendental consecuencia: si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, ha de realizarse la correspondiente devolución de ingresos. No obstante, esta solución no evita tener que ingresar la deuda, salvo que se vuelva a impugnar la liquidación del Ayuntamiento y solicitar una suspensión. Recurso que, como decía el TSJ de Cataluña, estaría condenado al fracaso.

La falta de pago determinaría el inicio del procedimiento de apremio, como recoge la sentencia del TSJ de Andalucía de 24 de febrero de 2005:

No suspendidas las valoraciones catastrales, la emisión de las liquidaciones tributarias contemplando dichos valores fueron correctas en el momento en que se hicieron, y por tanto, el recu-

¹ Las normas previstas en este título serán de aplicación:

- a. A los municipios cuya población supere los 250.000 habitantes.
- b. A los municipios capitales de provincia cuya población sea superior a los 175.000 habitantes.
- c. A los municipios que sean capitales de provincia, capitales autonómicas o sedes de las instituciones autonómicas.
- d. Asimismo, a los municipios cuya población supere los 75.000 habitantes, que presenten circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales especiales.

En los supuestos previstos en los párrafos c y d, se exigirá que así lo decidan las Asambleas Legislativas correspondientes a iniciativa de los respectivos ayuntamientos.

rente debió impugnarlas y solicitar la suspensión de las mismas prestando el oportuno aval, específico para garantizar las liquidaciones. Pues si no se suspende la ejecutividad de las liquidaciones, y no se abonan en período voluntario, lo procedente por parte de la Administración es instar la recaudación forzosa por vía de apremio del tributo impagado. Que es lo sucedido en este caso según las pruebas existentes en el proceso. De otra parte, si se emite una providencia de apremio por impago de una deuda tributaria en el período voluntario, la única forma legal de oponerse al apremio es alegando y probando los motivos legalmente tasados de oposición, entre los cuales no se encuentra la existencia de una reclamación administrativa que pueda afectar al acto que da causa al apremio, pero que no ha sido declarado nulo radicalmente al momento de emitirse la providencia de apremio. Por ello debemos desestimar el recurso pues desde un punto de vista formal y legal, según los datos existentes al momento de producirse el acto, la providencia apremio estaba correctamente emitida y, por tanto, era legal y ajustada derecho. ■

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



Jurisprudencia



Jurisprudencia nacional

Jurisprudencia del TJCE

Fco. Alfredo García Prats



Asociación Española de

Asesores Fiscales



JURISPRUDENCIA

■ **STC 75/2008, de 23 de junio de 2008 (Sala Primera)**

■ **Recurso de amparo núm. 5260-2006**

■ **Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Aragón Reyes**

Desestimación del recurso contencioso-administrativo, sin pronunciarse sobre el fondo de los motivos alegados por la recurrente, por considerar que el fracaso de la vía económico-administrativa es imputable a la propia conducta procesal de aquélla que no presentó alegaciones. Vulneración del derecho a la tutela judicial cuando no existe sentencia en cuanto al fondo de la demanda.

El Tribunal entiende que se vulnera el derecho a la tutela judicial cuando no existe sentencia en cuanto al fondo de la demanda. En el caso, el contribuyente había sido objeto de una sanción que recurrió, primero en reposición y después en reclamación contencioso-administrativa, si bien en esta segunda vía no presentó alegaciones ni en la interposición ni en el trámite oportuno. Ante este hecho, el TSJ de Asturias, consideró que el recurrente ha usado de la vía administrativa “como un mero trámite formal para acceder al procedimiento contencioso administrativo, al haberse limitado a formular la reclamación [económico-administrativa] sin realizar alegación alguna ni en el escrito de interposición, ni en el trámite posterior de alegaciones; lo que en realidad constituye una reclamación contenciosa per saltum obviando la competencia material del Tribunal que debe poner fin a la vía a la vía administrativa, al sustraerle todos los elementos de juicio que podrían determinar el éxito de la acción ejercitada, lo que debe determinar el decaimiento del recurso planteado, ya que el procedimiento contencioso-administrativo no se dirige exclusivamente contra la resolución inicial sancionadora, sino y fundamentalmente contra la resolución del TEARA que valora si la resolución sancionadora se ha ajustado o no a la legalidad; y a la vista de lo que antecede, es evidente que tal resolución no ha infringido normativa alguna, ni ha aplicado desviadamente ningún precepto ni doctrina aplicable al caso, y de hecho ni siquiera se alega, remitiéndose toda la argumentación al contenido de la decisión sancionadora”.

Fundamentos jurídicos

1. El objeto de este recurso de amparo es determinar si la Sentencia dictada el 5 de abril de 2006 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias ha vulnerado el derecho de la recurrente a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE)...
2. Conviene advertir que la Sentencia impugnada, aunque formalmente desestimatoria del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la demandante, en realidad contiene una decisión de no pronunciamiento sobre el fondo, por lo que debe tenerse en cuenta que este Tribunal viene señalando reiteradamente que el control constitucional de las decisiones de inadmisión o de no pronunciamiento sobre el fondo ha de verificarse de forma especialmente intensa, dada la vigencia aquí del principio pro actione, principio de obligada observancia por los Jueces y Tribunales...
- 3... Al formalizar la demanda en su recurso contencioso-administrativo, que se dirige contra la Resolución ... del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias y contra el previo Acuerdo sancionador ..., la recurrente alegó los motivos en los que fundamentaba su pretensión de anulación del acuerdo sancionador (en síntesis, que no obstruyó ni opuso resistencia a la actuación inspectora, sino que su incomparecencia a las citaciones de la inspección tributaria se debió a que no le fueron debidamente notificadas; que, aun en la hipótesis de que se hubiese cometido la infracción, ésta no ha sido correctamente tipificada; que la sanción de multa es inadecuada, porque el máximo previsto para la infracción cometida sería de 150.000 pesetas), en parte coincidentes con los alegados en su recurso de reposición.

En fin, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias desestimó el recurso contencioso-administrativo, sin pronunciarse sobre el fondo de los motivos alegados por la recurrente, por considerar que el fracaso de la vía económico-administrativa es imputable a la propia conducta procesal de aquélla...

La ratio decidendi de la Sentencia impugnada descansa así en una anticuada concepción del carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa extremadamente rígida y alejada de la que se derivaba ya de la Ley de 27 de diciembre de 1956, y de la que hoy acoge la propia Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA), concepción que ha producido el resultado de eliminar injustificadamente el derecho constitucional de la recurrente a que un órgano judicial conozca y resuelva en Derecho sobre la pretensión a él sometida...

- 4... Procede por ello el otorgamiento del amparo y la anulación de la Sentencia recurrida, con retroacción de actuaciones al momento anterior de dictarse la misma, para que se pronuncie una nueva resolución respetuosa con el derecho de la demandante a la tutela judicial efectiva. ■

■ Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

■ Sentencia de 6 de junio de 2008, Rec. N° 146/2004

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguillo Avilés

Exigencia de motivación en la imposición de sanciones tributarias.

La sentencia, dictada en casación para unificación de doctrina, se pronuncia sobre las exigencias de motivación en la imposición de sanciones tributarias (dejar de ingresar), declarando la vulneración de las leyes y preceptos constitucionales cuando la Administración se limita a constatar la existencia de una cuota no ingresada y a fijar los preceptos legales que tipifican la conducta, lo que, por resultar bastante normal en la práctica, confiere especial interés a la argumentación de Alto Tribunal.

Aunque los hechos caen bajo la vigencia de la LGT-1963, se declara expresamente la aplicación de esta doctrina a la vigente Ley General Tributaria.

Fundamentos de dercho

Cuarto.- ... conviene comenzar haciendo dos precisiones. La primera de ellas es que, frente a lo que sucede en otras ocasiones, la Sentencia impugnada y las de contraste no contienen una doctrina diferente respecto de la motivación de las resoluciones sancionadoras o acerca de la prueba de la culpabilidad precisa para sancionar... Y la tesis que mantienen es, además, sin lugar a dudas, la correcta, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y la de este Tribunal Supremo. En efecto, no es dudoso que, como alega la entidad recurrente, la falta de motivación de la resolución sancionadora vulnera varios preceptos legales; claramente, por lo que al estricto ámbito tributario se refiere, los arts. 13.2 y 33 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, y el art. 35.2 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre (en la actualidad, los arts. 103.3, 210.4 y 211.3 de la Ley 58/2003, y art. 24.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre). Pero, en la medida en que se trata de una resolución sancionadora, es evidente que la falta de motivación lesiona asimismo garantías constitucionales. Y es que, como ha señalado el Tribunal Constitucional...«[e] derecho a la motivación de la resolución sancionadora es un derecho instrumental a través del cual se consigue la plena realización de las restantes garantías constitucionales» que resultan aplicables en el procedimiento administrativo sancionador...

La segunda de las precisiones que debemos hacer antes de resolver sobre la lesión del ordenamiento denunciada, es que, pese a que la sociedad recurrente imputa a la Sentencia impugnada dos infracciones diferentes -la ausencia de motivación de la resolución sancionadora y la falta de prueba de la culpabilidad-, en realidad, tal y como están planteados, ambos motivos de impugnación pueden y deben reconducirse a uno sólo: la falta de motivación de la resolución sancionadora...

Pues bien, como ha señalado el propio Tribunal Constitucional, el principio de presunción de inocencia, aplicable también en el ejercicio de la potestad administrativa (por todas, S

STC 120/1994, de 25 de abril, FJ 2; y 45/1997, de 11 de marzo, FJ 4), garantiza «el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad» (STC 212/1990, de 20 de diciembre, FJ 5), y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación del acusado en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de la sanción...

Quinto.- Como acabamos de señalar, la doctrina que contiene la Sentencia de la Audiencia Nacional impugnada, del mismo modo que la expresada en la del mismo órgano judicial y la del Tribunal Supremo que se ofrecen de contraste, resulta respetuosa con el ordenamiento jurídico. Lo que, sin embargo, no puede considerarse conforme a Derecho en la Sentencia que ahora revisamos es la aplicación que se hace de dicha doctrina -causa que permite asimismo estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina [entre las últimas, STS de 5 de mayo de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 150/2005), FD Cuarto B]- o, lo que es igual, la circunstancia de que en el supuesto enjuiciado se consideren plenamente motivados todos y cada uno de los elementos que permiten imponer la sanción por la infracción tributaria grave tipificada en el art. 79 a) LGT, incluida la culpabilidad en la actuación de la sociedad recurrente.

Como es fácilmente apreciable, la resolución sancionadora, del mismo modo que el acta de inspección, se limita a explicitar la regularización practicada por la Administración tributaria, sin hacer referencia alguna a las razones por las cuales se considera que las irregularidades detectadas constituyen una infracción tributaria grave conforme al art. 79 a) LGT ni especificar los hechos o circunstancias de los que se infiere que la obligada tributaria inspeccionada ha actuado culpablemente, por dolo o negligencia, esto es, al menos por la «simple negligencia» o negligencia leve a la que aludía el art. 77.1 LGT. A este respecto, conviene subrayar que, como venimos señalando, en el ámbito administrativo sancionador, «la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la Ley, debe estar soportada no por juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada, incluso, de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción», de manera que las sanciones tributarias no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» [Sentencia de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. 9139\1996), FD Tercero]. En efecto, «no basta con que la Inspección alegue genéricamente las incorrecciones cometidas por el contribuyente para que, sin más, resulte procedente la sanción. Es preciso que, además, se especifiquen los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de infractora...

No mucho más explícita que el acuerdo sancionador de 18 de mayo de 1999 es la Resolución del T.E.A.C. de 23 de febrero de 2001, en la medida en que confirmó la existencia de infracción al no apreciar «la existencia de dudas interpretativas razonables basa-

das en una especial complejidad de las normas aplicables que obren como causa de exclusión de la culpabilidad en la comisión de las infracciones»;

la Resolución del T.E.A.C. hace algo más que reproducir el resultado de la regularización practicada a la actora, adolece del mismo déficit de motivación, esencialmente, por dos motivos. En primer lugar, porque, como el acuerdo sancionador que confirma, no explicita mínimamente las razones por las que se estima que el comportamiento de XX, S.A. es constitutivo de infracción tributaria del art. 79 a) LGT ; cuestión ésta que resulta de especial trascendencia porque, como este Tribunal ha tenido ocasión de señalar, pese a la redacción del citado precepto, la infracción grave que tipificaba no consistía -como no consiste tampoco ahora la definida en el art. 191 de la Ley 58/2003- en el mero dejar de ingresar en plazo la totalidad o parte de un tributo autoliquidable, sino que para que aquélla se cometiera era preciso que la falta de ingreso resultara de la «no presentación» o «de la presentación de declaraciones intencional o culposamente incompletas» [por todas, Sentencia de 27 de septiembre de 1999 (rec. cas. núm. 7539/1994), FD Quinto].

En segundo lugar, porque la simple afirmación de que no se aprecian «dudas interpretativas razonables basadas en una especial complejidad de las normas aplicables» no constituye suficiente fundamentación de la sanción... recientemente, también hemos considerado que resultaba insuficiente imponer la sanción con apoyo en que «las normas que configuran la tributación de la operación controvertida no presentan más dificultad añadida a la normal que presenta cualquier norma tributaria», de modo que «el contribuyente podía y debería haberlas aplicado en sus justos términos, por lo que no cabe considerar que se haya realizado por su parte una interpretación razonable de las mismas», porque la resolución sancionadora no hacía referencia «a circunstancias del caso concreto de las que se deduzca el carácter irrazonable y negligente de la conducta seguida por el sujeto pasivo» [Sentencia de 3 de abril de 2008 (rec. cas. 7874/2002), FD Séptimo].

Y es que el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable ... entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.3.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, “en particular” [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003, dice «[e]ntre otros supuestos»], uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»...

Sexto.- ... Efectivamente, la Sentencia recurrida infringe el ordenamiento jurídico porque aunque, como viene señalando el Tribunal Constitucional, el derecho fundamental a la legalidad sancionadora (art. 25.1 CE), en relación con el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), «exige que cuando la Administración ejerce la potestad sancionadora sea la propia resolución administrativa que pone fin al procedimiento la que, como parte de su fundamentación [la

impuesta por los arts. 54.1. a) y 138.1 de la Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común], identifique expresamente o, al menos, de forma implícita el fundamento legal de la sanción» (S STC 161/2003, de 25 de septiembre, FJ 3; y 193/2003, de 27 de octubre, FJ 2), es evidente que la mera cita de los preceptos legales que tipifican la infracción apreciada y establecen la sanción impuesta no es suficiente para garantizar las exigencias que derivan de los derechos a la presunción de inocencia y a la defensa del sancionado...

En segundo lugar, ... no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad...

En tercer lugar, la resolución judicial recurrida desconoce las garantías del art. 24.2 CE porque es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, «la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia» ...Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad...

Finalmente, tampoco resulta oportuna la referencia que hace la Sentencia impugnada al acta de conformidad para confirmar que la actora actuó culpablemente. De un lado, porque esta circunstancia no se ha tenido en cuenta ni en el acuerdo sancionador dictado por el Inspector Jefe Adjunto al Jefe de la O.N.I. ni por la resolución del T.E.A.C., y, en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria, es evidente que los déficit de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad... Pero, sobre todo, la observación de que la entidad recurrente firmó acta de conformidad resulta desafortunada porque, como ha señalado en alguna ocasión este Tribunal, la «intencionalidad en la conducta de la apelante y aun su culpabilidad a título de negligencia, no cabe deducirlas de la conformidad prestada en las actas inspectoras» [Sentencia de 9 de diciembre de 1997 (rec. cas. núm. 776/1992), FD Quinto], dado que la conformidad se presta únicamente respecto de los hechos, y la cuestión de la culpabilidad comporta la valoración de la conducta;...

Séptimo.- En atención a los razonamientos expuestos, procede estimar el recurso para la unificación de doctrina ■

■ **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso** **Sección: 2ª**

■ Sentencia de 29 de septiembre de 2008. Nº de Recurso: 480/2004

■ **Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzón Herrero**

Recurso de alzada por parte de órganos de la Administración. Necesidad de formular alegaciones.

La interposición del recurso de alzada ordinario en vía económico-administrativa por parte de los órganos de la administración legitimados para ello, requiere también la formulación de alegaciones, sin que pueda limitarse el mero anuncio de la impugnación, como sucedería en primera instancia. No existen privilegios para la Administración en esta cuestión.

Aunque la sentencia aplica normas hoy derogadas, los artículos 241 de la Ley 58/2003, General Tributaria y 61 a 63 del RD 520/2005 permiten aplicar actualmente la misma solución.

Fundamentos de derecho

Segundo.- Tres son, básicamente, los motivos esgrimidos por la recurrente contra la sentencia impugnada. El primero de ellos, alude a la extemporaneidad del Recurso de Alzada interpuesto al haber transcurrido más de 5 días, entre la fecha de la resolución del TEAR y la de la comunicación de esa resolución al órgano legitimado para interponer el recurso; en segundo término, inidoneidad del escrito de interposición del recurso por carecer de alegaciones; finalmente, que la operación material gravada es una economía de opción y genera la disminución patrimonial denegada en la resolución impugnada.

Cuarto.- Distinta solución merece la cuestión sobre la inidoneidad del escrito presentado para producir los efectos de interposición de un recurso. También sobre este extremo tenemos doctrina reiterada de la que son muestra, entre otras muchas, la sentencia de 27 de Junio de 2008, en la que se afirma:

"... En efecto, y como ha tenido ocasión de declarar esta Sala, en la reciente sentencia de 30 de Enero de 2008, rec. de casación para la unificación de doctrina 92/03, "El art. 121.1 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-administrativas (R.P.E.A.), dispone que el recurso de alzada se interpondrá ante el Tribunal Regional o Local que hubiera dictado la resolución que se recurra en el plazo improrrogable de quince días, contados desde el siguiente al de su notificación. No obstante —dice el apartado 2—, si el recurso de alzada se promoviera por alguno de los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda o Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, "podrá" interponerse el recurso ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en el ya indicado plazo de quince días.

El contenido del escrito de interposición del recurso de alzada debe reunir una serie de requisitos.

Así, según el *art. 123.1* del citado R.P.E.A., de idéntica redacción al *art. 133.1 del Real Decreto 1999/1981*, en el escrito de interposición de la alzada debe exponer el recurrente los motivos en que se funde y podrá acompañar los documentos que estime pertinentes, sin que en la segunda instancia (la de alzada) sea procedente la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones, salvo en los casos previstos en el *apartado 2 del art. 122*.

A tenor del *art. 122.2*, de análoga redacción al *art. 132, apartado 2, del R.P.E.A. de 1981*, cuando el recurso se interponga directamente ante el Tribunal Central, en virtud de lo previsto en el apartado 2 del artículo anterior —es decir, cuando el recurso de alzada se promueva por alguno de los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda o Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria—, el Secretario General, dentro de un plazo de ocho días, reclamará el expediente con todas las actuaciones al Tribunal Regional o Local correspondiente, al que se enviará el escrito de interposición del recurso, con objeto de que se de vista del mismo, en unión de los expedientes, al reclamante y demás partes interesadas, con puesta de manifiesto de los expedientes durante el plazo de quince días para que en dicho plazo presenten las alegaciones que estimen convenientes (único supuesto de puesta de manifiesto del expediente para alegaciones en la segunda instancia además del caso de diligencias de prueba practicadas de oficio: *art. 124.2*).

Así pues, a diferencia de la posibilidad de iniciar la reclamación económica administrativa mediante escrito en el que el interesado se limite a pedir que se tenga por interpuesta la reclamación, a la manera de escrito de iniciación del proceso contencioso-administrativo, el escrito de interposición del recurso de alzada ha de contener necesariamente las alegaciones correspondientes (hechos, fundamentos jurídicos y petición que se concrete en el recurso) y los documentos que acompañen al mismo al no haber con posterioridad, en la segunda instancia de la vía económica administrativa, un trámite posterior de puesta de manifiesto del expediente para alegaciones y por ello no existe la posibilidad de iniciar el recurso de alzada mediante un escrito en el que el interesado se limite a pedir que se tenga por interpuesto el recurso, reservándose la realización de las alegaciones para un momento posterior.

Además, pues, de los requisitos comunes a todo escrito de iniciación de un procedimiento, el recurso de alzada deberá contener, obligatoriamente, los hechos y fundamentos jurídicos que justifiquen la pretensión del recurrente. Y así, el *art. 123.2 del Real Decreto 391/1996* (que es transcripción del *art. 133.2 del Decreto 1999/1981*) señala que “después de la presentación del escrito de interposición, no se admitirá documento alguno y el Tribunal mandará devolver de oficio los que se presenten, sin ulterior recurso”.

La doctrina ha precisado que, aún cuando el *art. 123.1 del R.P.E.A.* no exige la puesta de manifiesto previa del expediente para poder formular la interposición del recurso, parece evidente que si el recurrente estimase necesario el examen del expediente para fundar

debidamente el recurso, tendrá derecho a ello, pudiendo examinar tanto el expediente de gestión para constatar algún dato que estime de interés para articular el recurso como el expediente correspondiente a la primera instancia para verificar cualquier otro extremo. Negar el acceso del recurrente al expediente podría colocarle en situación de indefensión.

La interpretación conjunta de los arts. 121 y 123 del Real Decreto 3911/1996, al igual que la de sus homólogos arts. 131 y 133 del Real Decreto 1999/1981, determina, forzosamente, dada la radicalidad de los requisitos formales establecidos en los mismos para la viabilidad del recurso de alzada en vía económico administrativa y para que éste goce de la virtualidad de un acto impugnatorio propiamente dicho, que su escrito de interposición, en el plazo improrrogable de 15 días contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución del TEAR que se intenta impugnar, contenga, ya, como algo ínsito y connatural al mismo, la exposición de los motivos en que se funde en cuanto que —como expresamente se precisa— no es procedente en la segunda instancia el trámite de puesta de manifiesto del expediente ni habrá periodo de alegaciones, debiendo formularse éstas en el mismo escrito de interposición.

De no observarse todos los condicionantes expuestos, no se estaría ante la presencia de un recurso de alzada ordinario en sentido estricto, con todos sus elementos de contraste justificativos, sino ante una virtual pretensión, vacía de contenido.

El cumplimiento de las formalidades y plazos indicados en la interposición del recurso de alzada obliga a todos los intervinientes, sin posibilidad de la concesión de plazos de cortesía o de una interpretación que pueda beneficiar a una de las partes en detrimento del principio de seguridad jurídica (derivado del cumplimiento del indicado plazo y formalidades procedimentales). Como decía esta Sala en su sentencia de 21 de enero de 2002 (rec. de casación num. 7368/1996), el TEAC debió tratar al Director General de Tributos como una parte recurrente, sin privilegio procedimental alguno, al igual que si se tratara de un recurso de alzada de un contribuyente...

Item más, si el escrito de interposición del recurso es un mero anuncio, las demás partes interesadas, entre las que se incluye al reclamante a cuyo favor produce efectos la resolución impugnada, desconocerán los motivos de impugnación del órgano directivo, pues el plazo de alegaciones es común de quince días, como prevé el num. 3 del art. 122 del Real Decreto 3911/1996, lo que atentaría al derecho del administrado a la defensa y al orden público procesal pues primero debe exponer la parte que acciona y después la parte que ejerce la oposición. En conclusión, ni el Real Decreto 1999/1981 ni el Real Decreto 3911/1996 preveían un procedimiento de interposición del recurso de alzada ordinario distinto según que el recurrente fuera el propio reclamante o alguno de los órganos directivos legitimados para su interposición, sino un único procedimiento consistente en la formulación de alegaciones en el mismo escrito de interposición sin admitir posteriormente documento alguno, lo que convierte el anuncio previo en una pretensión vacía de contenido, como decíamos en la sentencia de 18 de septiembre de 2001, impidiendo así tener por planteado el recurso".

Quinto.- Lo razonado comporta la estimación del Recurso de Casación en Unificación de Doctrina que decidimos y del Recurso Contencioso-Administrativo; sin que sea procedente la imposición de las costas causadas en ambas instancias, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional . ■

■ **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sección: 2.**

■ **Sentencia de 22 de septiembre de 2008. N° de Recurso: 40/2004**

■ **Ponente: Excmo. Sr. Don Emilio Frías Ponce**

Responsabilidad de los administradores ante el cese de actividad por la sociedad.

En este recurso de casación para unificación de doctrina, el Tribunal Supremo se pronuncia sobre la responsabilidad de los administradores ante el cese de actividades por la sociedad, considerando que debe existir una conducta negligente ya que no se trata de un supuesto de responsabilidad objetiva.

Aunque la sentencia se dicta en relación a la LGT anterior a la vigente Ley 58/2003, los argumentos que utiliza afectan a la nueva regulación.

La sentencia de instancia estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto, pero manteniendo la corrección de la derivación de responsabilidad tributaria a los administradores, de conformidad con lo prevenido en el art. 40.1 párrafo segundo, al considerar que se habían cumplido los dos requisitos que el mismo exigía, esto es, la condición de administradores de los responsables, y el cese de la actividad de la sociedad, no admitiendo que en su interpretación fuera necesario atender a la concurrencia de culpabilidad

Fundamentos de derecho

Quinto.- Esta Sala no ha tenido ocasión de pronunciarse de forma directa sobre si los términos en que se expresaba el *párrafo segundo del art. 40.1 de la Ley General Tributaria* implicaba la admisibilidad de una responsabilidad objetiva de los administradores en los supuestos de cese en la actividad con independencia de cuál hubiera sido su comportamiento, si existían obligaciones tributarias pendientes a cargo de la sociedad, o si, por el contrario, la responsabilidad en estos casos sólo podía exigirse cuando el administrador de la sociedad que cesaba en sus actividades había incurrido en una falta de diligencia.

En la actualidad, no hay duda que la nueva Ley General Tributaria remarca la idea de que para exigir la responsabilidad del administrador en estos casos se precisa de una concreta conducta obstativa para el pago de las deudas tributarias.

Esta misma interpretación debe mantenerse también a juicio de la Sala, durante la vigencia de la *Ley de 1963*, no obstante la expresión “en todo caso” que utilizaba el precepto discutido y ello por las siguientes razones:

En primer lugar porque de mantenerse que el *art. 40.1, párrafo 2* consagraba una responsabilidad objetiva o sin culpa ello supondría la quiebra de un principio básico en las sociedades mercantiles, que es el de la separación de responsabilidad patrimonial entre las sociedades mercantiles y sus socios o administradores, pudiendo ser muchos los supuestos en que la sociedad cesa en el ejercicio de sus actividades y el administrador no puede hacer nada por mantener el cumplimiento de las obligaciones fiscales de aquélla.

En segundo lugar; porque si el legislador hubiera querido introducir un tipo de responsable subsidiario sin ningún elemento que recogiese la violación de un deber así lo hubiera establecido de forma expresa...

En cuarto lugar; porque otra interpretación supondría separarse de la regulación mercantil, que fue la que ha seguido siempre la *Ley General Tributaria*...

Por todo ello, ha de concluirse que la responsabilidad del administrador no puede entenderse en los supuestos de cese en la actividad de la entidad de forma objetiva, ya que dicha responsabilidad no puede derivar sólo de la existencia de unas deudas tributarias, sino que la misma tiene su fundamento en la conducta al menos negligente del administrador que omite la diligencia precisa para poner a la sociedad en condición de cumplir las obligaciones tributarias pendientes y, en su caso, llevar a efecto la disolución y liquidación de la sociedad, haciéndose partícipe con la sociedad del incumplimiento de la obligación tributaria, debiendo predicarse la negligencia no respecto del cumplimiento de las obligaciones en el momento en que éstas surgen sino respecto de la conducta posterior:

Sexto.- Por lo expuesto, procede estimar el recurso de casación interpuesto... ■

■ **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso.** **Sección: 2ª**

■ **Sentencia de 2 de octubre de 2008. N° de Recurso: 463/2004**

■ **Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzón Herrero**

Plazo prescriptivo de cuatro años que debe aplicarse a las sanciones.

En este recurso de casación en unificación de doctrina, se pone fin a las divergencias existentes entre las sentencias de los Tribunales Superiores en relación al plazo prescriptivo de cuatro años que debe aplicarse a las sanciones a partir de la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente.

Fundamentos de derecho

Segunda.- ... la controversia se circunscribe a decidir si para los hechos constitutivos de sanción cuyos plazos han transcurrido en su integridad antes del 1 de Enero de 1999, el plazo de prescripción es el de cinco años, tesis sostenida por la sentencia impugnada, o, por el contrario, cuatro años, como mantiene la recurrente, y las sentencias de contraste que aporta.

La cuestión clave que ha de resolverse es la relativa a si las normas que regulan la prescripción de la acción para imponer sanciones tributarias pueden o no entenderse incluidas entre aquellas que regulan el régimen de infracciones y sanciones tributarias.

La respuesta viene condicionada por el carácter sustantivo o simplemente procedimental que se asigne a la prescripción.

Si tiene carácter sustantivo la aplicación de la retroactividad de la prescripción será preceptiva en aquellos casos en que resulte favorable.

Por el contrario, si solo se le reconoce carácter procedimental regirá la norma de aplicación temporal del derecho, sin posibilidad alguna de retrotraer su eficacia a resoluciones adoptadas con anterioridad.

Pues bien, tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo han afirmado la naturaleza material de la prescripción en la esfera de lo punitivo. Así el Tribunal Constitucional, en sus sentencias 83/1989, de 10 de Mayo, 157/1990, de 18 de Octubre, 12/1991, de 28 de Enero, 62/2001, de 17 de Marzo y 63/2005 de 14 de Marzo mantiene que la prescripción de los delitos y faltas por paralización del procedimiento puede ser considerada como institución de naturaleza sustantiva o material...

Por otra parte, esta Sala, en sentencia de 22 de Enero de 1991, de modo expreso declara que la aplicación del principio de retroactividad de la norma posterior más favorable al inculpado se refiere no sólo a la tipificación de la infracción y sanción sino también al nuevo plazo de prescripción, si resulta ser inferior...

Frente a la anterior no cabe alegar que las normas sobre prescripción suponen una plasmación concreta del principio general de seguridad jurídica y que afectan a cualesquiera relaciones y situaciones jurídicas entre el contribuyente y la Administración, pues todo ello no es óbice para que en relación con el derecho sancionador se apliquen los principios propios de esta materia...

En el presente caso, resulta patente que el acta de inspección se levanta con posterioridad a los cuatro años desde la fecha de finalización del plazo para la presentación de la declaración, por lo que procede aplicar la prescripción en cuanto a la sanción. ■

■ **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso.** **Sección: 2.**

■ Sentencia de 19 de septiembre de 2008. N° de Recurso: 64/2005

■ **Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timón**

Recurso de casación para la unificación de doctrina en el que se declara la sujeción –sin exención– de las expropiaciones al ITP cuando el sujeto beneficiario es un particular salvo que el sujeto expropiado sea un empresario o profesional y la finca expropiada esté afecta a su actividad, al considerarse en el IVA como una entrega de bienes.

Fundamentos de derecho

Quinto.- La cuestión que se plantea en el presente recurso ha sido ya resuelta en las Sentencias de esta Sala de 3 de mayo y 22 de diciembre de 2006 dictadas también en la misma modalidad casacional de unificación de doctrina...

En la Sentencia de 3 de mayo de 2006, en forma en la que ahora hemos de insistir, en aplicación del principio de unidad de doctrina, se dijo:

“...Quinto.- La cuestión esencial que ha de resolverse consiste en determinar si la adquisición de bienes por vía de expropiación forzosa constituye o no el hecho imponible a que se refiere el *art. 7 del Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre*, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, vigente en el momento de los actos impugnados (en la actualidad *art. 7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre*).

Dicho precepto establecía, en su apartado 1 .A) que son transmisiones patrimoniales sujetas: A) Las onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas, señalando en el apartado 2 una serie de supuestos específicos de transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago

del Impuesto, entre los que no figura las adquisiciones por razón de expropiación forzosa, por lo que todo el debate queda centrado en la interpretación del *art. 7.1.A*).

Basta la lectura al precepto para advertir que el elemento configurador principal del hecho consiste en una «transmisión», en torno a la cual giran el resto de los elementos que la cualifican; así la transmisión debe ser «onerosa», por «actos inter vivos» y tener por objeto «bienes y derechos de contenido patrimonial».

En principio, estos elementos concurren en las expropiaciones pues la transmisión por título de expropiación en nada se diferencia de una compra-venta....

Sexto.- Problema distinto, declarada la sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales de las adquisiciones por expropiaciones forzosas, es la procedencia o no de aplicar una exención.

Resulta evidente, desde luego, la inaplicabilidad del *art. 49 de la Ley de Expropiación Forzosa*, en cuanto se refiere al pago del precio que es percibido por el expropiado, no gravándose en este caso el citado precio, sino, como se ha dicho, la adquisición del bien objeto de expropiación por el beneficiario de ésta, por lo que habrá que acudir a las exenciones previstas en el Texto Refundido del Impuesto de 1980.

De su lectura se desprende que el *art. 48.1 A a)* (*art. 45 del vigente texto de 1993* sólo contemplaba una exención subjetiva en favor del Estado y las Administraciones Públicas Territoriales e Institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos, suprimiendo las antiguas exenciones objetivas cuando la transmisión en virtud de expropiación se realizaba en favor de personas, con determinadas condiciones y requisitos.

No cabe olvidar que el *art. 6.A.60 del antiguo Reglamento de Impuesto de Derechos Reales* y sobre

Transmisión de bienes, aprobado por *Decreto 15 de enero de 1959*, concedía exención a... Las adquisiciones que por el sistema de expropiación forzosa que se refiere el *art.*

121 de la Ley 12 de mayo de 1956...

También el *art. 65 del Texto Refundido, aprobado por Decreto de 6 de abril de 1967*, concedía en su *art. 65.1* exención objetiva a «las transmisiones que por expropiación forzosa y para obras de desecación...

Sin embargo, ni el Texto Refundido de 1980, ni el vigente de 1993, contemplan exenciones objetivas en relación con la expropiación, por lo que sí el beneficiario es un particular queda sujeta al Impuesto de Transmisiones y no exenta la adquisición, salvo que el sujeto expropiado sea un empresario o profesional y la finca expropiada esté afecta a su actividad, al considerarse en el IVA como una entrega de bienes (*art. 8.Dos 3 de la vigente Ley 37/1992, de 28 de diciembre* , que establece que también se considerarán entregas de bienes «las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosas»." ■

■ Comentario de Jurisprudencia del TJCE

■ **Francisco Alfredo García Prats**

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Miembro de la AEDAF
Universitat de València

Sentencia del TJCE (Gran Sala) 16 de septiembre de 2008.

■ **Asunto: C-288/07, Isle of Wight Council**

■ **Partes:** The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs y Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council, West Berkshire District Council

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Artículo 4, apartado 5 – Actividades desarrolladas por un organismo de Derecho público – Explotación de aparcamientos de pago – Distorsiones de la competencia – Significado de los términos “lleve a” y “grave”

I. Antecedentes y cuestiones planteadas.

A consecuencia de la Sentencia del TJCE de 14 de diciembre de 2000, *Facenda Pública* (C-446/98, Rec. P. I-I 1435), unas 127 entidades locales del Reino Unido que alquilaban plazas en aparcamiento solicitaron la devolución del IVA previamente satisfecho porque estimaron que en virtud del artículo 4.5 apartado primero de la Sexta Directiva no deberían haber estado sujetas a dicho impuesto. Con anterioridad, las entidades locales aceptaban la sujeción de dichas actividades de explotación de aparcamientos.

De entre las entidades reclamantes, se toma algunas de ellas como muestra representativa del conjunto de las entidades locales, incluyendo las administraciones encargadas de una isla, un área rural, un área urbana y una región.

Al no considerar dichas entidades que tenían la condición de deudoras del IVA por la actividad de explotación de aparcamientos, solicitaron la devolución del IVA previamente abonado.

Ante la negativa de los Commissioners, las entidades locales interpusieron un recurso contra la resolución ante el VAT and Duties Tribunal de Londres. El Tribunal londinense consideró que la cuestión interpretativa debía dilucidarse caso por caso, en atención a las peculiaridades de cada entidad pública, pero consideró que la no consideración como sujetos pasivos del IVA de dichas entidades no llevaba a distorsiones graves de la competencia. Por tanto, cada una de las entidades locales quedaba exenta del IVA en relación a los rendimientos derivados de la explotación de aparcamientos.

Los Commissioners apelaron la resolución del VAT and Ruties Tribunal de Londres ante la High Court of Justice de Inglaterra y Gales (Chancery Division), considerando que debía interpretarse la expresión en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia, incluido en el artículo 4.5, párrafo segundo de la Sexta Directiva.

La High Court of Justice suspende el procedimiento y plantea al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Debe apreciarse la expresión “distorsiones de la competencia” respecto de cada organismo público, de forma que, en el contexto del presente asunto, la existencia de tales distorsiones deba determinarse tomando como referencia el área o las áreas en las que el organismo concreto de que se trata explote aparcamientos, o bien tomando como referencia la totalidad del territorio nacional del Estado miembro?
- 2) ¿Cuál es el significado de [la expresión] “lleve a”? Concretamente, ¿qué grado de probabilidad o qué nivel de certeza se requiere para que se cumpla esta condición?
- 3) ¿Cuál es el significado del término “grave”? Concretamente, ¿significa “grave” un efecto sobre la competencia que sea algo más que insignificante o *de minimis*, un efecto “sustancial” o un efecto “excepcional”?»

2. Comentario

El Tribunal acude a la interpretación de la Sexta Directiva conforme a su finalidad, y estructura para resolver la determinación del significado de los términos contenidos en el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo de la Sexta Directiva del IVA, así como al lugar que dicho precepto ocupa dentro del sistema común del IVA. Al mismo tiempo, para apreciar las implicaciones de su significado acude a descifrar las exigencias del principio de neutralidad y del de seguridad jurídica.

De este modo, el Tribunal considera que la apreciación de la distorsión de la competencia entre el sector privado y el sector público debe llevarse a cabo con respecto a la actividad de que se trate, en sí misma considerada, sin que resulte correcto el análisis sobre la base de un mercado local específico.

El Tribunal no entra a considerar, así, la pretensión de las entidades locales que exigía la verificación de las distorsiones de la competencia con respecto a cada organismo público en particular y a sus condiciones de mercado. Hacerlo así supondría una vulneración del principio de neutralidad pero, fundamentalmente, una contradicción del principio de seguridad jurídica. El Tribunal entra a considerar los efectos del artículo 5.4 de la Sexta Directiva para concluir que como excepción a la regla general, los Estados, regiones, provincias, municipios y demás organismos de Derecho público no tienen la consideración de sujetos pasivos.

Recuerda el TJCE que la excepción a la sujeción de las actividades de los organismos públicos al IVA exige la concurrencia de dos requisitos:

- el ejercicio de actividades por parte de un organismo público;
- la realización de estas actividades en su condición de autoridad pública, considerándose como tales las que realizan los organismos de Derecho público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos válidos.

Debe ser el juez nacional el que califique la actividad llevada a cabo en consonancia con dicho criterio.

Sin embargo, dicha excepción viene delimitada por una excepción a la misma, que constituye la confirmación del principio general de sujeción de todas las actividades económicas al IVA. Esta excepción a la excepción del artículo 5.4.primerο viene concretada en el artículo 5.4.segundo Sexta directiva, cuando no considerar a los entes públicos como sujetos pasivos genere distorsiones graves en la competencia.

El artículo 5.4.primerο debe ser interpretado, como excepción a la regla general de sujeción de todas las actividades de carácter económico de forma estricta, en tanto en cuanto suponen una excepción a la sujeción general, y en tanto en cuanto vengan estrechamente vinculadas al uso de prerrogativas de poder público.

El artículo 5.4 segundo, en cambio, no debe ser objeto de interpretación estricta, a riesgo de vulnerar el principio de neutralidad y el de generalidad. El ejercicio de funciones públicas por parte de los entes públicos no determina la aplicación de la excepción a la sujeción de dichas actividades cuando:

- el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia, o también
- si las actividades se encuentran enumeradas en el anexo D de la Sexta Directiva, a no ser que su volumen sea insignificante. En este caso, se presume que la no consideración de los organismos de derecho público como sujetos pasivos del IVA lleva a distorsiones de la competencia, salvo que su volumen de actividades sea insignificante.

Del artículo 5.4. tercero, se desprende que la consideración como sujeto pasivo resulta de la realización de las actividades enumeradas en sí mismas consideradas, con independencia de que un organismo de derecho público tenga que hacer frente o no a algún tipo de competencia a nivel del mercado local en el que lleva a cabo esas actividades.

El Tribunal reconoce que pueden existir otras actividades de naturaleza esencialmente económica realizadas por entes públicos que no están enumeradas en el anexo D y que pueden variar de un Estado miembro a otro o de un sector económico a otro. A dichas actividades les resulta aplicable el artículo 5.4.segundo de la Sexta Directiva.

El TJCE considera que los párrafos segundo y tercero del artículo 5.4 persiguen un mismo objetivo, que no es otro que el de limitar el ámbito de aplicación de la no consideración como sujetos pasivos de los organismos de Derecho público (artículo 5.4. primerο), con el fin de dar cumplimiento a la regla general (artículos 2.1; 4.1 y 2 Sexta Directiva) por la que toda actividad de naturaleza económica se encuentra en principio sujeta a IVA.

Por ello, los párrafos segundo y tercero del artículo 5.4 deben ser objeto de interpretación conjunta. Ello **significa que la condición de los entes públicos como sujetos pasivos del IVA resulta de la realización de una actividad determinada en sí misma considerada, con independencia de que los referidos organismos tengan que hacer frente o no a algún tipo de competencia al nivel del mercado local en el que desarrollan esa actividad.**

Dicha conclusión se ve corroborada por los principios de neutralidad y de seguridad jurídica.

El principio de neutralidad se opone a que los operadores económicos sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA.

El artículo 5.4.segundo tiene por objeto garantizar el respeto del principio de neutralidad, por lo que la excepción al principio general debe interpretarse de modo que se menoscabe lo menos posible el principio referido.

Dicho principio de neutralidad no debe interpretarse únicamente en comparación entre operadores privados y organismos de derecho público, sino entre estos propios organismos de derecho público. Por ello debe analizarse la existencia de distorsiones tomando como referencia a la actividad en sí misma considerada, con independencia de las condiciones de competencia del mercado local.

Además, el Tribunal alega las exigencias del principio de seguridad jurídica, según el cual la legislación comunitaria debe ser precisa y su aplicación previsible para los justiciables. Según dicha afirmación, Este **imperativo de seguridad jurídica** se impone con rigor especial cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen.

El principio de seguridad jurídica debe ser respetado tanto por las instituciones comunitarias como por los Estados miembros en el ejercicio de los poderes que les confieren las directivas comunitarias. Ello implica que el análisis de las distorsiones de competencia no puede llevarse a nivel local, puesto que exigiría una revaluación sistemática, análisis económicos complejos de las condiciones de competencia local, que puede resultar particularmente difícil. De plantearse la interpretación del artículo 5.4. segundo conforme a las condiciones del mercado local se pondría en peligro los principios de neutralidad fiscal y de seguridad jurídica, por lo que las entidades locales no podrían prever con la certidumbre necesaria para llevar a cabo sus actuaciones si un mercado local reúne dichas condiciones y por tanto si las entidades locales se encuentran o no sujetas a IVA.

Por ello se propone la interpretación del artículo 4.5 párrafo segundo debe interpretarse en el sentido de que las distorsiones **graves** de la competencia a las cuales podría llevar la no consideración como sujetos pasivos de los organismos de Derecho público que actúen en el ejercicio de sus funciones públicas **deben evaluarse con respecto a la actividad de que se trate, en sí misma considerada, sin que dicha evaluación recaiga sobre un mercado local específico.**

De ahí que dos son las cuestiones relevantes:

- determinar cuándo las actividades de los entes públicos 'llevan a' distorsiones graves de la competencia;
- determinar cuándo se produce una distorsión 'grave' de la competencia.

La primera cuestión la resuelve el TJCE en el sentido de considerar que la expresión 'lleve a' en el artículo 4.5 segundo párrafo de la Sexta Directiva toma en consideración no sólo la competencia actual sino también la competencia potencial. Sin embargo, dicha competencia potencial no abarca la posibilidad meramente teórica de que un operador privado entre en el mercado de referencia, no apoyada por ningún elemento de hecho ni ningún indicio objetivo ni ningún análisis de mercado, por lo que la posibilidad potencial debe ser real y no meramente hipotética.

Se basa esta respuesta en la necesidad de interpretar la excepción de la regla general de forma estricta, por lo que el párrafo segundo del artículo 5.4, al restaurar la regla general, no puede ser objeto de interpretación restrictiva.

El Tribunal, en segundo lugar, considera que los entes públicos no pueden dejar de ser considerados sujetos pasivos del IVA únicamente en los casos en que la distorsión fuera sustancial o excepcional, por lo que deben serlo únicamente cuando las distorsiones de la competencia fueran insignificantes, puesto que de este modo se respeta el principio de neutralidad fiscal, el de generalidad, equiparando el trato de los operadores privados y el de los organismos públicos

Por ello, la distorsión 'grave' de la competencia **debe entenderse en el sentido de que las distorsiones de la competencia actuales o potenciales deben ser algo más que insignificantes.**

A juicio del TJCE, el término «grave» tiene por objeto restringir el ámbito de aplicación de la no consideración como sujetos pasivos, prevista en el artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, de los organismos de Derecho público por lo que respecta a las actividades mencionadas.

Para ello utiliza el mismo criterio interpretativo similar, atendiendo a la función que ocupa el artículo 5.4 segundo párrafo dentro del sistema de imposición previsto en la Sexta Directiva, restaurando la regla general de la sujeción al IVA de toda actividad de naturaleza económica, por lo que dicha disposición no puede ser objeto de interpretación restrictiva.

Así, la presente sentencia constituye una cierta reformulación de los criterios interpretativos expuestos en la sentencia *Facenda Pública*, anteriormente citada.

Sin en aquella sentencia se podía leer que **El artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que no se considera necesariamente que los organismos de Derecho público tengan la condición de sujetos pasivos cuando efectúen actividades cuyo volumen no sea insignificante. Sólo en el caso de que dichos organismos ejerzan una actividad o efectúen una operación enumerada en el anexo D de la Sexta Directiva 77/388, se puede tener en cuenta el criterio del carácter insignificante de dicha actividad o de dicha operación con el fin, si el Derecho nacio-**

nal ha hecho uso de la facultad establecida en el artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva 77/388, de excluirlas de la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el volumen es insignificante”, en la sentencia objeto del presente comentario la conclusión es, ciertamente, opuesta y diferente, atendiendo a una interpretación conjunta, contextual y teleológica. Así, según el criterio interpretativo de la nueva sentencia, ‘los párrafos segundo y tercero del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva están estrechamente vinculados, en la medida en que persiguen el mismo objetivo y se encuentran sujetos a la misma lógica, **procede interpretar el término «grave» en el sentido de que sólo puede admitirse la no consideración como sujetos pasivos de los organismos públicos en el caso en que ello únicamente lleve a distorsiones de la competencia insignificantes.**’

De este modo, el criterio interpretativo que servía para dilucidar el caso de los aparcamientos públicos en el asunto portugués *Facenda Pública*, parece no servir en el asunto inglés, sobre la base de una necesaria y conveniente interpretación conjunta de la Sexta Directiva en atención a sus objetivos y su posición en el sistema.

Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

- 1) El artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, 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 las distorsiones graves de la competencia a las cuales podría llevar la no consideración como sujetos pasivos de los organismos de Derecho público que actúen en el ejercicio de sus funciones deben evaluarse con respecto a la actividad de que se trate, en si misma considerada, sin que dicha evaluación recaiga sobre un mercado local específico.
- 2) Los términos «lleve a», en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Directiva 77/388, deben interpretarse en el sentido de que toman en consideración no sólo la competencia actual, sino también la competencia potencial, siempre y cuando la posibilidad de que un operador privado entre en el mercado de referencia sea real y no meramente hipotética.
- 3) El término «grave», en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Directiva 77/388, debe entenderse en el sentido de que las distorsiones de la competencia actuales o potenciales deben ser algo más que insignificantes. ■

Sentencia del TJCE (Sala Segunda) de 2 de octubre de 2008.

■ **Asunto:** C-360/06. **Bauer**

■ **Partes:** Heinrich Bauer Verlag Beteiligungs GmbH Y Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg

■ **Síntesis:** Libertad de establecimiento – Legislación tributaria – Impuesto de sociedades – Valoración de las participaciones no cotizadas en sociedades de capital.

I. Antecedentes y cuestiones planteadas.

La presente sentencia tiene como objeto determinar la adecuación al derecho comunitario de la aplicación de reglas diferentes de valoración aplicables a las participaciones en entidades domésticas y en entidades extranjeras, a efectos de la liquidación del impuesto sobre el patrimonio.

Heinrich Bauer Verlag KG (denominado en la sentencia como HB) es la sociedad matriz de Heinrich Bauer Verlag Veteiligungs GMBH (denominado en la sentencia como HBV), que posee participaciones en dos sociedades establecidas en el extranjero, una sociedad en comandita española, Bauer Ediciones Sociedad en Comandita (HBE), y Basar Zeitungs- und Verlagsgesellschaft mbH und Co. Kg de Austria (WBC).

Según el Derecho alemán, en el marco de la valoración de las participaciones de sociedades de capital no cotizadas a efectos de liquidar el impuesto sobre el patrimonio, las participaciones de éstas en **sociedades personalistas extranjeras** se evalúan según su valor de mercado, mientras que en el caso de las participaciones en las sociedades personalistas nacionales la valoración se basa únicamente en el valor patrimonial. Si el valor de mercado no puede determinarse mediante referencia a una transmisión que haya tenido lugar en los doce meses anteriores a la valoración, se determinará sobre la base del valor patrimonial y de las expectativas de beneficio de la sociedad de la que se trate. En consecuencia, mientras las participaciones en entidades nacionales se valoran por su valor intrínseco o valor patrimonial, las participaciones en entidades extranjeras incluyen también sus expectativas de beneficio, asimilándose al valor de mercado.

Considerando que dicha diferencia en los criterios de valoración puede suponer una restricción en origen a la libertad de establecimiento, y teniendo en cuenta la doctrina del TJCE sobre restricciones a la libertad de establecimiento, el Tribunal remitente no identifica ningún objetivo legítimo compatible con el Tratado CEE. También considera que las libertades fundamentales no resultan aplicables a la inversión en las participaciones de la sociedad filial austríaca.

Con todo, el Finanzgericht Hamburg decide suspender el procedimiento y plantear al

Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Es contrario al artículo 52 en relación con el artículo 58 del Tratado [...] el hecho de que, en el marco de la valoración de participaciones no cotizadas en sociedades de capital, se atribuya a la participación en una sociedad personalista nacional un valor inferior al de la participación en una sociedad personalista establecida en otro Estado miembro?»

2. Comentario

El Tribunal de Justicia aplica a este caso su consolidada doctrina acerca de la incidencia de las libertades fundamentales –en este caso, de la libertad de establecimiento– sobre el diferente trato tributario asignado a los componentes externos del hecho imponible frente a los correspondientes a los componentes internos del hecho imponible.

El Tribunal sigue su planteamiento tradicional en el descubrimiento de la existencia de una vulneración del ordenamiento comunitario, si bien, como analizaremos a lo largo del comentario, incorpora una serie de matices de interés.

En primer lugar, el Tribunal delimita temporalmente la aplicación de las libertades fundamentales al supuesto de hecho, para confirmar la consideración del Tribunal nacional:

-La libertad fundamental de establecimiento no puede ser alegadas en relación con la participación de la empresa alemana en la empresa austríaca en 1988, puesto que Austria no era miembro de la Comunidad Europea (incorporación el 1 de enero de 1995), no se había firmado el Acuerdo del EEE (entrada en vigor el 1 de enero de 1994),

-La libre circulación de capitales no genera situaciones jurídicas particulares a favor de la empresa afectada puesto que la supresión de las restricciones a los movimientos de capitales tuvo lugar en virtud de la Directiva 88/361/CEE del Consejo de 24 de junio de 1988, debiéndose adaptarse el Derecho nacional a la misma a más tardar el 1 de julio de 1990, por lo que no resultaba operativo en el asunto en el año 1988.

De este modo, la delimitación de los efectos del ordenamiento comunitario al caso de autos se circunscribe a la participación de la empresa alemana en la sociedad comanditaria española.

Al efecto el Tribunal de Luxemburgo considera que la libertad de establecimiento despliega sus efectos a partir del siguiente planteamiento.

La libertad de establecimiento comprende el derecho a ejercer una actividad por cuenta propia en el Estado miembro de que se trate por medio de una sucursal o agencia, ejerciéndose en las mismas condiciones que las definidas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales. En relación con las sociedades, su domicilio sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado.

La libertad de establecimiento tiene como misión asegurar el trato nacional en el Estado miembro de acogida. Sin embargo, también se opone a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación y que responda a la definición del artículo 58 del Tratado.

La libertad de establecimiento afecta aquellas disposiciones nacionales que se aplican a la posesión por un nacional o por una sociedad del Estado miembro de una participación tal en el capital de una sociedad establecida en otro Estado miembro que le confiere una influencia real en las decisiones de dicha sociedad y le permita determinar las actividades de ésta. Así sucede cuando una sociedad residente es titular de una participación del 100% en el capital de una sociedad establecida en otro Estado miembro o cuando todas las participaciones de una sociedad que tiene su domicilio en un Estado miembro se encuentran, directa o indirectamente, en poder de los miembros de una misma familia, residentes en otro Estado miembro, quienes tienen los mismos intereses, adoptan las decisiones relativas a la sociedad de común acuerdo, a través de un mismo representante en la junta general de la sociedad, y determinan sus actividades.

En todo caso, sin embargo, el Tribunal refuerza el contenido económico del derecho derivado del ejercicio de la libertad de establecimiento – confiriéndole una influencia real en las decisiones de la sociedad personalista establecida en otro Estado miembro y le permita determinar las actividades de ésta-, y siempre que el ejercicio efectivo de dicha libertad sea verificado por parte del Tribunal nacional –corresponde al tribunal remitente verificar si ésa es la situación en el asunto principal-. El Tribunal de Luxemburgo se aparta con este enfoque de anteriores planteamientos genéricos, automáticos y maximalistas con los que proclamaba la primacía maximalista del ordenamiento comunitario, en pos de una verificación del ejercicio efectivo de los derechos de contenido económico que otorga el ordenamiento comunitario reforzando con ello la colaboración entre los tribunales nacionales y el TJCE a los efectos de garantizar la eficacia del ordenamiento comunitario.

Verificada la protección de la libertad de establecimiento por el ejercicio efectivo de sus derechos, el Tribunal considera que la libertad de establecimiento queda restringida por la normativa fiscal aplicada por Alemania, a partir del siguiente razonamiento lógico.

La situación fiscal de una sociedad alemana que tiene una participación en el capital de una sociedad personalista establecida en otro Estado miembro es menos favorable en relación con el impuesto sobre el patrimonio exigible que cuando dicha sociedad tiene una participación en una sociedad personalista establecida en Alemania.

A estos efectos, el Tribunal de Luxemburgo analiza la incidencia de la normativa comunitaria, sin verificar el contexto fáctico y normativo interno en el que se inserta la cuestión prejudicial, que corresponde en todo caso al Tribunal remitente, por lo que el error en dicha apreciación debe ser verificado por el Tribunal nacional.

La diferencia de trato entre las participaciones en una sociedad personalista alemana y una

sociedad personalista extranjera genera una desventaja fiscal para la sociedad matriz alemana. Dicha desventaja fiscal la disuade de participar en el capital de una sociedad personalista establecida en otro Estado miembro por lo que constituye una restricción a la libertad de establecimiento.

La restricción a la libertad de establecimiento sólo puede justificarse si:

- persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado;
- se encuentra justificada por razones imperiosas de interés general.

En este caso, la medida restrictiva:

- debe ser adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue;
- no debe ir más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.

Ninguna de las razones de interés general alegadas por el gobierno alemán son aceptadas por parte del TJCE en el caso enjuiciado.

No se aprecia coherencia fiscal en la diferente regla de valoración de las participaciones en sociedades personalistas domésticas y domiciliadas en otros Estados miembros, puesto que no se demuestra la existencia de vínculo directo entre la ventaja fiscal atribuida a las participaciones en el capital de una sociedad personalista establecida en Alemania y un gravamen fiscal correlativo.

Tampoco se acepta en este caso la alegación de la eficacia de los controles fiscales puesto que, aunque no fuera aplicable la Directiva 77/799/CEE, dicha circunstancia no podría justificar que el método de cálculo del valor de las participaciones en sociedades establecidas en otros Estados miembros se realice de forma desventajosa. No puede alegarse dificultades administrativas puesto que en todo caso, a juicio del TJCE, las autoridades fiscales podrían solicitar a los propios contribuyentes que aporten los elementos de prueba que esas autoridades estimen necesarios para calcular el valor de las participaciones de dichos contribuyentes en sociedades establecidas en otros Estados miembros.

De ahí que el TJCE concluya que dicha norma tributaria resulta contraria al ejercicio de la libertad de establecimiento por parte de las sociedades alemanas mediante la adquisición de una participación en una sociedad personalista extranjera que pueda conferirle una influencia real en las decisiones de la sociedad personalista establecida en otro Estado miembro y le permita determinar las actividades de ésta.

3. Fallo

A falta de justificación válida, los artículos 52 del Tratado CEE (posteriormente artículo 52 del Tratado CE, actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) y 58 del Tratado CEE (posteriormente artículo 58 del Tratado CE, actualmente artículo 48 CE), se oponen a la aplicación de una legislación fiscal de un Estado miembro en cuanto, en el marco de la valo-

ración de participaciones no cotizadas de una sociedad de capital en circunstancias como las del litigio principal, dicha legislación tiene por efecto atribuir a la participación de esa sociedad en el capital de una sociedad personalista establecida en otro Estado miembro un valor más elevado que a su participación en una sociedad personalista establecida en el Estado miembro de que se trata, siempre que, no obstante, tal participación pueda conferirle una influencia real en las decisiones de la sociedad personalista establecida en otro Estado miembro y le permita determinar las actividades de ésta. ■

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



Doctrina Administrativa



Resoluciones TEAC



Asociación Española de

Asesores Fiscales



DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Resoluciones TEAC

Las medidas cautelares en la reciente doctrina del TEAC.

Entre las más recientes resoluciones dictadas por el TEAC, encontramos varios acuerdos referidos a la adopción de medidas cautelares y, más concretamente, a casos en que estas medidas han consistido en el embargo (cautelar) de créditos o derechos de que era titular el sujeto afectado por la medida, lo que nos permite dar noticia ordenada de los criterios sostenidos al efecto por aquel órgano.

Para empezar, advertiremos que la regulación del tema se encuentra en el artículo 81 del Reglamento General de Recaudación de 2005 (aprobado por el Real Decreto 939/2005) que dispone:

“Artículo 81. Embargo de otros créditos, efectos y derechos realizables en el acto o a corto plazo

Cuando se trate de créditos, efectos y derechos realizables en el acto o a corto plazo no regulados en el artículo anterior, se procederá como sigue:

- a) Si se trata de créditos, efectos y derechos sin garantía, se notificará la diligencia de embargo a la persona o entidad deudora del obligado al pago, apercibiéndole de que, a partir de ese momento, no tendrá carácter liberatorio el pago efectuado al obligado. Cuando el crédito o derecho embargado haya vencido, la persona o entidad deudora del obligado al pago deberá ingresar en el Tesoro el importe hasta cubrir la deuda. En otro caso, el crédito quedará afectado a dicha deuda hasta su vencimiento, si antes no resulta solventada. Si el crédito o derecho conlleva la realización de pagos sucesivos, se ordenará al pagador ingresar en el Tesoro los respectivos importes hasta el límite de la cantidad adeudada, salvo que reciba notificación en contrario por parte del órgano de recaudación.*
- b) Si se trata de créditos garantizados, también deberá notificarse la diligencia de embargo al garante o, en su caso, al poseedor del bien o derecho ofrecido en garantía, que podrá depositarse hasta el vencimiento del crédito. Vencido el crédito, si no se paga la deuda se promoverá la ejecución de la garantía, que se realizará siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 74.>>*

Fijado el punto de partida, la Resolución de 9 de julio de 2008 (Nº 00/2596/2006.Vocalía I^a) viene a declarar, en relación a la propia posibilidad de adoptar este tipo de medidas, que es preciso que existan indicios racionales de que, en caso de no adoptarse tales medi-

das, el cobro de las deudas se vería frustrado o gravemente dificultado artículo (81 de la LGT) lo que debe recogerse en la motivación del acto administrativo correspondiente, no bastando el hecho de que las deudas sean de elevada cuantía o que el acta se haya firmado en disconformidad, sino que es necesaria la constancia o la fundada sospecha de que por parte del deudor y del declarado responsable se han llevado a cabo actos tendentes a impedir a la Hacienda Pública el cobro de la deuda.

En el caso, los órganos de inspección de la Delegación Especial de la AEAT, habían acordado el embargo cautelar y aprehensión física del pagaré a favor del deudor, justificando la media en los siguientes motivos: a) El elevado importe de la deuda tributaria descubierta, así como la ausencia de activos de la empresa suficientes; b) La existencia entre los activos de la empresa de un pagaré con vencimiento el 16 de diciembre de 2005, por importe de ...€, que dada su volatilidad y su liquidez inmediata aconsejaba su embargo o aprehensión física; y c) El carácter de disconformidad del acta, ponía de manifiesto, no solo la discrepancia del obligado tributario respecto a su contenido, y de la regularización llevada a cabo, sino también, un indicio de la disconformidad en el pago de la deuda tributaria resultante.

La resolución declara en el Fundamento de Derecho Tercero lo siguiente:

“... resulta claro que a efectos de la procedencia de la adopción de medidas cautelares, es preciso que concurren los siguientes requisitos: 1º) que existan indicios racionales de que, en caso de no adoptarse tales medidas el cobro de las deudas se vería frustrado o gravemente dificultado; 2º) que las medidas adoptadas sean proporcionales al daño que se pretende evitar. La concurrencia en cada caso de los referidos requisitos, debe constar o al menos deducirse del correspondiente acuerdo de adopción de la medida cautelar.

Pues bien, en el acuerdo de adopción de medidas cautelares de que se trata, no se justifica en modo alguno que en caso de no adoptarse tales medidas el cobro de las deudas se vería frustrado o gravemente dificultado, limitándose a justificar las mismas en, el elevado importe de la deuda tributaria descubierta, la ausencia de activos en la empresa suficientes, la existencia entre los activos de la empresa de un pagaré que dada su volatilidad y liquidez inmediata aconsejaban su embargo o aprehensión física y finalmente, el carácter de disconformidad del acta.

Como puede observarse, en modo alguno se expone ni se justifica en el acuerdo de adopción de medidas cautelares, la necesidad o conveniencia de adoptar dichas medidas cautelares. Sin embargo tal justificación es absolutamente necesaria para la procedencia de la adopción de dichas medidas cautelares, ya ... que es necesario además la constancia o la fundada sospecha de que por parte del deudor y del declarado responsable se han llevado a cabo actos tendentes a impedir a la Hacienda Pública el cobro de la deuda, actuaciones éstas, a las que, como se ha dicho anteriormente, no se hace siquiera alusión en el acuerdo de adopción de medidas cautelares. Ello implica que dicho acuerdo deba considerarse falto de la necesaria motivación, lo cual conduce a la anulación del mismo.”

Tratándose de una anulación por falta de motivación, la resolución no se pronuncia sobre la retrotracción de actuaciones, posiblemente porque el transcurso del tiempo habría deja-

do sin justificación que se dictase ahora una nueva medida cautelar, aunque debidamente motivada.

En segundo lugar, la Resolución de 25 de junio de 2008 (Nº 00/2516/2007.Vocalía I Iª) viene a pronunciarse sobre la posibilidad misma de ordenar, como embargo preventivo practicado a un sujeto declarado responsable tributario, la retención en el pago de los derechos de cobro pendientes que se deriven de relaciones comerciales con diversas empresas. Cuestionada tal posibilidad por el reclamante, el TEAC resuelve muy sucintamente que: *“Por lo que se refiera a la alegación del imposible embargo de créditos futuros, el artículo 81 del vigente Reglamento General de Recaudación de 2 de septiembre de 2005, sobre embargo de créditos, lo permite, al hacer mención expresa a que el “crédito quedará afectado a dicha deuda hasta su vencimiento” (Fto. Jur. 3º).*

Declaración idéntica a la dictada en la Resolución de 11 de junio de 2008 (Nº 00/2515/2007.Vocalía I Iª).

A nuestro juicio, si bien del contenido de ambas Resoluciones no puede conocerse con precisión el objeto mismo del embargo —pues parece que afectaba a créditos que pudiesen nacer en el futuro—, es dudoso que el artículo 81 RGR ampare tal medida, pues de su literalidad, antes reproducida, se desprende otra cosa.

La tercera Resolución que reproducimos - Resolución de 9 de julio de 2008; nº 00/2615/2006;Vocalía I Iª- versa también sobre la forma en que debe acordarse una medida cautelar consistente en el embargo sobre un pagaré. La medida ordenaba al depositario, mantener su custodia hasta su vencimiento y posteriormente realizar su abono en la cuenta restringida del Tesoro Público. Al respecto el TEAC considera —Fto. Jur. 2º- que tal cautela *“debe considerarse incorrecta, dado que se adoptó una medida definitiva contraria a la finalidad cautelar prevista en el artículo 81 de la Ley General Tributaria, que lo que pretende es asegurar que los bienes y derechos permanezcan en el patrimonio del deudor hasta que eventualmente pueda llegar su ejecución, y por ello el embargo preventivo del pagaré una vez que venció el mismo debió transformarse en una traba o prohibición de disposición del dinero en cuenta bancaria, sustraído a la posibilidad de actos de disposición por parte de su titular, pero custodiado en esa misma cuenta y no en la del Tesoro, debiendo habido continuar en esa posición hasta que hubiese llegado el momento de su ejecución por la falta de ingreso en periodo voluntario de la liquidación y la conversión en definitiva de la medida cautelar dentro del procedimiento de apremio, todo ello sin perjuicio de la responsabilidad en que hubiera podido incurrir el depositario. Ello implica que el acuerdo deba considerarse no ajustado a derecho, lo cual conduce a la anulación del mismo y de la resolución del Tribunal Regional que lo confirmó...”*

Efectivamente, la cautela adoptada más bien respondía a un cobro en vía ejecutiva que a una medida preventiva ante el posible impago futuro de la deuda que se pretendía asegurar.

Finalmente la Resolución de 9 de julio de 2008 (Nº 00/3051/2006.Vocalía I Iª) resuelve la pretensión del reclamante para que la Administración le abonase intereses de demora,

pues el embargo cautelar había consistido en la aprehensión física de un pagaré a favor del deudor que se encontraba depositado en gestión de cobro en determinada entidad para proceder a su abono en la cuenta del Tesoro Público. El interesado, impugnando la liquidación que dio origen a la medida cautelar, había obtenido la suspensión de efectos de aquélla presentado aval, por lo que solicitaba el abono de intereses de demora desde el día en que se ordenó la inmovilización del dinero (2 de diciembre de 2005) hasta el día en que se produjo la devolución (25 de mayo de 2006), apoyándose para la procedencia de los mismos, tanto en la Ley General Tributaria como en la Ley General Presupuestaria.

El TEAC desestima la pretensión pues *“si bien el artículo 30 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, al regular las obligaciones y deberes de la Administración tributaria, establece que la Administración tributaria esta sujeta al cumplimiento de obligaciones de contenido económico y dentro de ellas a la obligación de satisfacer intereses de demora, no es menos cierto que de conformidad con el párrafo primero del citado artículo, “establecidas en esta ley” y en desarrollo del mismo, los artículos 31, 32, 33 y 34, regulan la obligación de satisfacer intereses de demora en los supuestos de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, devolución de ingresos indebidos y reembolso de los costes de las garantías, por lo que solo en estos casos la citada Ley General Tributaria establece la obligación de satisfacer intereses de demora a cargo de la Administración tributaria.*

En este mismo sentido se pronuncia la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, en cuyo artículo 24 establece que “En materia tributaria, de contratación administrativa y de expropiación forzosa se aplicará lo dispuesto en su legislación específica”

La decisión del TEAC, entendemos, es ajustada a la Ley, pues el título invocado por el reclamante –Ley General tributaria y Ley General Presupuestaria- no fue considerado adecuado a la naturaleza y fundamento de la solicitud.

■ Tribunal Económico-Administrativo Central

■ Resolución de 10 de julio de 2008 (Nº 00/4021/2006.Vocalía 2ª)

Actividad de promoción inmobiliaria. Estimación indirecta. Muestreo realizado entre compradores de viviendas sobre cantidades pagadas.

El TEAC declara que es procedente aplicar el régimen de estimación indirecta a la actividad de promoción inmobiliaria realizada por una entidad, cuando la Inspección había realizado un amplio muestreo entre los compradores de viviendas, llegando a la conclusión de que éstos habían realizado pagos en un importe superior al indicado en el contrato privado y en la escritura pública de compraventa. El método aplicado para fijar la base imponible consistía en deducir del muestreo realizado el porcentaje en que los pagos realizados superaban a los declarados, para aplicarlo a la totalidad de los compradores de las viviendas.

La única cuestión que se nos suscita respecto al caso es la necesaria constatación de los pagos realmente efectuados por los compradores de viviendas, pues las normas sobre la prueba contenidas en la Ley General Tributaria, no atribuyen a estas manifestaciones, sin más, valor probatorio.

I. Fundamentos de derecho

Cuarto.- ... en el presente expediente, se pone de manifiesto de los requerimientos efectuados a los compradores de las viviendas, que la mayoría del muestreo efectuado (67,79%) reconoce en diligencia haber satisfecho por la compra un importe superior al indicado en el contrato privado y en la escritura pública, indicando el importe de más pagado. También se pone de manifiesto que los compradores, previamente a la compra, han efectuado un reintegro de sus cuentas en efectivo que fue entregado a la promotora. En la resolución del Tribunal Regional se citan numerosas resoluciones en las que son estas declaraciones o testimonios con terceros los que han determinado la aplicación del régimen de estimación indirecta en sociedades inmobiliarias, justificando así lo argumentado en contra de la aplicación de dicho régimen por el reclamante.

Hay que indicar que, tal como indicó este Tribunal en anteriores ocasiones, la no comunicación al interesado reclamante de haber realizado actuaciones cerca de los compradores no supone indefensión para el mismo ya que pudo y debió alegar lo que estimó procedente en las distintas instancias, no existiendo por parte de la Administración obligación de comunicar al interesado la realización de actuaciones de información para con terceros, rechazando así cualquier consideración que al respecto pueda efectuar el reclamante.

...También se indica por el reclamante que la Inspección en lugar de realizar un muestreo debió recabar más información efectuando un cálculo aproximado del tiempo que tardaría la Inspección en obtener información de todos los compradores (un año) y determi-

nar la base imponible en régimen de estimación directa...A juicio de este Tribunal no puede tacharse de insuficiente el muestreo realizado por la Inspección cuando abarca a un total del 27,83% de la totalidad de los compradores de viviendas que es el elemento por el que se incrementan las bases imponibles...

Por tanto el método seguido por la Inspección para fijar la base imponible se basa, tal como se indica en el acta y en el informe inspector en las manifestaciones de los compradores de las viviendas reconociendo haber pagado un precio mayor...

■ **Tribunal Económico-Administrativo Central**

■ **Resolución de 23 de julio de 2008 (N° 00/1036/2007.Vocalía I Iª)**

Sucesión por el cónyuge supérstite de deuda tributaria.

La Resolución afecta al cónyuge supérstite que ha heredado al fallecido, quien había sido declarado responsable tributario de una deuda y de una sanción impuestas a la sociedad de la que fue administrador.

El TEAC entiende que los importes correspondientes a la deuda tributaria a cargo del responsable son objeto de sucesión, por lo que el heredero adquiere también esta deuda. Sin embargo, anula la parte correspondiente a las sanciones que también formaban parte de lo exigido al responsable fallecido. Es decir, en el fondo de la resolución late la idea de que las distintas partes que componen la deuda exigida a un responsable (cuota y sanciones), mantienen su naturaleza en caso de sucesión.

I. Fundamento de derecho

Segundo.- ... no se trata aquí de enjuiciar la procedencia de la responsabilidad de la recurrente, porque no se le imputa ninguna. La declaración de responsabilidad se dictó contra su marido, y dado que ha fallecido, la deuda ha de satisfacerse con los bienes de éste. En consecuencia, la derivación de responsabilidad sólo afecta a la recurrente en el caso de tener derecho a la herencia y aceptarla... el artículo 89 de la misma norma (*se refiere a la LGT*) establece que las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos o legatarios, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia. El heredero del deudor fallecido asume la obligación tributaria desde el momento de la aceptación de la herencia, y la asume con toda la tramitación que hasta entonces se haya llevado a cabo, sin que haya que retrotraer las actuaciones puesto que su posición no es la de un nuevo declarado responsable subsidiario, sino que sustituye al que lo era. Conforme a cuanto antecede, no se trata de que este Tribunal Central sustituya a los órganos de gestión declarando la responsabilidad subsidiaria de la interesada, sino

sólo su asunción de la obligación tributaria en caso de aceptación de la herencia...

Quinto.- Finalmente, es necesario indicar que el fallo del Tribunal Regional no es ambiguo, puesto que ordena un nuevo cálculo de las sanciones, de acuerdo con lo indicado en el párrafo tercero del fundamento de derecho quinto y en el último párrafo de la página 8 de su resolución, correspondiente al fundamento de derecho sexto. En todo caso, puesto que el responsable subsidiario ha fallecido y se ha personado su viuda con el presente recurso de alzada, es de aplicación lo dispuesto en el artículo 89.3 de la Ley 230/63 General Tributaria, que establece que a la muerte de los sujetos infractores, no serán transmisibles a sus herederos las sanciones, razón por la cual se anula su exigencia a la recurrente en el presente acto.

■ Tribunal Económico-Administrativo Central

■ Resolución de 23 de julio de 2008 (Nº 00/4059/2006.Vocalía 9ª)

Excesos de cabida. No están sujetos al ITP en la modalidad TPO

Los excesos de cabida que se inscriben en virtud de lo dispuesto en el artículo 298 del Reglamento Hipotecario no están sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

El recurso se interpone por el Director General de Tributos contra la resolución dictada en primera instancia en la que se declaraba ser "la cabida o extensión superficial ... una circunstancia de la inscripción registral de las mismas (*fincas*) que no atañe a la realidad jurídica sino sólo a la realidad material o física del inmueble inmatriculado, y que por lo mismo, no está garantizada por la fe pública registral quedando fuera del amparo de la presunción legal de exactitud de los asientos del Registro, que opera respecto de la existencia, titularidad y extensión de los derechos reales e inmobiliarios inscritos, pero no respecto a los datos meramente de hecho relativos a las características físicas y económicas de la finca que constituya el soporte material de aquellos". Así, si la variación en la extensión de las fincas se inscribe según lo previsto en el artículo 298 del Reglamento Hipotecario (certificación catastral o informe de técnico competente) tal acto no está sujeto a gravamen "al no constituir una transmisión y no constituir hecho imponible del Impuesto en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas".

I. Fundamento de derecho

Segundo.- Como premisa para establecer el criterio demandado se ha de señalar que, con anterioridad a la inscripción del exceso de cabida, nada obstaculiza el ejercicio de todas y cada una de las facultades dominicales respecto del bien en la totalidad de su superficie o

cabida real, por lo que en modo alguno cabe sostener que la regularización registral de la cabida real de la finca implique o determine “la ampliación del derecho de propiedad”, lo que impide entender incluido el supuesto en el apartado 1, B párrafo segundo del artículo 7 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; por otra parte, el apartado 2 de dicho precepto considera “transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto” determinados hechos y negocios jurídicos y en el epígrafe C), “Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación”; en el citado Título se regula la concordancia entre el Registro y la realidad jurídica extra registral, precisando el artículo 200 que la mayor cabida de fincas ya inscritas se podrá hacer constar por cualquiera de los dos medios, acta de notoriedad o expediente de dominio, que en el inciso inicial del precepto se habilitan para la reanudación del tracto sucesivo o por el autorizado en el artículo 205, que declara inscribibles los títulos públicos otorgados por personas que acrediten de modo fehaciente haber adquirido el derecho con anterioridad; ratifica todo ello que el exceso de cabida no constituye en sí hecho imponible del Impuesto y también implica que no podrá considerarse “transmisión a efectos de liquidación y pago del impuesto”, el exceso de cabida inscrito al amparo del artículo 298 del Reglamento Hipotecario pues, conforme al artículo 14 de la Ley 58/2003, General Tributaria, “No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible...”. ■