

Revista Técnica Tributaria

- La publicación del “listado de morosos” y de la indentidad de los “defraudadores” a la Hacienda Pública
- La reforma de la Ley General Tributaria. Novedades en relación con las reclamaciones económico-administrativas
- Reclamación y mediación en el proceso tributario italiano
- Las implicaciones fiscales en el Impuesto sobre Sociedades de los efectos contables retroactivos de fusiones y escisiones tras la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre
- Consideraciones críticas de las reliquidaciones giradas por la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones como consecuencia de la Tasa General De Operadores



Sumario

Presentación:

Tomás Marcos Sánchez	7
--------------------------------	---

Editorial:

La publicación del “listado de morosos” y de la indetentabilidad de los “defraudadores” a la Hacienda Pública Antonio Cayón Galiardo	13
---	----

Estudios:

La reforma de la Ley General Tributaria. Novedades en relación con las reclamaciones económico-administrativas César García Novoa	35
Reclamación y mediación en el proceso tributario italiano Luis María Romero Flor	65
Las implicaciones fiscales en el Impuesto sobre Sociedades de los efectos contables retroactivos de fusiones y escisiones tras la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre Diana Soto López	91
Consideraciones críticas de las reliquidaciones giradas por la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones como consecuencia de la Tasa general de operadores Pablo Chico de la Cámara y Antonio Serrano Acitores	105

Jurisprudencia:

STC de 6/07/2015. Recurso de amparo. Derecho a la legalidad penal y sancionadora	169
SAN de 16/07/2015. Infracciones y sanciones tributarias. Imposibilidad de ejecución de la sanción	171
SAN de 23/07/2015. IRNR. Devolución de ingresos indebidos. Retenciones. Principio de libre circulación de capitales	173
SAN de 23/07/2015. ISD. Solicitud de daños y perjuicios por aplicación de una normativa contraria a Derecho Comunitario. Allanamiento de la Abogacía del Estado	176
SAN de 15/10/2015. Actuaciones inspectoras. Documentación. Rectificación del acta de inspección. Omisión del trámite de audiencia	178
STSJCL de 10/09/2015. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Sucesiones mortis causa. Base imponible	180
STSJCV de 28/10/2015. Actuaciones inspectoras. Comprobación de valores	182
STSJM de 22/07/2015. Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Inviolabilidad del domicilio. Entrada y reconocimiento de fincas	183
STSJM de 21/09/2015. Procedimiento en vía económico-administrativa. Procedimiento de revisión. Limitación de la aportación de pruebas	184

Doctrina Administrativa:

RTEAC de 8/10/2015. Impuesto sobre Sociedades. Deducibilidad de los intereses de los préstamos participativos obtenidos de la sociedad vinculada	189
RTEAC de 22/10/2015. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. ITP/IVA. Transmisión de cuotas, de plena propiedad, de nuda propiedad y de usufructo, sobre un terreno arrendado para vallas publicitarias	192
RTEAC de 30/10/2015. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Obligados tributarios. Impugnación de acuerdos de declaración de responsabilidad cuanto en el mismo concurren o se acumulan dos supuestos de hecho distintos de responsabilidad tipificados en la norma de manera independiente	194
RTEAC de 30/10/2015. Medidas cautelares. Admisión a trámite de la solicitud de suspensión con dispensa total de garantía instada ante el Tribunal económico-administrativo. Suspensión cautelar	196
RTEAC de 5/11/2015. Domicilio Fiscal. Ineficacia del cambio. Concierto Económico con el País Vasco	198
RTEAC de 5/11/2015. Principio ne bis in idem en su vertiente procedimental	200
RTEAC de 17/11/2015. LGT. Notificaciones. Electrónicas. Sistema NEO	202

Comentario de Jurisprudencia del TJUE:

STJUE de 2/07/2015. Procedimiento prejudicial. IVA. Directiva 2006/112/CE. Entrega de bienes o prestación de servicios. Contrato de arrendamiento financiero	207
STJUE de 9/07/2015. Procedimiento prejudicial. Fiscalidad. Impuesto sobre el valor añadido. Sexta Directiva 77/388/CEE. Artículos 2, punto 1, y 4, apartado 1. Sujeción. Transacciones inmobiliarias	212
STJUE de 2/07/2015. Procedimiento prejudicial. IVA. Sexta Directiva 77/388/CEE. Artículo 17. Derecho a deducción. Deducción parcial. IVA abonado por sociedades de cartera para la adquisición de capitales invertidos en sus filiales	215
STJUE de 8/09/2015. Procedimiento prejudicial. Procedimiento penal relativo a delitos en materia del impuesto sobre el valor añadido (IVA). Artículo 325 TFUE	219

Novedades Editoriales	225
--	------------

Presentación

Tomás Marcos Sánchez

Vocal Responsable de Estudio e Investigación de la AEDAF

César García Novoa nos presenta las novedades en relación con las reclamaciones económico-administrativas en la reforma de la Ley General Tributaria. Que es continuista en lo esencial y no cuestiona ni el carácter preceptivo de la vía de revisión como cauce único de resolución de conflictos, ni afronta el desbarajuste que ha producido la reforma de la legislación local operada por la Ley 57/2003, tras la que conocemos los tribunales económico-administrativos locales, lo que genera un sistema dual de revisión en función de las decisiones de las Corporaciones Locales, con la consiguiente desigualdad entre los ciudadanos afectados. Tampoco profundiza la reforma a favor del principio *pro actione* en temas como la posible impugnación de las actas con acuerdo, de las ponencias de valores y de las liquidaciones derivadas del delito. En materia de competencia se atribuye al TEAC la revisión de las actuaciones tributarias de los particulares cuando el reclamante sea no residente, pero no afronta la posibilidad de recurrir las resoluciones que no admiten la repercusión de facturas rectificativas, ni la posibilidad de suspender los actos reclamados en materia de retenciones o repercusiones entre particulares, o la determinación de la cuantía en la misma materia. Lo más novedoso en este ámbito es el refuerzo del sistema de unificación de criterio ampliando las competencias del TEAC y la competencia de los TEAR para dictar resoluciones de fijación de criterio en lo relativo a las salas desconcentradas. Se prevé la tramitación en la secretaría del TEAR u órgano equivalente de los recursos *per saltum* ante el TEAC. Se modifican las normas sobre acumulación, de manera que, a efectos de recursos ulteriores, la cuantía de la liquidación más elevada atrae a las que sean de cuantía inferior, en beneficio de la economía procesal y de la eliminación de posibles resoluciones contradictorias, lo que contrasta favorablemente con las tesis del Tribunal Supremo en materia de admisión del recurso de casación en vía contenciosa. Son acumulables las reclamaciones interpuestas por el mismo interesado, sobre el mismo tributo, y en relación a un mismo procedimiento, así como las interpuestas por varios interesados, sobre el mismo tributo, derivadas del mismo expediente, con las mismas cuestiones, y que sean competencia del mismo órgano económico administrativo. El tercer supuesto de acumulación es el de las sanciones y las deudas tributarias de liquidaciones de que aquellas traen causa. Se añade como nuevo supuesto el de las reclamaciones interpuestas por un mismo interesado contra un mismo acto o una misma actuación de los particulares, lo que cubre actos que afecten a una pluralidad de sujetos (operaciones vinculadas, y actos plúrimos, como ponencias de valores). Y se reconoce, además la facultad del Tribunal para acumular motivadamente las reclamaciones que deban ser objeto de resolución conjunta entre las que exista conexión. Se introduce la obligación de presentar las reclamaciones y ulteriores trámites por vía telemática para determinados sujetos. El primer problema es la aplicación de esta previsión normativa a falta de disposiciones que la desarrollen, porque debería existir un formulario en el registro electrónico del órgano recurrido, con posibilidad de incluir documentos o ficheros anexos, la solicitud de

suspensión, etc. Debe tenerse en cuenta la necesidad de que el órgano recurrido forme el expediente electrónico, y un sistema de visionado en el Tribunal para el examen del expediente. Otro problema es determinar qué ocurre si no se presenta la reclamación en forma telemática. La inadmisión del escrito en un procedimiento gratuito es una solución inadmisiblemente estrechamente vinculada a la tutela judicial, lo que requiere excluir las decisiones impeditivas del examen del fondo u obstaculicen la revisión jurisdiccional ulterior. Tampoco es razonable la apertura de un trámite de subsanación porque este se previene para la falta de datos esenciales pero no para el formato de la presentación. La solución debe ser que la obligatoriedad no sea aplicable hasta que exista registro electrónico, con las debidas previsiones que den entrada a la colaboración social en esta materia. Se introduce la presunción de representación voluntaria cuando ésta hubiera sido admitida por la Administración Tributaria en el procedimiento en que se dictó el acto impugnado. La regulación de las costas, con fundamento en la temeridad o mala fe del recurrente (también puede serlo la Administración), y su cuantificación atendiendo al coste medio del procedimiento y a la complejidad de la reclamación, es más razonable que la que conoce la jurisdicción contencioso administrativa, aunque la nueva regulación da un paso atrás al permitir exigir las costas en supuestos de inadmisión. Se reconoce a los tribunales del orden económico administrativo la legitimación, ya conocida, para promover cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al igual que ocurre con los Tribunales Arbitrales portugueses o las Comisiones Tributarias italianas, previniendo plazo de quince días para alegaciones cuando el planteamiento de la cuestión prejudicial no haya sido solicitado por los interesados, y la suspensión de la tramitación de los procedimientos, y del cómputo de la prescripción, durante la pendencia. Otra modificación meramente didáctica es el reconocimiento positivo de la doctrina jurisprudencial en materia de silencio negativo, entendido como una institución a favor del ciudadano y no como una carga. De esta forma el plazo para recurrir se extiende hasta que se plantee por el interesado la correspondiente impugnación. Si con posterioridad al recurso por silencio se produce resolución expresa desestimatoria, se considerará impugnada la resolución expresa, lo que hace que no pierda el objeto el inicial recurso. Si la resolución expresa ulterior al silencio es estimatoria, hace perder sentido a la desestimación presunta, por lo que la notificación de la resolución expresa debe advertir que causa la terminación de la reclamación por satisfacción extraprocesal. En el caso de resolución expresa ulterior con estimación parcial, la LGT prevé que el contenido del procedimiento se verá ampliado por el contenido de la resolución expresa, y la notificación deberá advertir de que ésta se considera impugnada en vía económico administrativa, con traslado al recurrente sobre el hecho de que la impugnación inicial por silencio pase a tener como objeto la resolución expresa extemporánea. No haciéndolo se le entenderá conforme, lo que introduce una presunción inadecuada, habida cuenta de que el punto de partida es un incumplimiento de la Administración. Más razonable sería prever nuevo plazo para impugnar la resolución expresa tardía y estimatoria en parte, pero sin afectar a la subsistencia del procedimiento anterior, mientras no se presente el nuevo recurso por el particular. El artículo 239.3 prevé que cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan determinado indefensión del reclamante, se anulará el acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de actuaciones, dando así a entender que en casos distintos a los defectos formales lo que procede es la anulación del acto y la posibilidad de nueva liquidación. Al igual que en el artículo 66.2 del Reglamento de Revisión, se establece que los actos de ejecución, incluidas liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los Tribunales, no forman parte del procedimiento en que tuvo su origen el acto objeto de impugnación. Por lo que, salvo en casos de retroacción, estaremos en el marco del procedimiento de ejecución. Habrá siempre intereses de demora en la retroacción de actuaciones hasta el momento de la nueva liquidación, lo que se estatuye para neutralizar el efecto de la conocida jurisprudencia al respecto, contraria a este principio. Por lo que la mora imputable a la Administración acaba operando en perjuicio del contribuyente. Contra los actos de ejecución cabe el recurso de ejecución, que sustituye al anterior incidente de ejecución, lo que nos hace cuestionar si estamos ante un recurso o ante un incidente de ejecución. Si se pueden plantear cuestiones nuevas, (art. 241, ter que permite suspensión en tal caso), es que realmente estaríamos recurriendo un acto nuevo, y deberían ser planteadas en un recurso económico

administrativo. En trámite de ejecución de una resolución total o parcialmente estimatoria se prevé la regularización de la obligación conexa distinta de la recurrida en que la Administración hubiese aplicado los criterios o elementos en que fundamentó la liquidación de la obligación tributaria objeto de la reclamación. En los recursos de alzada ordinarios contra resoluciones estimatorias (promovidas por la Administración) se produce suspensión automática de la ejecución de las resoluciones, lo que consagra una grosera diferencia de trato sin posibilidad siquiera de que el contribuyente alegue. Se amplía el recurso de anulación contra el acuerdo del archivo de actuaciones. Se reduce de seis a tres meses el plazo de resolución del recurso extraordinario de alzada, y de un año a seis meses el plazo para resolver el recurso extraordinario de revisión. El procedimiento abreviado no se vincula ya a un órgano unipersonal, tiene prevista formulación de alegaciones, y se elimina la posibilidad de celebrar vista oral.

Luis María Romero Flor, nos explica la reclamación y mediación en el proceso tributario italiano. Previsión normativa que se introdujo en el ordenamiento italiano en 2011. Se trata de un remedio administrativo contradictorio previo al litigio procesal que sirve al intento de descongestionar las Comisiones Tributarias. Afecta a los actos tributarios de valor inferior a veinte mil euros. La reclamación se presenta ante la propia Administración, excluye la conciliación judicial, y su tramitación corresponde a estructuras específicas y autónomas de los órganos instructores de los actos tributarios reclamados. La reclamación debe contener la petición de anulación del acto y puede incluir una propuesta motivada de mediación con la consiguiente recalificación. Transcurridos noventa días sin aceptación de la reclamación ni conclusión de la mediación, produce los efectos del recurso a efectos de los plazos de impugnación ulterior. El instituto requiere una valoración constitucional porque la no presentación de la reclamación comporta la inadmisibilidad del sucesivo recurso judicial, pero es asimilable a los intentos obligatorios de conciliación conocidos por el ordenamiento italiano y validados ya por la Corte Constitucional. Además la reclamación y la mediación están dirigidas a prevenir el juicio, y responden a intereses generales, sin suponer carga excesiva para la parte. Más dudosa es la constitucionalidad de la regulación del reembolso de los gastos del procedimiento, dado que no está previsto cuando la Administración acepta la reclamación, lo que puede infringir el principio de razonabilidad que conllevará la indemnidad del contribuyente cuyas razones se han considerado válidas. La cuantía se determinará sin intereses ni sanciones, y referido a todos los impuestos liquidados, al margen de la cuota individual respectiva. Esta regulación puede dar problemas en casos de comprobación de bases negativas según haya, o no liquidación. Son impugnables en esta vía todos los actos impugnables en juicio, incluidos los expresivos de la discrecionalidad administrativa, como ampliaciones de plazo o suspensiones. La referencia legal a los “actos emitidos” parece excluir el silencio, pero la necesidad de evitar regímenes de tutela diferenciados en función de la conducta de la Administración requiere optar por la solución opuesta. La reclamación es previa al recurso judicial y condición de su admisibilidad. El examen de la reclamación corresponde a estructuras autónomas de la instrucción administrativa precedente, lo que puede quedarse solo en el papel dado que no existe seguridad real de tal autonomía. La prohibición de tramitar recursos y reclamaciones acumulativas de varios contribuyentes puede plantear problemas de coordinación entre la fase de reclamación y mediación, y la subsiguiente fase jurisdiccional. En el cómputo de los plazos, dado que no se trata de acto procesal, deben excluirse los días inhábiles (vacaciones) y por tanto con suspensión entre el 1 de agosto y el 15 de septiembre. La reclamación puede ser presentada sin defensor habilitado, por lo que el mandato para presentarla no implica el ejercicio de las funciones propias de la representación y defensa judicial. Si el contribuyente se constituye en juicio antes de tiempo, sin esperar la resolución expresa de la reclamación o permanece pasivo durante los noventa días siguientes a su presentación, la Comisión Tributaria considerará improcedente el acto hasta que transcurra el plazo previsto en la ley. La reclamación interrumpe la prescripción, y dado el automatismo con el cual la reclamación se convierte en recurso, es posible excluir la posibilidad de que el contribuyente pueda proponer en juicio cuestiones no formuladas en el acto de reclamación. La Administración puede modificar la cuantía reduciéndola, y la motivación inicial. La presentación de la reclamación impide que la medida impugnante en

juicio devenga definitiva, tiene grandes similitudes con el *“accertamento con adesione”*. Durante el procedimiento de adhesión la ley no permite a los órganos administrativos recaudar impuestos a título provisional, por lo que en el procedimiento de reclamación deben aplicarse los mismos criterios. Si la Administración no acepta la reclamación ni la eventual propuesta de mediación, concluye con un acto de denegación desde que se computa el plazo de treinta días para que el contribuyente se constituya en juicio. Si la Administración no actúa dicho plazo se computa desde la expiración de los noventa y ocho días siguientes a la presentación de la reclamación. La mediación puede articularse sobre la propuesta del reclamante o sobre otra diferente propuesta por la Administración, que puede ser interpretada como trámite obligatorio. Mientras que la petición de nulidad de la reclamación vendrá referida a los vicios formales o sustanciales de los actos, la propuesta de mediación debería versar sobre controversias relativas al objeto de las medidas que configuran presuntivamente la base imponible: comprobaciones de valor, comprobaciones sintéticas, o basadas en coeficientes medios de rentabilidad). El procedimiento de mediación debe concluir en los noventa días desde la presentación de la reclamación, sin suspensión vacacional, porque no tiene naturaleza procesal, se concluye con la conclusión del acta y se perfecciona por el pago. Debe aclararse si la mediación se entiende concluida con el pago de la suma acordada o basta el acuerdo. En el primer caso se convertiría la reclamación en recurso, se pueden introducir nuevas controversias no deseables, y se comprimen significativamente los plazos del procedimiento. Es preferible entender que la mediación concluye con el simple acuerdo y que se perfecciona con el pago. Si éste no existe el perfeccionamiento es fallido determinando el carácter definitivo de lo reclamado sin acceso a la tutela jurisdiccional, puede renacer un acto que la propia Administración consideró ilegítimo, pero el perjuicio sería imputable al propio contribuyente. Al igual que sucede con la conciliación, también la mediación comporta la reducción de las sanciones irrogadas, lo que no ocurre cuando la reclamación finaliza a falta de mediación. Se prevé que quien pierda la reclamación reembolse un 50% de los gastos del procedimiento, pero no está previsto ningún reembolso si la reclamación tiene resultado positivo y no acaba en juicio.

Diana Soto López analiza las implicaciones fiscales en el impuesto sobre sociedades de los efectos contables retroactivos de fusiones y escisiones tras la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre. La norma mercantil reguladora de las fusiones y escisiones permite anticipar sus efectos contables al momento en que la operación se entiende realizada desde un punto de vista puramente económico. Hasta la ley 27/2014, el artículo 91 del TRLIS disponía que las rentas derivadas de las actividades de las sociedades extinguidas se imputarían de acuerdo con las normas mercantiles. Con la ley 27/2014 se suprime este artículo para los periodos iniciados a partir de 1 de enero de 2015. A su vez la norma mercantil/contable sufrió importantes modificaciones. Hasta 2009 el TR de la Ley de Sociedades Anónimas (art. 235), requería de proyecto de fusión constancia de la fecha a partir de la cual las operaciones de las sociedades que se extingan habrán de considerarse realizadas a efectos contables por cuenta de la sociedad adquirente. Con ello en cuenta se venía entendiendo que la convalidación en el IS de los efectos de la retroacción contable era una especialidad del régimen fiscal especial por la propia existencia del precepto y por la indisponibilidad de la relación tributaria mediante pactos privados. Con el PGC de 2007 desaparece la posibilidad para las partes para optar por la fecha de efectos contables y surgen la dudas de interpretación del artículo 91 TRLIS en este marco contable. Las normas 19ª y 21ª introducen normas específicas para las combinaciones de negocios. En la primera, la fecha de efectos contables se concreta en la de adquisición del control del negocio, que será la de la Junta que aprueba la operación. Por su parte la norma 21ª vigente a partir de 25 de septiembre de 2010, para las combinaciones de negocio entre entidades del grupo, estableció que la fecha de efectos contables sería el inicio del ejercicio en que se aprobase la operación, siempre que fuese posterior al momento de incorporación de las entidades al grupo, o, en otro caso, la fecha de adquisición. En este momento surgen dudas en la interpretación del artículo 235 TR de la Ley de Sociedades Anónimas, manteniendo el ICAC que no puede designarse de forma potestativa una fecha de fusión a efectos contables distinta de la fecha

de adquisición del control. Con la ley 3/2009, de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, queda claro que es la norma contable, y no la voluntad de las partes, la competente para determinar la fecha de efectos contables de la operación de fusión. La mención para determinar la retroacción contable, a las sociedades que se extingan, desaparece con la Ley 3/2009, por lo que mercantil y contablemente las normas sobre la retroacción del efecto contable se extienden a segregaciones y escisiones parciales. La duda es si esto produce efectos fiscales dado que el artículo 91 TRLIS seguía haciendo referencia a las sociedades extinguidas. La evidente descoordinación de las normas mercantiles y las fiscales finaliza con la supresión del artículo 91 TRLIS a la entrada en vigor de la Ley 27/2014. En ausencia de norma fiscal en contrario, los efectos contables retroactivos de fusiones y escisiones quedan plenamente convalidados a los efectos del impuesto sobre sociedades.

Pablo Chico de la Cámara y Antonio Serrano Acitores realizan unas consideraciones críticas de las reliquidaciones giradas por la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones como consecuencia de la Tasa General de Operadores. La base de esta tasa está constituida por los ingresos brutos de explotación de la operadora. La tasa fue considerada conforme a la normativa europea por sentencia del TJUE de 21 de julio de 2011 en tanto no exceda de los gastos administrativos relacionados con los procedimientos de expedición, gestión, control y ejecución de las autorizaciones, cuestión que corresponde a la competencia del juez nacional. Con este canon son varias las sentencias del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional que ordenan anular las liquidaciones de la tasa por falta de equivalencia con los gastos del servicio prestado por la CMT. En ejecución de tales sentencias la CMT reliquida ajustando a la baja el tipo para atender al principio de equivalencia, con intereses de demora hasta la nueva liquidación, y en algunas ocasiones confiere contra estas nuevas liquidaciones que se dicen dictadas en ejecución de sentencia, los plazos y trámites de recurso ordinarios relegando el trámite incidental de ejecución de sentencias. Frente a estas nuevas liquidaciones ha sido prudente iniciar dos vías de impugnación simultáneas: los incidentes de ejecución de sentencia, y la reclamación económico-administrativa. Los incidentes de ejecución fueron inicialmente estimados, dado que las sentencias no ordenaron la retroacción de actuaciones. La situación varía con el auto de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 2014 que, aplicando la doctrina de que la anulación de una liquidación no impide dictar una nueva, desestima el incidente, remitiendo la revisión de las nuevas liquidaciones, dadas las razonables dudas sobre ellas, a una nueva reclamación económico administrativa y al ulterior recurso contencioso-administrativo. Este pronunciamiento puede constituir de facto una prima a la ilegalidad permitiendo una indefinida prolongación de la controversia judicial con intereses y expensas a cargo del recurrente. Pero tratándose de la ejecución de una sentencia judicial no cabe la interposición de recurso en vía administrativa, sino que únicamente se podrá promover incidente de ejecución contra la reliquidación ejecutoria. Ordenando lo contrario se vulnera la doctrina sobre los actos propios dado que el modo de proceder ha sido distinto. Se vulnera también la obligación de cumplir las sentencias de los Tribunales en sus propios términos. Concorre causa de nulidad de pleno derecho en tanto que las reliquidaciones son actos en fraude de ley, para eludir la ejecución del fallo de la sentencia anulatoria. La apertura de nuevos trámites de reclamaciones económicas contra las nuevas liquidaciones vulnera el artículo 24.2 de la Constitución en su modalidad de acceso a un proceso sin dilaciones indebidas. Las reliquidaciones no forman parte del fallo de las sentencias que no las ordenan, por lo que infringen el principio de seguridad jurídica y el derecho a la tutela judicial efectiva en su modalidad de derecho a la intangibilidad, inmodificabilidad, e invariabilidad de las resoluciones judiciales. Por su parte el auto de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 2014, estimatorio de la reposición del Abogado del Estado, no motiva el cambio de criterio respecto de sus resoluciones previas en idénticas circunstancias fácticas y jurídicas. Por lo que conculca el deber de respetar sus precedentes que tienen los Tribunales por imperativo del derecho a la igualdad en la aplicación de la ley, según el artículo 14 de la Constitución. En el plano sustantivo, la regulación legal de la TGO, Ley 32/2003, delega en la norma reglamentaria la ordenación de todos los elementos de cuantificación del tributo. Se devenga como consecuencia de la prestación del servicio de autorización

administrativa, pero no se ajusta al coste del servicio, sino que se gira en función de los ingresos brutos de la actividad, dato más propio de la figuras impositivas, al margen del principio de equivalencia característico de la tasa. La naturaleza de la TGO es discutible al no aparecer vinculada a ninguna actividad o servicio prestado por la Administración General del Estado. La regulación de sus elementos esenciales se hace a través de un anexo a ley y de una norma reglamentaria con posible vulneración del principio de legalidad. Su cuantificación es ajena a la inspiración del principio de equivalencia y al carácter sinalagmático de las tasas. Es causa de nulidad la ausencia de memoria económico financiera en su aprobación o de falta de relación motivada entre el importe de la tasa y el coste del servicio. Por lo que la cuantificación a razón del 1.5% de los ingresos brutos lesiona el principio de proporcionalidad. La formulación del método de cuantificación de la cuota incurre en arbitrariedad lesionando el principio de seguridad jurídica existiendo métodos alternativos para determinar los costes distintos al porcentaje sobre ingresos brutos. Finalmente, no deberían exigirse intereses de demora tras la anulación de las liquidaciones por los Tribunales, porque no es admisible que las infracciones de las normas tributarias que cometa el administrado tengan consecuencias irremediables, mientras que las cometidas por la Administración y calificadas como tales por un Tribunal, no solo no tengan consecuencias para la Administración infractora, sino que además, perjudiquen al administrado que se ve castigado por tener razón y defenderla con éxito.

Ars longa, vita brevis
(Hipócrates)



La publicación del “listado de morosos” y de la indentidad de los “defraudadores” a la Hacienda Pública

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

Gabinete de Estudios de la AEDAF

1. Introducción

1.1. El interés del tema

Cada pocos años –con un máximo de diez– nuestra Hacienda Pública necesita de una Ley de medidas antifraude, con uno u otro nombre. Dato este que por su constatación en los últimos cuarenta años debería ser objeto de un análisis separado que se fijase en los motivos y en la orientación que casi siempre las impulsa. A este fin recordaremos las siguientes: La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (se podría decir que tenía ya este carácter a pesar de lo anunciarlo en el título pues se refería al delito fiscal, al secreto bancario, a una regularización especial o a la elusión fiscal mediante sociedades, etc.). A los pocos años, se dicta la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria de indudable inspiración anti fraude. También la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. Pero tampoco la importante modificación de la LGT hecha en 2013 (LEY 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) pondrá fin a esta situación, pues al poco tiempo se dictaría la Ley 36/2006, de 29 noviembre, de Medidas para la prevención del fraude fiscal, la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, y finalmente, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Pues bien, una de las novedades establecidas en la última Ley citada que más interés social ha despertado es la referida a la publicación de las listas de morosos y de las sentencias condenatorias a los defraudadores cuando el

perjudicado es la Hacienda pública. Si bien esta última medida ha necesitado ponerse en vigor por medio de una Ley orgánica, sin embargo su previsión y justificación se relacionan con la Ley 34/2015.

Es más, al tiempo que se escriben estas líneas se está haciendo efectiva por primera vez la publicación de la lista de morosos de forma que se ha dictado ya la Orden HAP/2216/2015, de 23 de octubre (de desarrollo de la norma legal), se han producido las primeras notificaciones a los contribuyentes comunicando su inclusión en la lista y se ha de hacer público finalmente el listado, lo que nos permitirá enjuiciar si la reacción social es la que se pretende –que legitima la medida- o no va más allá de alimentar la curiosidad o las páginas de algunas publicaciones no precisamente científicas. Ello lo sabremos porque la norma contempla que el Gobierno publique la primera lista de deudores en el cuarto trimestre de este año si bien tomado la fecha de 31 de julio de 2015 como momento para determinar si cada contribuyente incurre en las circunstancias exigidas por la Ley para ser incluido en la publicidad.

De otra parte, como hemos señalado, las dos medidas que vamos a examinar tienen un carácter complementario de suerte que, junto a la reforma de la LGT, ha entrado también una ley orgánica que modifica la Ley orgánica del Poder judicial autorizando a publicar las sentencias condenatorias firmes por delitos contra la Hacienda Pública si bien no se publicará la sentencia completa para garantizar los derechos de los ciudadanos sino que sólo se dará cuenta de los aspectos necesarios para cumplir con la finalidad buscada.

En concreto se publicarán los datos de las sentencias que se dicten a partir del 11 de noviembre de 2015 cuando se refieran a delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social (artículos 305, 305 bis y 306 del Código Penal), así como cuando se refieran al alzamiento de bienes siempre que el acreedor defraudado hubiese sido la Hacienda Pública (en aplicación de los artículos 257 y 258 del Código Penal), y por último cuando sean condenatorias por delito de contrabando (artículo 2 de la ley 12/1995, y siempre que exista un perjuicio para la Hacienda Pública estatal o Europea) siendo de destacar que si condenado o responsable civil por los delitos descritos pero hubiera satisfecho o consignado la totalidad de la cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública, con anterioridad a la firmeza de la sentencia, podrá evitar la publicación de sus datos en el BOE.

Finalmente hemos de señalar que, el anuncio de las dos medidas conjuntamente, y su puesta en vigor en paralelo, ha mezclado, posiblemente para siempre, la morosidad (la misma que tienen las Administraciones en sus pagos a los ciudadanos) con el fraude, de suerte que, lo veremos pronto, la aparición de un ciudadano en el listado de morosos será objeto de un reproche social igual que el dirigido a los defraudadores.

1.2. Esquema de exposición

En esta exposición vamos a comenzar por expresar nuestra opinión en relación con la naturaleza de ambas medidas, aunque solo en el caso del listado de morosos es un tema en discusión, para después examinar el contenido de la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial y, con apoyo en lo anterior, examinar la disposición contenida en el nuevo artículo 95 bis de la LGT. Es decir, adoptamos el orden de exposición que mejor sirve para fundamentar nuestra opinión respecto de la publicación del listado de morosos pues creemos que se trata de una medida que ha de llegar a tribunales por muy distintos motivos (responsabilidad por daños, constitucionalidad, etc.) debiendo dilucidarse en estos casos la cuestión de su verdadera naturaleza jurídica.

2. Nuestra posición: el carácter sancionador de las medidas

Como acabamos de apuntar, antes de adentrarnos en el contenido de las medidas, vamos a adelantar nuestro punto de vista en relación con la verdadera naturaleza jurídica de las mismas (esencialmente la publicación del listado de morosos), a cuyo efecto lo resumimos diciendo que, a nuestro juicio, estamos ante dos medidas de carácter sancionador, directa o indirectamente, y que la finalidad que las inspira, según se proclama en las normas que las ponen en vigor, las justifican muy dudosamente pues su examen desvela que la finalidad publicitada no es única, ni posiblemente la principal.

Ahora bien, lo importante no es afirmar lo anterior sino disponer de argumentos que nos han permitido llegar a esta conclusión.

2.1. El problema de la naturaleza de las medidas legislativas

El concepto de “sanción”, nos referimos a las materialmente penales, no es un concepto perfectamente delimitado de suerte que podamos determinar con nitidez cuándo estamos ante una medida legislativa de esta naturaleza y cuándo no. Es más, el legislador, por distintas razones, se ha servido de esta indeterminación para imponer medidas cuyo contenido resultaba impreciso, híbrido, y de difícil catalogación eludiendo las limitaciones que se hubiesen debido respetar de haberse optado por una medida de claro carácter materialmente penal.

En las dos vertientes siguientes podemos constatar esta situación: una internacional, y otra de ámbito interno. En ambos órdenes se ha tratado de crear un concepto autónomo de sanción, independiente del que en cada momento asigne el legislador a las medidas puestas en vigor.

En el plano internacional, donde se puede apreciar mejor este problema y el importante debate suscitado es en el ámbito de aplicación del CEDH llevado a cabo por el TEDH. En este ámbito ha sido necesario acudir a la técnica de las “*nociones autónomas*” como un método de formación de un derecho común ante la imprecisión de los términos convencionales y la disparidad de los derechos nacionales, pues dotando a los términos de la CEDH de un contenido propio, se independiza de aquéllos logrando la aplicación de las garantías consagradas en el Convenio a situaciones que los derechos nacionales trataban de excluir. En el plano interno se trata de evitar que el *nomen iuris* de las figuras creadas por el legislador eviten o eludan la aplicación de las garantías constitucionalmente establecidas a las que habrían de ajustarse los mandatos de la Ley.

Pues bien, en relación con el concepto de “sanción materialmente penal” ha ocurrido precisamente lo que acabamos de señalar y en los términos advertidos, si bien no vamos ahora sino a recordar que ha correspondido al TEDH la función de diseñar un concepto propio a efectos del Convenio, y que no han sido pocas las SSTC español en las que ha tenido que delimitar el ámbito de las sanciones de otras figuras semejantes utilizadas por el legislador alternativamente al castigo (vg. Intereses de demora elevados, recargos tributarios, etc.). Debiendo también resaltar que, en nuestro caso, por tratarse de una sanción administrativa las garantías exigibles no serían las mismas que en caso de sanciones estrictamente penales, especialmente en los aspectos formales y procesales que se aplican a unas y otras.

Con fundamento en lo anterior y sin entrar en ese tema –estudiado en excelentes trabajos–, podemos ya afirmar que las sanciones materialmente penales se pueden identificar empleando conjuntamente los siguientes criterios de interpretación:

2.1.1. Carácter aflictivo y limitativo de derechos

Si existe un elemento que necesariamente ha de concurrir para calificar una norma o medida como sancionadora, ese aspecto es su carácter aflictivo o limitativo de derechos. Es decir, la medida ha de consistir en un castigo o en una restricción a sus derechos, cualesquiera sean (libertad, propiedad, ejercicio de actividades, etc.).

En el caso que nos ocupa, no existe duda de que la restricción que se impone a los contribuyentes con las dos medidas que examinamos se refiere a su honor, privacidad, etc.

Tales derechos no solo están reconocidos en el artículo 8 CEDH, sino también en el artículo 18 de la CE. Así, el CEDH dispone: "1. *Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia.* 2. *No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho, sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás.*" Y el artículo 18.1 de la CE: "1. *Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen.*"

Si bien la evolución de la protección de estos derechos nos indica que el nivel de tutela no ha sido siempre el mismo, actualmente, confluyendo con la doctrina del TEDH, se ha instaurado un cierto equilibrio en su confrontación con otros derechos (especialmente la libertad de expresión).

Ahora bien, de la lectura de los preceptos antes transcritos se desprende que los derechos que se protegen, y que ahora nos interesan, son los siguientes:

- a. El derecho al honor (derecho a no ser escarnecido o humillado ante sí mismo o ante los demás- STC 204/2001). Aunque se puede decir que el deshonor no es la publicación misma de los datos y deudas del contribuyente sino la situación de incumplimiento relevante creada por el propio sujeto, veremos que, sin embargo esta afirmación no es del todo cierta, pues hay casos en los que la morosidad no es culposa sino que es consecuencia de la situación legal en que se encuentra el contribuyente que le puede impedir el pago (casos de concurso).
- b. El derecho a la intimidad y privacidad, entendidos ambos conceptos como el ámbito o reducto en el que se veda que otros penetren (STC 73/1982) o más exactamente, en el sentido de la Declaración Universal de Derechos del Hombre de 1948 en donde se ordena: "*Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques.*"
- c. El derecho a la protección de los datos personales. Si bien este derecho ha sido reconocido como un derecho fundamental y autónomo por la doctrina del Tribunal Constitucional (la STC 292/2000 declara que "*preserva un ámbito propio y reservado frente a la acción y conocimiento de los demás, el cual es necesario para mantener una calidad de vida mínima*"), esta situación ha seguido la evolución del derecho de la Unión Europea, donde, tras incorporarse a la Carta Europea de Derechos Fundamentales, se llegó a incluir en la proyectada Constitución Europea declarando que "*1. Toda persona tiene derecho a la protección de los datos de carácter personal que le conciernan. 2. Estos datos se tratarán de modo leal, para fines concretos y sobre la base del consentimiento de la persona afectada*

o en virtud de otro fundamento legítimo previsto en la ley. Toda persona tiene derecho a acceder a los datos recogidos que le conciernan y obtener su rectificación. 3. El respeto de estas normas estará sujeto al control de una autoridad independiente". (M^a del Carmen Plana Arnaldos. El derecho fundamental a la protección de datos personales y los ficheros privados: el interés legítimo en el tratamiento de datos. Revista Internacional de Trabajo Social y Ciencias Sociales Nº 7 / Enero 2014).

Es decir, un derecho cuya restricción solo podía ser legítima en dos circunstancias: *"sobre la base del consentimiento de la persona afectada o en virtud de otro fundamento legítimo previsto en la ley"*, es decir, a falta de consentimiento con la necesaria previsión legal y cuando la restricción fuese proporcionada a la legítima finalidad perseguida con la medida.

Pues bien, aunque en la materia que nos ocupa se consideren afectados –y restringidos– todos los derechos antes mencionados, sin embargo en el ámbito tributario encontramos una mayor preocupación cuando del derecho a la protección de datos nos referimos. Es el caso del derecho anglosajón en el que se reconoce como un derecho del contribuyente a la Confidencialidad por parte de la Administración, entendiendo por tal *"el derecho de esperar que toda información que ellos le proveen al IRS no se divulgará, a menos que el contribuyente lo autorice o se lleve a cabo conforme a la ley*. Los contribuyentes tienen el derecho de esperar que se tome la acción apropiada en contra de empleados, preparadores de declaraciones de impuestos y otras personas quienes usan o divulgan información de las declaraciones de los contribuyentes de manera inescrupulosa".

2.1.2. La gravedad de la restricción al derecho afectado

No cualquier condicionamiento al ejercicio de los derechos del contribuyente encierra una medida sancionadora, aunque tenga el efecto de limitar o dificultar su ejercicio, ha de tratarse de una restricción de cierta eficacia y fundamento para que pueda afirmarse su naturaleza sancionadora.

Dada la imprecisión de estos términos, hemos de señalar que su concreta medición en cada caso se ha hacer en atención a los hechos que motivan la aplicación de una medida en particular o a la finalidad que se persigue con la misma.

Así, condicionar o limitar un derecho a un plazo, a un conocimiento por terceros, etc. no debe considerarse una sanción y su legitimidad y naturaleza se ha de medir en función de la finalidad que la inspira (seguridad jurídica, protección de terceros, etc.). Sin embargo cuando la medida conlleva un reproche social por la conducta del ciudadano, este fin, que la legítima, demuestra que está en juego un desvalor social –un reproche– que es el que se impone al contribuyente cuya identidad y datos se desvelan, y que tal reproche se fundamenta en el hecho de no haber observado normas o conductas que socialmente o jurídicamente se consideran o son exigibles.

2.1.3. La finalidad de las medidas sancionadoras.

Si bien acabamos de referirnos a la finalidad perseguida por las normas, hemos de advertir que la finalidad que debemos considerar no es la formalmente declarada, sino la efectivamente buscada, que a veces solamente es identificable por los resultados realmente alcanzados.

En el caso que nos ocupa, como en otros muchos, se observa un gran esfuerzo de la Administración por situar y relacionar las medidas analizadas más allá del ámbito sancionador, reafirmando sus objetivos de *"educación y*

prevención" (lo que puede confundirse con el efecto disuasorio que tienen todas las sanciones) y con la lucha contra el fraude (posiblemente en la nueva perspectiva en la que algunos sitúan esta finalidad, de tratarse de un derecho de los contribuyentes que cumplen frente a quienes incumplen con sus obligaciones).

Sin embargo, si nos fijamos en otros países que han adoptado medidas muy similares, descubrimos que la validez de la medida se juzga por el incremento de capacidad recaudatoria que se estima producido (Es el caso de México, en donde se celebran los 26 mil millones de pesos que se consideran recaudados gracias a la publicación por el SAT de la lista de contribuyentes incumplidos y de contribuyentes cuyas operaciones se consideraron inexistentes por emitir comprobantes fiscales falsos), o se ponen en duda sus efectos dado que la publicación de estos listados desvela, antes que a contribuyentes millonarios con bienes situados en paraísos fiscales, a delincuentes condenados por contrabando o por fraudes masivos de IVA.

2.1.4. El establecimiento de la medida por medio de una Ley

Dado que una sanción afecta y restringe derechos efectivamente, las medidas de esta naturaleza, en un Estado de Derecho, se introducen, aunque vestidas con otras denominaciones, mediante normas con rango de Ley. La administración se ocupa de tener esta cobertura formal especialmente en los casos en los que la medida puede afectar restrictivamente derechos fundamentales y/o en materias reservadas a ley. De esta forma, se da satisfacción a la reserva de Ley existente en materia penal aunque sea indirectamente y sin declararlo expresamente, pues la utilización de una norma con este rango se justifica formalmente por los motivos señalados, sin reconocimiento expreso de la verdadera naturaleza de la medida.

En nuestro caso, hemos visto que las normas internacionales o comunitarias que deben ser respetadas por el legislador y que hacen referencia al derecho a la protección de datos personales – el CEDH y la Carta Europea – exigen precisamente que las injerencias en este derecho, cuando consistan en su difusión y no se disponga del consentimiento de los afectados, se lleven a cabo mediante Ley (aunque el significado de este término en estas normas sea también otra cuestión compleja). Por su parte, la publicación de las sentencias condenatorias por delitos de defraudación a la Hacienda pública, ha necesitado ser establecida por medio de Ley orgánica por exigirle además el ordenamiento interno.

2.2. Recapitulación

Como hemos apuntado al comienzo de este apartado, en presencia de medidas cuya naturaleza se asemeja a las sanciones materialmente penales, pero que formalmente no se autocalifican como tales, sino que, al contrario, pretenden tener distinta naturaleza con la finalidad de que se les pueda aplicar un régimen jurídico poco respetuoso con las garantías que serían exigibles de reconocerse su carácter sancionador, hemos de acudir a distintos elementos de juicio que puedan auxiliarnos en la tarea calificadora del contenido de la norma. Tales elementos, seguramente alguno más también, son los que acabamos de exponer, sin que pretendamos afirmar que su utilización en todos los casos sea un cometido fácil, antes bien, como hemos visto, en ocasiones se han de emplear criterios que han sido reconocidos exclusivamente en un ámbito jurídico –interno, comunitario, convencional– mientras que en otros casos los criterios han cobrado validez en todos los órdenes jurídicos (Esto es la evolución que se puede constatar en el derecho español donde la doctrina del TC ha sido influenciada por el TEDH y el TJUE, y donde se espera también que el TJUE reciba una importante influencia de la doctrina del TEDH).

3. La publicidad de las sentencias por delitos de defraudación a la Hacienda Pública

3.1. Contexto y antecedentes

El principio de publicidad de las actuaciones judiciales y las sentencias dictadas por los Tribunales se encuentra consagrado en el artículo 120 de la Constitución Española y en la Ley Orgánica 6/1985, del Poder Judicial, siendo el Tribunal Constitucional quien ha reconocido la existencia de limitaciones al considerar que la divulgación de datos personales puede constituir una intromisión ilegítima en el derecho a la intimidad, derecho que, a pesar de su carácter de derecho fundamental, no es absoluto.

De otra parte, el acceso a los datos personales de que dispone el poder judicial relativos a los infractores, etc., es una información que puede coadyuvar a la lucha contra la delincuencia y, por tanto, quienes se ocupan de su persecución y prevención han intentado reducir al mínimo cualquier limitación y, con ello, el ámbito de protección de los datos personales de los sujetos afectados.

Pues bien, en esta tensión entre la protección de datos de carácter personal y las actuaciones destinadas a la prevención, investigación y represión de delitos se aprecian diferentes etapas que reflejan los momentos en los que ha sido dominante la idea de la mayor eficacia preventiva y represiva o, al contrario, la tutela del derecho, siendo de destacar la incidencia que ha tenido en la materia la entrada en vigor del Tratado de Lisboa y a la interpretación que del mismo ha efectuado el Tribunal Europeo de Justicia.

En efecto, si repasamos esta evolución encontramos que, en un primer momento, se protegían muy especialmente los derechos del ciudadano (acceso, rectificación, cancelación y oposición), siendo la norma general que, en principio, los datos de carácter personal no podían ser recogidos, procesados, ni transmitidos sin contar con su consentimiento, si bien, en paralelo, se exceptionaba aquél criterio cuando se trataba de la prevención, investigación y represión de delitos. Ahora bien esa excepción ampliaría en un segundo momento su campo de vigencia especialmente cuando se trataba de la transmisión de datos entre distintos países, dando paso finalmente a una etapa en la que se ha tratado de restablecer el equilibrio entre ambos principios. Este equilibrio se sustenta en la atribución a las personas de un poder de disposición sobre esta información –el acceso o la transmisión de la información ha de ser consentida, como regla general- si bien se admiten excepciones, siendo una de ellas los casos en los que se persiga un delito.

Ahora bien, en estos casos, como ha declarado el TJUE, en su sentencia de 8 de abril de 2014 (asuntos C-293/2012 y C-594/2012) se hace necesario analizar si tal injerencia podía estar justificada atendiendo a lo establecido en el art. 52 la propia Carta Europea, donde se dispone que *“cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades”*, pues *“... sólo se podrán introducir limitaciones, respetando el principio de proporcionalidad, cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás”*.

Si trasladamos lo anterior al tema que ahora nos ocupa, nos explicamos el contenido del Informe emitido por el Consejo de Estado en relación con el Proyecto de Ley Orgánica que analizamos, en el que el Consejo ha puesto de manifiesto las especialidades que, respecto del régimen general de la publicación de sentencias, tiene la publicación de las sentencias condenatorias en casos de defraudación a la Hacienda pública. Especialidades que se

entienden decisivas en su consideración jurídica. Así, en primer lugar, el hecho de que los datos que se contienen en estas sentencias, que se van a hacer públicos, incluyen la identificación de los infractores, lo que es diferente de la norma general que permite la publicación de las sentencias, pues ésta obliga al anonimato; porque la norma solo se protege a la Hacienda pública dado el elenco de delitos que se contemplan en ella; porque, siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional, la intimidad no se entiende vulnerada cuando la información que se divulga es veraz y de relevancia pública necesaria, siendo exigible el cumplimiento en este caso de ambos requisitos; porque la publicación de la sentencia no lo va a decidir el juez, en atención a las circunstancias concurrentes en cada caso, sino que se establece de forma general. Y porque, dada la naturaleza de pena añadida que tiene la publicidad de estas sentencias, su regulación, que requiere Ley Orgánica, debería hacerse en el Código Penal y no la LE Crim.

Y otro tanto cabe decir del Informe emitido por el Consejo Fiscal sobre el Anteproyecto de Ley Orgánica al que nos referimos, en donde podemos encontrar afirmaciones muy similares a las antes señaladas. Así, este Informe comienza reconociendo que *"El principio jurídico en España es que la información de una condena verdadera puede constituir una lesión al honor -el hecho de que sea cierto no implica que no sea lesivo para el honor-, si no está amparada por la libertad de información (STS de 16 de octubre de 2008, Sala 1ª, nº 948/2008) y para que prevalezca este último derecho se precisa que la información ha de ser veraz, de relevancia pública y necesaria"*.

Pues bien, en relación con la concreción de estos conceptos -"relevancia pública y necesaria"- afirma el Consejo Fiscal que, aunque el término "relevancia" se haya entendido en sentido amplio, *"no todo procedimiento penal tiene la misma relevancia y, por lo tanto, no puede decirse que exista el mismo interés social en conocer los hechos y personas a los que se pueda referir cualquier procedimiento. Este interés, origen y causa de tal relevancia pública, existe cuando concurren una, o ambas, de las siguientes circunstancias: por la gravedad y naturaleza del hecho o por la relevancia de alguna de las personas implicadas en los hechos objeto del procedimiento"*.

En consecuencia, en atención a tales consideraciones, se hace muy difícil admitir que exista una relevancia pública de todos los procedimientos seguidos por hechos que puedan ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública o de insolvencia punible cuando el perjudicado sea la Hacienda Pública."

Y, respecto a la "necesidad" entiende el Informe que ha de ser examinado en atención a uno de los fines propios de toda condena impuesta como es la rehabilitación, como dispone el artículo 25.2 CE -*"Las penas privativas de libertad y las medidas de seguridad estarán orientadas hacia la reeducación y reinserción social y no podrán consistir en trabajos forzados"*- se pregunta el Consejo Fiscal "por qué puede existir este supuesto interés público o necesidad de publicar los datos personales de las personas condenadas por los delitos a los que se refiere el Anteproyecto y no a otros", ello teniendo en cuenta que en muchos de los casos en los que se ha previsto hacer pública la sentencia, las penas que se imponen son menos graves que en otros que no se incluyen en la norma (*"lo que nos parece más trascendente es que se acuerde esta medida para unos pocos delitos y no para otros respecto de los cuales si pudieran concurrir los requisitos jurisprudenciales de interés públicos y necesidad, normalmente asociados a la mayor respuesta punitiva, como pueden ser, por ejemplo, los delitos contra la vida, integridad física, libertad sexual o contra la Administración Pública"*).

3.2. Contenido de la ley

La primera noticia que tenemos de una norma como la examinada, estaba contenida en el Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que introducía una modificación

en el art. 160 bis LECrim, pero que, al ser sometido a informe del Consejo de Estado, se puso de manifiesto, en el Informe de 9 de abril de 2015, la necesidad de que la norma se contuviese en una Ley orgánica y no ordinaria.

Por tal razón, se tramitó el proyecto de Ley Orgánica cuya justificación, según reza su exposición de motivos, se explica porque los derechos afectados *"aunque consagrados constitucionalmente, no son absolutos, sino que son de configuración legal, y como tal el legislador puede introducir excepciones y límites por razones de interés público y especialmente cuando colisionan con otros valores también contemplados en la Constitución... En el caso concreto de los delitos relacionados con la defraudación fiscal, frente al interés del condenado, se alza el interés público. Ha de tenerse en cuenta que el bien jurídico protegido en estos casos ha sido elevado a rango constitucional en el artículo 31 de la Constitución Española..."*

"... Por otro lado, debe destacarse igualmente que las condenas impuestas por la comisión de delitos relacionados con la defraudación fiscal tienen una importante relevancia fuera del proceso, pues distintas normas establecen consecuencias a tales condenas en materia de contratación pública, subvenciones y ayudas públicas o de intervención y disciplina de entidades financieras, cuya aplicación solo resulta efectiva si se efectúa una publicidad, aunque sea parcial, de las mismas."

Debiendo añadirse a ello la complementariedad de esta norma con las previsiones de la LGT, a que nos referiremos posteriormente, si bien, reconoce el Proyecto que las actuaciones tributarias y las actuaciones judiciales se rigen por principios distintos, ya que las primeras se rigen por la confidencialidad, salvo las excepciones que se determinen por ley, mientras que las judiciales lo hacen por la publicidad, salvo las excepciones previstas en la Ley Orgánica del Poder Judicial.

Y, en cuanto a la naturaleza jurídica de la medida que se contiene en el artículo único del Proyecto, nos dice la Exposición de Motivos *"si bien se ha discutido el posible carácter sancionador de la publicidad de la condena penal, habiéndose señalado en alguna ocasión que la publicidad supone una pena adicional, no es ese el tratamiento que se le ha dado por la legislación y jurisprudencia... , el propio Código penal configura estos supuestos como parte del concepto de reparación del daño causado y por tanto, negando en estos casos su naturaleza sancionadora, pudiendo citar en este sentido el artículo 216 relativo al delito de injurias y calumnias"*. Es decir, el Proyecto rechaza la naturaleza sancionadora de su contenido argumentando también esta conclusión en la finalidad de la medida que no es otra que *"alcanzar determinados objetivos de eficacia administrativa y judicial y de máxima transparencia"*.

Con esta fundamentación, la medida que se preveía introducir en el Proyecto de Ley consistía en el permitir el acceso público a determinados datos personales del condenado o del responsable civil en las sentencias condenatorias firmes dictadas en los delitos contra la Hacienda Pública, delitos de insolvencia punible, cuando el acreedor sea el erario público, y en, los delitos de contrabando, lo que se conseguiría mediante la publicación en el BOE de un extracto del fallo condenatorio que contenga únicamente los datos que permitiesen la identificación del proceso, del condenado y del responsable civil, el delito por el que lo haya sido, así como la pena y la cuantía de la responsabilidad civil impuesta, si bien se había previsto su no aplicación *"en el caso de que el condenado o, en su caso, el responsable civil, hubiera satisfecho o consignado en la cuenta de depósitos y consignaciones del órgano judicial competente la totalidad de la cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública por todos los conceptos, con anterioridad a la firmeza de la sentencia."*

La norma sería de aplicación a las sentencias que se dictasen a partir de su entrada en vigor con lo que se dotaba a la medida de una retroactividad media compatible con el carácter procesal de la misma, argumentación ésta que nos invita a pensar en una verdadera preocupación del legislador por el posible carácter sancionador de la medida.

Esta norma, con escasas modificaciones, se convertiría en la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, publicándose en el BOE el 22 de julio.

3.3. Conclusiones y cuestiones polémicas

A lo largo de la preparación del Proyecto y de su tramitación parlamentaria se han puesto de manifiesto algunos aspectos especialmente polémicos, lo que quedó ya reflejado en el Informe del Consejo General del Poder Judicial que necesito el voto de calidad del Presidente para ser aprobado, y que entendemos su exposición resumida tiene interés.

3.3.1. La adecuación de la medida a sus fines y naturaleza

Según la autocalificación que hace la Ley de su contenido, se trata de una medida *"preventiva y disuasoria"*, que *"no tiene carácter sancionador"* y que no vulnera derechos constitucionales sino que *"prima el interés general"* por encima de algunos derechos individuales de carácter limitado.

Ahora bien, esta afirmación ha sido quizá el aspecto que más se ha puesto en duda de toda la norma.

Quien lo hizo en primer lugar fue el Consejo Fiscal, en el Informe al que ya hemos hecho referencia, en el que se decía, en relación al Anteproyecto, que:

"... la determinación de la naturaleza jurídica de la publicidad de las condenas penales exige que nos preguntemos cuál es la finalidad pretendida con esta medida... es indudable que lo que se persigue con la medida propuesta coincide plenamente con los fines de la pena: retribución y prevención general, en el primer caso y prevención especial, en el segundo... si analizamos el tratamiento que el legislador ha dado a la publicación de resoluciones de contenido sancionador, nos encontramos que la misma aparece contemplada siempre en el catálogo de sanciones..."

Siendo claro, por tanto, que la publicación de sentencias condenatorias tiene naturaleza punitiva –es una pena– deben serle de aplicación los principios generales que rigen la imposición de penas.

... debería, en su caso, incluirse en el catálogo de penas contenido en el art. 33 CP... a misma ha de respetar las prescripciones del art. 25 CE

... el legislador debería, en buena técnica legislativa, realizar una revisión de los tipos penales cuya comisión justificaría la imposición de la publicación de la condena como pena, ya que, si se considera justificada esta sanción para los delitos contemplados en el Anteproyecto, con mayor motivo tendría que aplicarse a otros delitos cuya gravedad, atendida la pena imponible y el bien jurídico protegido, es muy superior.

... debería reflexionarse sobre si las finalidades pretendidas pueden conseguirse de otra forma. Así, por ejemplo, la finalidad de garantizar que la condena penal por un delito fiscal produzca todos sus efectos ... puede conseguirse mediante la notificación de tales sentencias a las Administraciones implicadas o exigiendo, como se hace en la práctica, a aquel que pretende que se le adjudique un concurso o una subvención que acredite en el expediente administrativo que carece de antecedentes penales por este delito."

Esta misma posición ha servido de base al Grupo Parlamentario Catalán de *Convergència i d'Unió* para proponer una enmienda al Proyecto tratando de reconocer al juez la capacidad de decidir acerca de sobre la publicidad de ciertos datos contenidos en la sentencia, para lo que se incluiría el apartado siguiente: *"Asimismo, el juez, tras evaluar las circunstancias, agravantes o atenuantes apreciadas en cada caso, a instancia de parte, podrá decidir no aplicar lo dispuesto en este artículo."* Y otra enmienda modificando el artículo 33 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal que incluyese entre las penas menos graves la publicación del contenido de estas sentencias.

Sin embargo, hay que reconocer que solo este grupo parlamentario ha sostenido el carácter verdaderamente sancionador de la medida prevista en la Ley, lo que solo puede explicarse en el hecho de que los grupos que se integran en nuestro poder legislativo han considerado en su mayoría que la medida debiera contener una mayor aflicción a los condenados y que el fraude fiscal estaba escasamente perseguido o con escasos medios. Es decir, no han querido sostener una posición sobre la naturaleza de la medida que exigiera reconocer unas mayores garantías jurídicas a los contribuyentes condenados por cometer un fraude.

3.3.2. La no publicación de los datos contenidos en sentencias dictadas por la comisión de otros delitos distintos a los enumerados en el Proyecto

Al igual que se decía en el Informe del Consejo Fiscal, el Grupo Parlamentario de IU, ICV-EUiA, CHA, y el Grupo Parlamentario Catalán de *Convergència i d'Unió*, presentaron sendas enmiendas con la pretensión de incluir en la norma los delitos contra la Seguridad Social y los de obtención indebida de subvenciones públicas pues no se justificaba la sola mención a los delitos de defraudación a la Hacienda pública.

Ciertamente que el tratamiento privilegiado que se da a la Hacienda pública en cuanto acreedora no aparece exclusivamente en esta disposición legal, pero lo que es cierto es que no se trata de combatir el fraude a los intereses de la Hacienda en general, sino solamente de privilegiar los créditos tributarios atribuyéndoles un régimen del que no gozarán otros créditos públicos de distinta naturaleza, lo que es más que injustificable en el caso de los créditos de la Seguridad Social, cuya naturaleza separada del tributo tiene una explicación histórica con escaso amparo conceptual.

3.3.3. El pago de la sanción como una forma de elusión de la pena

Quizá el aspecto que mayores críticas ha recibido la Ley que comentamos es el que prevé el pago de la sanción como una forma de eludir la pena.

Se ha dicho de este apartado de la Ley que *permitía comprar el silencio de Hacienda*.

Consecuentemente con lo anterior, durante la tramitación parlamentaria del Proyecto el Grupo Parlamentario Socialista rechazaba en su totalidad el texto del Proyecto por entender que *"el Gobierno ha introducido una previsión, no incluida en anteriores versiones del texto legal, que viene a devaluar de forma notable el objeto y finalidad de la publicidad de las sentencias condenatorias en esta materia pues ... se impide "cuando el condenado o, en su caso, el responsable civil, hubiera satisfecho o consignado en la cuenta de depósitos y consignaciones del órgano judicial competente la totalidad de la cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública por todos los conceptos, con anterioridad a la firmeza de la sentencia."* Llegando a la conclusión de no ser cierto *"que vaya a posibilitarse la publicación de la "lista" de los defraudadores condenados, sino sólo la de aquellos que no han podido*

pagar o no han podido avalar su condena... , lo que desnaturaliza de forma absoluta una de las principales finalidades de la norma... ”

Y, con similares argumentos, el Grupo Parlamentario de IU, ICV-EUiA, CHA: La Izquierda Plural, propuso la supresión del inciso que contenía esta posibilidad pues, en caso contrario, *“se publicaría únicamente a los condenados por delitos que sean insolventes, creándose una situación discriminatoria para quien no pudo pagar”*.

Finalmente, este aspecto de la norma, dio lugar a tres propuestas de veto que se fundamentaban en los argumentos ya expuestos.

Solamente el Grupo Parlamentario de Unión Progreso y Democracia instaba la modificación del texto en el sentido de que, en estos casos de pago de la deuda por el condenado, se diese publicidad a la liquidación de la deuda efectuada con la Hacienda Pública por el fraude cometido, pues a su juicio, ni se daba el beneficio del anonimato y con ello la impunidad a quienes pagasen la deuda contenida en la sentencia, ni se desincentivaría el cumplimiento de las obligaciones tributarias publicando los nombres sin más de aquellos que ya hubieran liquidado sus deudas.

A nuestro juicio, la inclusión de este apartado tiene al menos el efecto de poner en un primer plano la verdadera finalidad de la norma que no es otra que la de conseguir la recaudación de este tipo de deudas con la menor conflictividad social y jurídica, para lo que se favorece su pago aunque ya en un momento difícilmente calificable.

4. La publicación de los listados de morosos

4.1. Antecedentes

La publicación de datos fiscales de los contribuyentes no es la primera vez que se ha producido en nuestro Derecho, pues en los años setenta tuvo lugar la publicación de datos de contribuyentes en el IRPF y en los ochenta se planteó la posible publicación de la lista de infractores del impuesto sobre la renta y del patrimonio. Los datos de 1977 y 78 que se publicaron estaban ordenados en función de la renta personal y de la aportación de cada contribuyente al fisco, descubriéndose cuáles eran las grandes fortunas de entonces, pero, además de que esta medida hubo de detenerse, la publicidad no tuvo otros efectos que satisfacer algunas curiosidades o a los curiosos.

En el Derecho comparado también se encuentran ejemplos de medidas semejantes a la que se ha introducido en España – Noruega, Suecia, Australia RU, Irlanda, Finlandia, Portugal- pudiendo citarse los ejemplos del Reino Unido, Irlanda y algunos Estados de EEUU, países en los cuales también es posible eludir la “pena de banquillo” si se paga la deuda en el trámite de audiencia que se ofrece a los contribuyentes antes de la publicación.

No estamos, por tanto, ante una medida desconocida, sino ante una propuesta muy valorada por la Administración tributaria que ha encontrado el momento preciso para su aprobación parlamentaria, si bien no lo ha sido en los términos que hubiesen querido sus defensores.

4.2. Las previsiones en los anteproyectos y proyectos de ley

La publicidad de los contribuyentes morosos con Hacienda se ha gestado en un ambiente de debate ya que, frente a quienes han defendido su carácter ejemplarizante e invocado su existencia en otros países, como ya

hemos señalado, se han levantado voces, principalmente de asesores y abogados, que la han criticado en una perspectiva jurídica, que es la que ahora nos interesa. Y es en esta perspectiva en la que ha de examinarse la crítica que dirigieron a los anteproyectos y proyectos el Consejo del Poder Judicial, el Consejo de Estado y la Agencia de Protección de Datos, críticas que, como veremos se han centrado en el ataque a derechos constitucionales como el derecho al honor, a la intimidad o la protección de datos, o en las propias deficiencias técnicas de la norma, como es el caso de sus efectos en las empresas concursadas.

Centrándonos en el Informe emitido por el Consejo General del Poder Judicial nos encontramos con que, partiendo del carácter de excepción que tiene la medida respecto de la regla general –el necesario consentimiento del interesado para la transmisión de sus datos personales– que rige en materia de cesión de datos personales, el artículo 11 LOPD lo admite siempre que *“la cesión esté autorizada por Ley”*, si bien, la mera contemplación en una ley no es suficiente legitimación, pues, además, deberá respetar el principio de proporcionalidad teniendo en cuenta la finalidad para la que se prevé la injerencia de la esfera privada.

En esta perspectiva se señalaba que el Anteproyecto –uno de los muchos Anteproyectos– no se refería a conductas necesariamente defraudatorias ya que basta la mera morosidad –recordemos que la mora del deudor tributario no requiere en nuestro ordenamiento ningún tipo de culpa– para ser incluido en la lista a publicar. Esto atribuye a la medida un cierto carácter de *“sanción a los contribuyentes que habiendo reconocido su deuda con la Administración tributaria no puedan afrontarla en periodo voluntario”* –el caso tantas veces citado de contribuyentes en concurso de acreedores– y la pone en entredicho a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, proponiendo el CGPJ que, de una parte, la norma restrinja su aplicación a los defraudadores y a los supuestos en que existe una sanción administrativa o una condena penal, firmes. Y, de otro lado, que la medida sea acordada por el Juez o Tribunal penal en la sentencia condenatoria y no por la Administración.

Por su parte, el Informe del Consejo de Estado si bien manifiesta sus dudas sobre la naturaleza de la medida –entre sanción o medida de transparencia y educativa–, denuncia, con la Agencia Española para la Protección de Datos la ausencia de previsión de medidas de conservación y protección de la información, de un trámite de alegaciones a los sujetos afectados, etc. Y, si bien algunas de estas propuestas se han incorporado posteriormente al Proyecto de Ley, no por ello sigue dudándose de su proporcionalidad por varias razones, como es el hecho de incluir a los responsables subsidiarios sin haber tomado en consideración la publicación de los deudores principales o si la derivación de responsabilidad ha debido ser un acto firme o no; el hecho de no exigir la firmeza de las deudas a incluir; la exigencia de que la notificación solo requiera un intento para considerarse válidamente efectuada; o la limitación de las alegaciones del contribuyente a errores materiales o aritméticos.

Sirvan estas citas para poner de manifiesto que desde que se anunció la nueva norma, no ha dejado de sufrir severas críticas, no por el tono en que se han formulado, sino por la autoridad técnica de quienes las han argumentado, habiéndose centrado esencialmente en la propia naturaleza de la medida, en su indiscriminado contenido (sujetos, deudas, importes, etc.) y en su falta de atemperación y respeto a los derechos afectados y a las competencias atribuidas legalmente a los tribunales de justicia.

A pesar de este contexto, el Proyecto de Ley de Modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, recogía en el artículo 95,bis, la norma cuyo contenido vamos a examinar.

4.3. El proyecto de ley

Enuncia la exposición de motivos de la Ley que la principal finalidad del Proyecto es la adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, dado que es necesario un reforzamiento de los mecanismos de la Hacienda Pública de fomento del deber general de contribuir, debiendo advertirse que el principio de transparencia y publicidad forma parte de los principios que deben regir la actuación de todos los poderes públicos para hacer efectivo ese objetivo.

Pues bien, en este orden de propósitos se sitúa la previsión comentada como un instrumento preventivo y educativo que coadyuva al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios y al desarrollo de una auténtica conciencia cívica tributaria, como se hace en otros países. Por lo demás, como no podía ser de otro modo, se declara su carácter respetuoso con la reserva de datos tributarios –sobre todo si se adapta el régimen que venía rigiendo a la nueva norma- y se resalta que solo se verán afectadas las conductas tributarias “socialmente reprobables desde una óptica cuantitativa relevante” –olvidando que no solo se incluye a los defraudadores-, poniendo directamente en manos de la jurisdicción contenciosa la tutela de los derechos de los contribuyentes que pudieran verse afectados.

En concreto, el nuevo artículo 95 bis, se proyectaba con los rasgos fundamentales que pasamos ahora a exponer.

1. La publicidad se limita a situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, siempre que se trate de tributos de titularidad estatal y que las competencias administrativas estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado sin que haya existido delegación alguna a favor de otra Administración, comprendiendo por tales obligaciones las deudas o sanciones tributarias que estén pendientes de ingreso por no haber sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario, y, conjuntamente, superen el importe de 1.000.000 de euros, sin que se incluyan a estos efectos las deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas.

Estas circunstancias se apreciarán tomando como fecha de referencia el 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de publicación.

2. Los datos que serán objeto de publicidad, en el BOE, afectan a la identificación de los deudores y al importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes de pago.
3. En cuanto al procedimiento a seguir, la norma prevé que se comunique al deudor afectado una propuesta de inclusión en el listado, si bien será suficiente para entender realizada dicha comunicación la acreditación por parte de la Administración tributaria de haber realizado un intento de notificación de la misma que contenga el texto íntegro de su contenido en el domicilio fiscal del interesado.

Esta comunicación le otorgará un plazo de 10 días para formular alegaciones, si bien éstas solo podrán referirse a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos respecto de las circunstancias determinantes de la publicación, lo que no impedirá que, de oficio, la Administración también pueda rectificar la comunicación dirigida a los obligados.

En todo caso, la resolución final –tiene tal carácter la propia resolución que ordena la publicación del listado- pondrá fin a la vía administrativa.

4. La medida se independiza de cualquier otra potestad administrativa, tratando la ley de que las actuaciones desarrolladas en orden a la publicación de los datos de un contribuyente carezcan de efectos en cualquier otro orden de funciones tributarias, y a la inversa.

A este fin se dispone que el procedimiento de publicación no resultará afectado por cualquier actuación realizada por el deudor, tendente al pago de sus deudas, con posterioridad a la fecha que se tome como referencia para determinar si procede o no su inclusión en el listado. Y, del mismo modo, las actuaciones desarrolladas en el procedimiento a seguir para publicar los datos de un contribuyente no afectarán al régimen de impugnación establecido en la LGT en relación con las actuaciones y procedimientos de los que se deriven las deudas y sanciones tributarias, ni tampoco a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos iniciados o que se pudieran iniciar con posterioridad en relación con las mismas obligaciones. Ni tampoco, las primeras, constituyen causa de interrupción de la prescripción a los efectos previstos en el artículo 68 de la misma ley.

4.4. El contenido de la ley

El Proyecto antes comentado pasará a ser parte de la LGT con el contenido que pasamos a comentar.

4.4.1. Excepción al carácter reservado de los datos en poder de la Administración

Frente a la tradición de la LGT cuya regla general en materia de protección de la información en poder de la Administración tributaria ha consistido en refrendar su carácter reservado, la nueva norma ha venido a incrementar el número de excepciones, que poco a poco van creciendo. Es el caso, junto a la nueva medida de la posibilidad de cesión de datos fiscales de los contribuyentes a la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos si sirven para localizar bienes embargados o decomisados en un proceso penal.

Aunque formalmente no se declara el carácter excepcional de la medida, su posición sistemática en la LGT lo desvela.

4.4.2. Presupuesto de hecho de la publicación

La situación en que han de encontrarse los contribuyentes para ser incluidos en el listado es la siguiente.

4.4.2.1. Sujetos

Los datos referentes a los sujetos cuyos datos van a ser publicados es una de las cuestiones ampliamente debatidas, pues mientras que la Ley pone en el mismo nivel a los morosos y a los defraudadores, muchas voces se han inclinado por limitar a estos últimos la publicidad de sus deudas y sanciones pendientes. Así lo defendió GESTHA frente a quienes han propuesto la supresión de la norma –el caso de la AEDAF– con fundamento en que puede estar justificado el reproche social que recibe el contribuyente que haya incurrido en una infracción particularmente grave, pero no lo está respecto de aquel contribuyente que meramente se encuentra en una situación financieramente comprometida.

Por otra parte, también se ha postulado que las listas incluyesen las empresas de asesoramiento fiscal que hubiesen ayudado al fraude con una planificación fiscal agresiva y también los bufetes, asesorías fiscales y consultoras que

tuviesen una actividad declarada y habitual en paraísos fiscales, llegando a proponerse una enmienda por Unión Progreso y Democracia que postulaba, para el caso de sociedades, le mención de sus administradores, incluyendo también la de quienes hubiesen sido identificados como administradores de hecho en la resolución dictada por la administración tributaria, ya que con ello se evitaría el uso de sociedades pantalla interpuestas (en esta enmienda se proponía también la mención separada de los casos en que los contribuyentes fuesen cargos públicos o personas que figurasen en candidaturas de cualquier proceso electoral).

También en este orden de peticiones tendentes a ampliar el número de sujetos cuya identificación debería hacerse pública, el Grupo Parlamentario Socialista proponía la publicación de la identidad de las personas, sociedades y demás entidades con personalidad jurídica que se acojan a procedimientos extraordinarios de regularización tributaria, enmienda claramente motivada en la llamada “amnistía fiscal” que puso en vigor el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. **Y, finalmente**, Grupo Parlamentario de IU, ICV-EUiA, CHA: La Izquierda Plural, defendió en las Cortes la ampliación de la publicidad a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta cuando el importe total del volumen de sus rentas netas, antes de las reducciones fiscales, supere el 1.000.000 de euros, y por el Impuesto sobre Sociedades cuando el importe total del volumen de ingresos por el conjunto de sus actividades supere los 45.000.000 de euros, *“siempre que el tipo medio de la contribución por estos impuestos sea inferior al tipo medio de la contribución media de los contribuyentes de una dimensión similar”*, pretendiendo con ello la publicación de aquellos sujetos que declarasen por debajo de la media del tipo medio efectivo.

Es decir, en el ámbito de las medidas que se justifican en la lucha contra el fraude, ningún gobierno se va a encontrar solo en el debate parlamentario, pues la mayoría de los grupos políticos no solo apoyarán la medida, sino que postularán normas y sanciones de mayor envergadura que aquéllas que se propongan a las cámaras legislativas.

4.4.2.2. Deudas y sanciones a considerar

El texto legal considera que el incumplimiento por parte de un contribuyente es “relevante” cuando las deudas o sanciones tributarias que se acumulen frente a la Hacienda por no haber sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario, y que no se encuentren aplazadas o suspendidas, superen el importe de 1.000.000 de euros.

Ahora bien, este aspecto de la Ley tampoco ha sido pacífico entre los especialistas, lo que se ha reflejado en el debate parlamentario. Ello porque, suscita preguntas que no siempre encuentran una respuesta satisfactoria. Así, cabe interrogarse sobre cuántas veces se puede tomar en consideración una deuda para incluir a distintos contribuyentes en los listados de morosos, pues en este caso se encuentran los supuestos de pluralidad de deudores (solidaridad o responsables), pues si se publica la identidad de todos ellos, con fundamento en que cada uno es deudor de la HP y lo es por la totalidad de la deuda (caso de solidaridad interna, no de deudores mancomunados), también es cierto que una misma deuda se va a computar varias veces, tantas como deudores existan y en un número ilimitado de veces.

De otra parte, no hace falta recordar que, al referirse la norma a las deudas, deben considerarse incluidos en el cálculo los intereses de demora y los recargos.

Respecto de las sanciones, cuando hayan sido recurridas en tiempo y forma, entendemos que no deben ser objeto de publicación ya que están suspendidas ope legis, si bien, la impugnación debe haberse producido en

el momento que se tome en consideración al efecto de determinar si su importe supera el millón de euros. Es decir, la enmienda que proponía el Grupo Parlamentario Catalán de Convergència i d'Unió de excluir aquellas deudas y sanciones cuya suspensión se encontrase pendiente de decisión ante un Tribunal Judicial o Económico Administrativo, quedaría en principio absorbida parcialmente y sin justificación por cuanto las sanciones deben quedar excluidas en tanto la Ley ordene la suspensión de sus efectos a causa de su mera impugnación en vía administrativa.

Y, en cuanto a la tramitación parlamentaria, debemos mencionar que se propuso –Grupo Parlamentario Socialista– que, en todo caso, fuesen objeto de publicación *“las sanciones tributarias cuyo importe supere la cuantía de 30.000 euros”*, sin hacer mención alguna a la situación jurídica de las sanciones (firmeza administrativa, impugnadas o no, etc...)

4.4.2.3. Situaciones que se excluyen de la publicación

Mientras que la Ley ordenaba excluir las deudas y sanciones que se encontrasen aplazadas o suspendidas, se produjeron propuestas que pretendían mejorar el texto legal y adecuarlo a la naturaleza jurídica de las obligaciones tributarias y de las sanciones. Es el caso de la propuesta que formuló la AEDAF cuando consideraba procedente excluir de la publicación las deudas y sanciones tributarias aplazadas, fraccionadas o suspendidas ni las que no hubieran ganado firmeza en vía administrativa, así como aquellas deudas y sanciones cuya suspensión se encontrase pendiente de decisión ante un Tribunal Judicial o Económico-Administrativo, y de la enmienda que, con el mismo contenido anterior, presentó el Grupo Parlamentario Catalán en el Senado.

Otras propuestas tenían distinto fundamento, aunque no menor que el de la Ley que finalmente sería aprobada. Así, se postulaba considerar que estaban suspendidas las deudas cuyo aplazamiento o suspensión hubiese sido solicitado de conformidad con la ley, y se encontrase pendiente de resolución, a menos que la posterior resolución fuese denegatoria y la deuda no se pagase efectivamente en el plazo establecido a partir de la denegación (Unión Progreso y Democracia).

A nuestro juicio, y partiendo de que consideramos que la medida tiene un carácter sancionador, creemos que la Ley no es respetuosa con los valores jurídicos en presencia. Así, en el caso de las sanciones, dado que no son ejecutivas hasta la firmeza en vía administrativa, no debe priorizar la presunción de legalidad de un acuerdo de imposición de una sanción sobre la presunción de inocencia, máxime cuando la primera queda ineficaz con la mera impugnación ante la propia administración. Y, respecto de las deudas, porque también se prima la presunción de legalidad de un acto administrativo –una liquidación tributaria– frente a la presunción de inocencia, y ello más claramente en el caso en el que las deudas estén impugnadas, pues no puede desconocerse que la presunción de legalidad no tiene otro efecto que el de invertir la necesidad de accionar impugnando el acto de que se trate, pero que, una vez presentado el recurso, decae y sitúa a las partes en pié de igualdad ante los tribunales.

4.4.3. Información que se publica

Respecto de la información que es objeto de publicidad, la Ley es quien establece qué datos han de incluirse en los ficheros y remite a una Orden Ministerial la determinación de la fecha de publicación y los correspondientes ficheros y registros. Ha sido la Orden HAP/2216/2015, de 23 de octubre, la primera norma que ha contemplado la fecha de publicación y los ficheros y registros utilizados en la elaboración del listado.

A este respecto, señalaremos que la cita Orden ha remitido a los datos obrantes en el Sistema de Información de la AEAT y a los siguientes datos del sujeto: nombre, apellidos y número de identificación fiscal, si es persona física y por su razón o denominación social completa y su número de identificación fiscal, si es una persona jurídica o entidad del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, identificación a la que se asociará el importe del total de deudas y sanciones debidas a fecha de referencia, en cómputo global, sin desgloses.

4.4.4. El procedimiento

El procedimiento fijado para aplicar la norma comentada, al que ya nos hemos referido al exponer el resumen del proyecto de Ley, consiste en una comunicación al deudor afectado de la propuesta de su inclusión en el listado otorgándosele un plazo de 10 días para formular alegaciones, finalizado el cual se dictará la resolución que se entienda procedente y que agota la vía administrativa.

Pues bien, lo primero que hemos de destacar es el carácter autónomo que se le atribuye dentro de los procedimientos tributarios ya que no deriva de ninguna de las principales potestades atribuidas a la Administración (liquidadora-recaudatoria; sancionadora y revisora), sino que se relaciona con facultades auxiliares de las primeras.

Esta autonomía es buscada a propósito por la propia Ley con el fin de que los efectos de los actos dictados en este procedimiento no tengan incidencia fuera del mismo, muy especialmente, no puedan reabrir plazos para instar la revisión de los actos dictados en otros procedimientos relacionados con las mismas obligaciones o sanciones (liquidador, recaudatorio, sancionador, etc.).

Ahora bien, esto no significa que esta medida no tenga efectos importantes, ni que los actos dictados no puedan incurrir en vicios y vulneraciones del ordenamiento jurídico –más allá del “error de hecho” al que se restringen las alegaciones del contribuyente– sino simplemente que no se han arbitrado medios para revisarlos o anularlos (*dejarlos sin efecto*) que no sean meramente nominales pues nos preguntamos de qué sirve un recurso ante la jurisdicción contenciosa si no se obtiene de inmediato la suspensión de efectos del acto que comunica la publicación, ya que, en otro caso, la publicación tendrá lugar antes de que se dicte sentencia sobre el fondo del asunto. Y, a la vista de lo anterior, cabe también preguntarse si, en estos casos, tendrán en cuenta los tribunales que la medida se va a hacer efectiva antes de que se produzca el control judicial de su legalidad o bien serán proclives a suspender su aplicación pensando que, en caso de desestimación del recurso al cabo de un año, cabe la publicación de los datos afectantes al contribuyente a modo de lista correctora de la publicada al año anterior (ello porque es posible que, pasado el año de duración del proceso, el contribuyente ya no se encuentre en la situación fijada en la Ley para ser incluido en el nuevo listado).

Por otra parte, en cuanto a la posición del contribuyente frente a la Administración, señalaremos que, siendo la finalidad de todo procedimiento el acierto en la resolución a dictar así como la necesidad de que la resolución no se dicte “inaudita parte”, en el caso presente, ambas finalidades no se cumplen enteramente. Creemos que es así porque la participación del ciudadano en el procedimiento que ha previsto la norma es meramente reactiva y restringida (presentar unas alegaciones limitadas en cuanto a los fundamentos a invocar o presentar un recurso ante la jurisdicción cuya posible ineficacia acabamos de comentar).

Por cierto que, en este aspecto de la Ley queremos destacar respecto de la oposición del contribuyente a los actos dictados en el procedimiento que la limitación de las alegaciones al “error de hecho”, al que se refiere la norma, es una limitación que se refiere exclusivamente a la vía administrativa, pero sin que se haya pretendido

modificar la LJCA afectando al derecho a la tutela judicial. Es decir, el contribuyente siempre podrá acudir al juez ante otro tipo de discrepancias que no se refieran a los errores aritméticos o de hecho (v.g. deuda que no está en periodo ejecutivo porque no ha sido notificada regularmente y que por tanto no puede incluirse en la publicación, etc...). No obstante ello, entendemos, en el mismo sentido que la propuesta que presentó la AEDAF al Proyecto de Ley, que la norma ha sido excesiva e injustificadamente restrictiva con los motivos que pueden ser alegados en la vía administrativa, y que hubiese sido más correcto admitir que las alegaciones pudieran referirse a todas cuestiones relacionadas con la concurrencia de los requisitos señalados en la norma para la inclusión de un ciudadano en el listado.

Finalmente, y relacionado con lo anterior, a pesar del deseo de la Ley de separar este procedimiento de cualquier otro que se relacione con las mismas obligaciones y sanciones, lo cierto es que, siendo el objeto el mismo, es imposible no reconocer alguna eficacia a una resolución administrativa a una sentencia judicial que anule una liquidación o una sanción que hubiese sido tomada en consideración a efectos de publicar los datos de un contribuyente, más aún cuando el vicio pudiera ser la nulidad de pleno de Derecho del acto anulado (no entramos en el debate sobre la similitud o diferencia de los efectos derivados de la nulidad de un acto en función de que los motivos hayan sido vicios de nulidad plena o de mera anulabilidad).

4.5. La cuestión de la naturaleza de la medida

Además de las cuestiones ya señaladas, la que creemos resulta más polémica es la discusión, subyacente en muchos otros debates, acerca de la verdadera naturaleza de la medida. Al respecto decía la AEDAF sobre el Proyecto de Ley, y estamos plenamente de acuerdo con ello, que, *“en línea con lo señalado por el CGPJ, entendemos que la publicación de dicha lista implica una suerte de sanción para el contribuyente deudor que será impuesta sin tener en consideración las garantías de todo procedimiento sancionador”*.

A nuestro juicio los argumentos que amparan esta conclusión, y que hemos adelantado en páginas anteriores, no son otros que la presencia de los criterios que hemos considerado son determinantes de la existencia de una sanción y no de otro tipo de medida.

A este efecto comenzaremos por recordar que la propia finalidad de una medida legislativa es un elemento de juicio fundamental y que, en el caso, los fines que se han publicitado o manifestado que son perseguidos con la publicación de estos listados son fines coincidentes con los de una sanción materialmente penal: amedrentar a los morosos para, por un lado, que no demoren el pago de sus impuestos y, por otro, provocar un efecto disuasorio para reducir el fraude. Ello sin perjuicio del efecto recaudatorio que indirectamente también se va a obtener.

Es decir, no se trata de una medida que vaya a reducir la morosidad –situación que durante la crisis económica se ha señalado como un grave problema que afectaba a toda la economía- pues ni siquiera se mencionan los casos en los que es la Administración quien incurre en mora frente al contribuyente, sino que se resaltan los fines que acabamos de señalar incluyendo la pretensión de que la publicidad de la información tenga efectos perjudiciales para el contribuyente moroso, ya que todas las personas podrán conocer la situación fiscal de aquéllos con quienes realizan operaciones económicas, de suerte que pueden evitar que sus créditos y operaciones se llevan a cabo con personas que puedan ponerlos en riesgo.

En todo caso, incluso aceptando su pretendido efecto sobre la morosidad, se advierte que tal efecto no va más allá de una simple expectativa de reducir la morosidad y el fraude, sin que su eficacia esté acreditada de algún modo.

En segundo lugar, poca discusión cabe sobre el efecto restrictivo que tiene la publicación de datos fiscales de cualquier contribuyente sobre su derecho constitucional a la protección de sus datos personales. Precisamente por ello, y por la propia naturaleza del derecho, que no requiere Ley orgánica, ha sido necesario establecer la medida mediante una norma con rango de Ley formal ya que se va a prescindir del consentimiento del afectado (LOPD). Este requisito se ha puesto de manifiesto cuando las Junta Generales de Gipuzkoa se plantearon en 2014 la publicación de la lista de los “grandes defraudadores”, cuando la Agencia de Protección de Datos vió inviable la propuesta porque la ley no lo permitía, siendo necesaria la modificación de la LGT.

Es decir, un efecto restrictivo de la medida que es propio de cualquier sanción que, aunque sea administrativa, tenga una naturaleza materialmente penal.

Finalmente, hemos de mencionar que otra característica de la publicación del listado de morosos está siendo el procedimiento especial por el que se va a llevar a cabo, especial porque, de no tratarse de una medida sancionadora, no es incluíble en ninguna otra manifestación de las potestades fundamentales que el ordenamiento atribuye a la Administración tributaria (gestión o revisión de actos). Ahora bien, examinado el procedimiento, resulta que se ha construido normativamente bajo la preocupación de una posible lesión a un derecho fundamental, lo que le ha conducido a no obviar ninguna de las garantías que habrían de respetarse de tratarse de la imposición de una sanción. Ello a resultas de que los tribunales y la propia administración estén dispuestos a “suspender de efectos” la comunicación que se dirige a los contribuyentes anunciando la publicación de los datos fiscales cuando sea objeto de impugnación, pues en el caso en que tal suspensión de efectos no se produzca, se estarán priorizando los principios de presunción de certeza (¿de los datos en poder de la Administración?) y de legalidad del acto administrativo sobre otros valores jurídicos que, entendemos, tienen en cambio una mayor protección en el plano constitucional.



La reforma de la Ley General Tributaria. Novedades en relación con las reclamaciones económico-administrativas

César García Novoa

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela
Miembro de la AEDAF

Resumen

La reforma de la Ley General Tributaria ha introducido novedades importantes respecto a las reclamaciones económico-administrativas. Por ejemplo, se introduce la obligación de presentar el recurso en formato electrónico para ciertas personas. También se modifica el plazo de interposición en los supuestos de silencio administrativo negativo y se reconoce la facultad de los tribunales económico-administrativos para presentar cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Abstract

The reform of the Tax Code has introduced important news regarding the economic-administrative claims. For example, is introduced for certain people the obligation to submit the application in electronic form. The deadline for presentation is also modified in the event of negative administrative silence and the power of the economic-administrative courts is recognized to present a preliminary ruling in the Court of Justice of the European Union.

Palabras clave

Ley General Tributaria, reclamación económico-administrativa, silencio administrativo negativo, cuestión prejudicial, Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Keywords

Tax Code, economic-administrative claim, negative administrative silence, preliminary ruling, Court Justice of the European Union.

Sumario

1. Introducción
2. Competencias de los órganos económico-administrativos
3. .Acumulación de reclamaciones económico-administrativas
4. Obligatoriedad para ciertos colectivos de presentación electrónica de recursos.
5. Presunción de representación
6. Costas
7. Planteamiento de cuestión prejudicial
8. Silencio negativo
9. Efectos de la resolución y de la retroacción de actuaciones
10. Cuestiones en relación con los recursos

1. Introducción

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), publicada en el Boletín Oficial del Estado (BOE) de 22 de septiembre de 2015 introduce, entre sus muchas novedades, algunas modificaciones importantes en relación con el régimen de las reclamaciones económico-administrativas.

La reforma, en vigor desde el 12 de octubre de 2015, no afecta a las grandes cuestiones cardinales del recurso administrativo por excelencia en materia tributaria ni cuestiona su carácter preceptivo, como vía de agotamiento necesario antes de acudir a la vía judicial. La obligatoriedad de la vía económico-administrativa ha sido puesta en tela de juicio en muchas ocasiones, especialmente en aquéllos casos en que los tribunales económico-administrativos son incompetentes para pronunciarse sobre el tema. Por ejemplo, cuando el único motivo de impugnación o el principal es la alegación de que la ley que se aplica es inconstitucional o de que el reglamento es ilegal. Son casos en los que el tribunal no puede hacer otra cosa que declararse incompetente y habilitar el acceso a la jurisdicción ordinaria y en los que la vía económico-administrativa no supone otra cosa que dilatar el acceso a los tribunales. Por lo que, en estos casos, el carácter preceptivo de la interposición del recurso económico-administrativo podría considerarse contraria al contenido constitucional del derecho a la tutela judicial efectiva.

Recuérdese que este derecho fundamental, como todos, incorpora un “contenido esencial”. Y dentro del contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva se incluye el derecho a recurrir, que sólo eventualmente en caso de conflicto podría ser objeto de adecuada ponderación. Según la constante jurisprudencia del Tribunal Constitucional (a partir del FJ 1º de la sentencia 4/1984, de 18 de enero y el FJ 2º de la 102/1984, de 12 de noviembre) el derecho a recurrir se reconduce al derecho a “conseguir el acceso a la tutela judicial y una resolución fundada en Derecho, así como la ejecución de la misma”, a lo que hay que añadir el derecho a juez ordinario predeterminado por la Ley (sentencia 199/1987, de 16 de diciembre), y la proscripción de la indefensión (sentencia 227/1994, de 17 de diciembre). El contenido de este derecho, en cualquier caso, excluye lo que el Tribunal Constitucional ha denominado “medidas disuasorias de acceso a la jurisdicción”, que no casarían con dicho contenido esencial. Así, en la sentencia 60/1989, de 16 de marzo se señala que puede constituir una vulneración “en abstracto” del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva la imposición de requisitos o consecuencias, “...no ya impeditivas u obstaculizadoras, sino meramente limitativas o disuasorias del ejercicio de las acciones o recursos legalmente habilitados para la defensa jurisdiccional de derechos o intereses legítimos” (FJ 4º). Lo mismo habría que decir de la imposición de tasas o derechos excesivos o desproporcionados (Auto del Tribunal Constitucional 197/2010).

Y, aunque, para el caso concreto de la necesidad de agotar la vía económico administrativa, el Tribunal Constitucional ha dicho que no es incompatible con el derecho a la tutela judicial efectiva (sentencia 275/2005, de 7 de noviembre, FJ 4º) ¹.

¹ Ello enlaza con la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en relación con la exigencia de la reclamación administrativa previa a la vía judicial, doctrina conforme a la cual este requisito procesal, en rigor carga procesal del demandante, resulta compatible con el artículo 24.1 de la Constitución pues, pese a tratarse de una dificultad en el acceso a la jurisdicción ordinaria, que además en ningún caso se ve impedida, se justifica, esencialmente, en razón de las especiales funciones y tareas que la Administración tiene encomendadas en el ordenamiento constitucional, por la finalidad que persigue ese presupuesto procesal, que permite poner en conocimiento de la propia Administración el contenido y fundamento de la pretensión, dándole la oportunidad de resolver directamente el litigio, evitando así acceder a la vía judicial y descargando por ello al recurrente de los costes derivados de acudir al proceso para obtener la satisfacción de su pretensión (sentencias del Tribunal 217/1991, de 14 de noviembre, FJ 5; también, entre otras muchas, SSTC 108/2000, de 5 de mayo, FJ 4; y 12/2003, de 28 de enero, FJ 5).

Por tanto, la reforma es continuista en lo esencial, y no cuestiona el carácter preceptivo del recurso, a pesar de que, últimamente, se ha abierto un interesante debate sobre la aptitud de la vía económico-administrativa como único cauce para la resolución de conflictos tributarios y sobre la posibilidad de introducir vías alternativas de carácter arbitral. Así, el Informe de la Comisión en relación con el borrador del Anteproyecto de la Ley General Tributaria de 2003, ya sugería la previsión de un sistema de conciliación como alternativa a la interposición de la reclamación económico-administrativa. Y el informe de la Fundación Impuestos y Competitividad *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, incluye, entre uno de sus objetivos "implementar el arbitraje tributario como un procedimiento administrativo alternativo a las reclamaciones ante los tribunales económico-administrativos"². La reforma de la LGT no ha recogido ese espíritu, y las modificaciones que ha introducido, aunque importantes, no son de carácter estructural.

La modificación de la LGT por Ley 34/2015 tampoco afecta al desbarajuste que ha provocado en el panorama de los recursos económico-administrativos la reforma de la legislación local operada por ley 57/2003, de 16 de diciembre, de Medidas de Modernización del Gobierno Local, con la introducción de un nuevo Título X en la Ley de Régimen Local para los Municipios de Gran Población. La concepción extensiva de este tipo de municipios, a los cuales se les permite crear su tribunal económico-administrativo local, conduce a que el cuadro de recursos de que dispone el contribuyente ante actos tributarios locales dependa de una decisión municipal. Si hay tribunal local, procede el recurso económico administrativo, si no la hay, el único recurso administrativo es la reposición preceptiva prevista en el artículo 14 de la Ley de Haciendas Locales. Ello ha generado un incomprensible sistema dual en cuanto a los recursos que cabe interponer contra los actos tributarios locales e introduce una situación de desigualdad entre los ciudadanos en atención al Municipio en el que residen.

Y la reforma tampoco se caracteriza, en este punto, por un sesgo pro actione, que resulta imprescindible desde la perspectiva del derecho a la tutela judicial efectiva. No se amplía el ámbito de los actos reclamables. Por ejemplo, no se contempla la recurribilidad de las liquidaciones y sanciones derivadas del acta con acuerdo, poniendo fin a la criticable redacción del artículo 155,6 de la propia LGT. Tampoco se incorpora expresamente a la LGT la recurribilidad de las ponencias de valores, a las que nos referiremos después³. Por el contrario, la reforma incluye aspectos negativos en cuanto a la extensión de la recurribilidad económico-administrativa, como por ejemplo, las limitaciones para recurrir las liquidaciones derivadas de delito. Aunque, finalmente se soslayó uno de los aspectos más criticables del Anteproyecto; la pretendida preclusividad para aportar pruebas en sede económico-administrativa si no se aportaron en vía de gestión.

2 El Informe de la Comisión de 2003 decía: la "la Comisión se ha pronunciado mayoritariamente a favor de que en el futuro se estudie la posibilidad de que, a través del escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa, el recurrente pueda solicitar como alternativa al procedimiento económico-administrativo, la celebración de un acto de conciliación que, en caso de desacuerdo entre las partes, de lugar a un arbitraje ante un órgano unipersonal del TEA correspondiente". En cuanto al informe de la Fundación Impuestos y Competitividad *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, ePraxis, Madrid, 2015, págs. 223 y 224.

3 Debería contemplarse, además, la posibilidad de impugnación indirecta de la ponencia de valores, cuando se notifique la valoración individual, como ha venido defendiendo el TEAC desde su resolución de 21 de diciembre de 1988, teniendo en cuenta la especial forma de notificación colectiva de las ponencias de valores y el déficit en cuanto a las garantías del contribuyente que supondría aceptar sólo la impugnación directa. Reconocer esta posibilidad adquiere especial importancia ante situaciones como la generada por el TS a través de la sentencia de 30 de mayo de 2014, según la cual, el suelo urbanizable sin programa aprobado debe valorarse como rústico.

Aprovechando que el criterio de la Administración en los procedimientos administrativos en general es que no cabe la aportación de pruebas tras el trámite de audiencia y, en su caso, el de alegaciones, se pretendía trasladar una regla semejante a la vía económico-administrativa, sobre la base de una doctrina del TEAC (resoluciones de 28 de septiembre de 2011, 24 de febrero de 2009, 30 de septiembre de 2005 y 16 de mayo de 2007), avalada por sentencias de la Audiencia Nacional (AN) de 23 de febrero de 2009

y 29 de septiembre de 2010. Decía el artículo 106,6 que figuraba en el Anteproyecto, que “una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, no podrá incorporarse al expediente ni ser tenida en cuenta más documentación acreditativa de los hechos en el procedimiento de aplicación de los tributos o en la resolución de recursos o reclamaciones, salvo que el obligado tributario demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite”.

Pero sin duda, en este punto, la novedad más relevante es el refuerzo del sistema de unificación de criterio, ampliando las competencias del TEAC y de los tribunales económico-administrativos regionales (TEAR)

Esta doctrina entendía que el procedimiento de revisión económico-administrativa no es el momento procesal oportuno para aportar unas pruebas que pudieron y debieron aportarse antes. Se trata de un planteamiento gravemente lesivo para los derechos de los obligados tributarios y que olvida que la vía económico-administrativa es una instancia previa a la vía judicial, por lo que no son aceptables limitaciones groseras del derecho de prueba. Sobre todo, cuando en la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la jurisdicción contencioso-administrativa, no existen disposiciones limitativas de este tipo, por lo que los recurrentes pueden proponer cualquier medio de prueba, siempre que la misma sea pertinente y con el límite de la buena fe⁴. Finalmente, se descartó la inclusión de esta limitación a la prueba en la vía económico-administrativa.

Pero este trabajo debe centrarse, no en las cuestiones no tratadas por la modificación implementada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, sino en aquéllos aspectos que son objeto de modificación. A ellos vamos a referirnos en los epígrafes siguientes.

2. Competencias de los órganos económico-administrativos (Art. 229 de la LGT)

La nueva redacción del artículo 229 de la Ley General Tributaria incluye algunas matizaciones relevantes en orden a las competencias de los tribunales económico-administrativos, siempre partiendo del dato de que se trata de órganos administrativos de control de la legalidad de actos en materia económico-administrativa; singularmente, de actos de gestión tributaria, así como actuaciones entre particulares con trascendencia tributaria.

Lo más destacado es que la nueva redacción de la ley resuelve el problema en torno a la competencia en el caso de reclamaciones contra actuaciones de los particulares susceptibles de reclamación económico-administrativa (retenciones y repercusiones) cuando el reclamante no sea residente en territorio español, atribuyendo esta

4 CAYÓN GALIARDO, A., “Cuestiones sobre la prueba en los procedimientos tributarios”, *Revista de Técnica Tributaria*, nº 97, abril-junio, 2012, pag. 29.

competencia con carácter exclusivo al Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), independientemente de la cuantía. Dado que la reclamación económico-administrativa contra una actuación de repercusión o retención es un verdadero proceso entre partes, en la que la Administración asume un papel independiente frente a reclamante y reclamado, parecía lógico que, cuando el reclamante fuese un no residente, se relacionase con un órgano central de la Administración como es el TEAC, y no con un órgano periférico.

Se trata de una aclaración importante; no obstante, con relación a la impugnación de retenciones o repercusiones, existen otras cuestiones que la reforma de la ley debería haber aclarado; sin ir más lejos, la posibilidad de reclamar contra una resolución que no admite la repercusión de unas facturas rectificativas. O lo relativo a si es posible plantear la suspensión del deber de pago de la cantidad retenida o repercutida, posibilidad hoy completamente descartada al no tratarse de actos administrativos (así lo ha defendió la resolución del TEAC de 13 de mayo de 2008). O la fijación de la cuantía en el caso de reclamación contra varias retenciones o repercusiones, que se fija en "la mayor de ellas" (comparando las cuantías que debieron ser objeto de retención o repercusión, consignadas en factura o documento sustitutivo). Es el criterio que utiliza el artículo 35,3 del Reglamento de Revisión, aprobado por RD 520/2005, de 13 de mayo, similar al previsto en el párrafo segundo del mismo artículo para casos en que en el documento en que se consigne el acto administrativo objeto de impugnación se incluyan varias bases, valoraciones o actos de otra naturaleza. Debería aclararse que en este caso, si la retención o repercusión de mayor cuantía cumple con el requisito cuantitativo para acceder al recurso de alzada ordinario que prevé el artículo 36 del RD 520/2005, el resto de actuaciones acumuladas accedan también a este recurso. Y debería tenerse cuidado, cuando se impugnan varias retenciones o repercusiones, en no extender a estas impugnaciones el criterio de acumulación que se utiliza para los actos de liquidación derivados de las comprobaciones de la obligación de realizar retenciones (FJ 4 de la sentencia del TS de 29 de noviembre de 2010, recurso 180/200, atiende al período trimestral de ingreso), pues aquí no se trata de reclamaciones contra actos de liquidación que toman como referente un tributo de hecho imponible instantáneo y exigibilidad periódica, sino de actuaciones singulares entre particulares.

Pero sin duda, en este punto, la novedad más relevante es el refuerzo del sistema de unificación de criterio, ampliando las competencias del TEAC y de los tribunales económico-administrativos regionales (TEAR). Esta unificación de criterio coexiste con el recurso extraordinario para la unificación de doctrina, que tradicionalmente sólo podía interponer el Director General de Tributos, y al que, actualmente están legitimados, respecto a tributos cedidos, las Comunidades Autónomas que, de acuerdo con la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, hayan asumido las competencias para resolución de reclamaciones económico-administrativas en única instancia y la resolución del órgano económico-administrativo autonómico agote la vía administrativa. Coexiste también con el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, que sólo procede contra resoluciones de los tribunales económico-administrativo regionales para los que no quepa alzada ordinaria, y para el que también están legitimadas las Comunidades Autónomas.

Por otro lado, se asigna competencia a los TEAR para dictar resoluciones de fijación de criterio en lo relativo a las salas desconcentradas. Procederá la fijación de criterio cuando existan resoluciones de una sala desconcentrada de un TEAR que no se adecuen a los criterios del Tribunal o que sean contrarios a los de otra Sala desconcentrada del mismo TEAR. Dictarán la resolución, bien el pleno del TEAR, bien una Sala convocada a tal fin. Este tipo de resoluciones no afectarán a la situación jurídica particular derivada de las resoluciones previas, pero los criterios adoptados en la misma serán vinculantes para las Salas y órganos unipersonales del correspondiente Tribunal.

Se añade, por último, una novedad respecto a la presentación y tramitación del recurso de alzada ordinario. Cuando la resolución de la reclamación económico-administrativa sea susceptible de recurso de alzada ordinario ante el TEAC, la reclamación podrá interponerse directamente ante este órgano, correspondiendo su tramitación a la Secretaría del TEAR o tribunal económico-administrativo local o del órgano económico-administrativo de la Comunidad Autónoma. Todo ello, salvo que el interesado solicite que la puesta de manifiesto sea ante el TEAC, en cuyo caso, la tramitación seguirá en este órgano.

3. Acumulación de reclamaciones económico-administrativas

Además, la reforma de la LGT, afecta al régimen de las acumulaciones, contenido en el artículo 230 de la LGT.

El régimen de las acumulaciones de las reclamaciones económico-administrativas ha suscitado críticas en cuanto al alcance limitado del mismo; el precepto originalmente sólo preveía tres supuestos de acumulación obligatoria: las reclamaciones interpuestas por un mismo interesado relativas al mismo tributo; las interpuestas por varios interesados relativas al mismo tributo siempre que deriven de un mismo expediente o planteen idénticas cuestiones y la interpuesta contra una sanción si se hubiera presentado reclamación contra la deuda tributaria de la que derive (art. 230,1).

La acumulación es una de las grandes cuestiones del régimen procedimental, no sólo de los recursos económico-administrativos sino también de la vía judicial contencioso-administrativa. Su razón de ser se basa en exigencias de economía procesal. La acumulación es una categoría jurídica de cuño procedimental, que tiene como objetivo la reunión de objetos procesales o procedimentales. Destaca, sobre todo, la denominada acumulación de acciones, que tiene su fundamento en razones de economía procesal y en la necesidad de evitar resoluciones contradictorias. Y es que la economía procesal enlaza con el derecho a la tutela judicial efectiva en tanto una de las manifestaciones de la misma es el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas⁵ (sentencia del Tribunal Constitucional 193/1991, de 14 de octubre, entre otras) y a lo que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos denomina, derecho fundamental a un plazo razonable, al que se refiere el artículo 6,1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y que la sentencia König contra Alemania, de 28 de junio de 1978 entendió aplicable a los procedimientos ante las jurisdicciones administrativas (sic), a la vez que defendía la aplicación de las exigencias del derecho a un proceso justo y equitativo en los procedimientos administrativos de resolución de recursos⁶.

De ahí que la acumulación sea fundamental cuando se trata de agilizar la resolución de procedimientos económico-administrativos. Pero la acumulación tiene otra vertiente muy importante en relación con la tutela judicial efectiva y el acceso a la justicia, especialmente aplicable en un recurso de interposición obligatoria como el económico-administrativo. Se trata de la determinación de la cuantía litigiosa a efectos de permitir el acudir a ciertos recursos cuyo acceso se basa en el principio de la *summa gravaminis*.

La regla general que recoge el artículo 230 de la LGT y 35 del Reglamento General de Revisión, aprobado por RD 520/2005, de 13 de mayo, es que la cuantía de la reclamación será la correspondiente a la más elevada de las

5 RIBA TREPAT, C., *La eficacia temporal del proceso. El juicio sin dilaciones indebidas*, Ed. Bosch, 1997, Barcelona, pags. 15 y ss. El Tribunal Supremo ha defendido que, a través de la economía procesal, "se potencia el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas" (STS núm. 671/2012, de 25 de julio, entre otras).

6 BANDRÉS SÁNCHEZ-CRUZAT, J.M., *Derecho Administrativo y Tribunal Europeo de Derechos Humanos*, Civitas, Madrid, 1996, pag. 89.

acumuladas. A ello hay que unir que el artículo 230, 4 de la LGT, además de señalar la acumulación no puede alterar la competencia ni la vía de impugnación procedente en ningún caso, establece la regla de que la reclamación de la cuantía más elevada atrae a la que la tenga inferior. Así ocurre en los supuestos de reclamaciones interpuestas por un mismo interesado, relativas al mismo tributo, que deriven de un mismo procedimiento y las interpuestas por varios interesados relativas al mismo tributo siempre que deriven de un mismo expediente, planteen idénticas cuestiones y deban ser resueltas por el mismo órgano económico-administrativo. En estos casos, si el TEAC fuese competente para resolver una de las reclamaciones objeto de acumulación, lo será también para conocer de las acumuladas. En otro caso, la competencia corresponderá al órgano competente para conocer de la reclamación que se hubiera interpuesto primero.

Por tanto, y teniendo en cuenta que el acceso al recurso de alzada ordinario depende de que la cuantía de la liquidación exceda de 150.000 euros o 1.800.000 si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones, el criterio seguido en materia económico-administrativa es que si una liquidación de las acumuladas cumple el requisito de la cuantía para acceder a la alzada, las demás liquidaciones acumuladas puedan también acceder. Por tanto, a partir de la cuantía de la reclamación más elevada, puede ocurrir que se dicte una resolución del TEAR en primera instancia que contenga reclamaciones contra actos tributarios que a priori, deberían resolverse en reclamaciones dictadas en única instancia.

Es de resaltar esta circunstancia, ya que el criterio que se sigue para el acceso a la casación⁷ es diferente en función de la criticable interpretación que viene haciendo el TS del artículo 41,3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, según el cual, en los supuestos de acumulación, la cuantía es la suma del valor económico de las pretensiones. Para el TS se debe analizar cada pretensión por separado para ver si alcanza el umbral cualitativo exigido para acceder a casación (entre otros, Auto del TS de 12 de junio de 2014, que consagra la regla de la no comunicación de cuantía en casos de acumulación a efectos de casación⁸).

Pues bien; dada la importancia de la acumulación para la economía procesal y para una resolución del recurso económico-administrativo en un plazo razonable, lo cual tiene directa incidencia en el acceso a la tutela judicial efectiva, debería haberse hecho un esfuerzo en la reforma para incluir en el artículo 230 de la LGT algunos supuestos que se están prodigando en la práctica.

Así, se señalaba, en primer lugar, que serían acumulables las reclamaciones o recursos interpuestos por un mismo interesado relativos al mismo tributo, pero no se especificaba (como ha hecho la reforma) que las reclamaciones deberían derivar de un mismo procedimiento, lo que generaba dudas sobre si se incluían casos comunes como el acto de liquidación que regulariza varios períodos impositivos o los supuestos en que la regularización de un tributo implica la regularización de otro, que la reforma denomina obligaciones conexas. Por el contrario, la referencia a que, para que proceda la acumulación, los actos impugnados han de derivar de un mismo procedimiento, dificulta la acumulación de actuaciones por el procedimiento ordinario con actuaciones a las que fuera de aplicación el procedimiento abreviado.

7 Recordemos que la reforma de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa operada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre elevó la cuantía para el acceso a casación a 600.000 euros (casación ordinaria) y 30.000 (casación para unificación de doctrina).

8 Postura reduccionista y limitadora del acceso a la tutela judicial, criticada por ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E., en "La interpretación jurisprudencial del artículo 41, 3 LJCA: un obstáculo en el acceso a la casación y apelación tributaria", *Revista de Técnica Tributaria*, n.º 110, julio-septiembre 2015, pag. 67.

En segundo lugar, la LGT permitía acumular reclamaciones interpuestas por varios interesados, relativas al mismo tributo, siempre que deriven de un mismo expediente, planteen idénticas cuestiones, y (añade la reforma) deban ser resueltas por el mismo órgano económico-administrativo. Este supuesto de acumulación resultaba aplicable en casos como reclamaciones de coherederos en el Impuesto de Sucesiones o de contribuyentes en atribuciones de rentas cuando se compruebe las rentas de una comunidad de bienes, siempre que a todos los coherederos o a todos los comuneros les correspondan reclamar ante el mismo tribunal económico-administrativo.

El tercer supuesto de acumulación obligatoria respecto del que existían algunos problemas relativos a su aplicabilidad práctica, era el de la deuda tributaria con la sanción, ya que no se establecía expresamente que la reclamación de la cuantía más elevada atrajese a la de cuantía inferior sino sólo que la cuantía sería la del acto que tuviese mayor importe. No obstante, tal acumulación se desprende de manera indudable del contenido del artículo 212, Uno de la LGT, que afirma que “el acto de resolución del procedimiento sancionador podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente. En el supuesto de que el contribuyente impugne también la deuda tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones, siendo competente el que conozca la impugnación contra la deuda”. Esta exigencia de acumulación la ratifica el TEAC en resolución de 21 de noviembre de 2007 y se concreta por la de 1 de marzo de 2012, que afirma que no acumular genera riesgo de indefensión, por lo que la acumulación es obligatoria y de ella ha de conocer el órgano competente para la revisión de la deuda tributaria. Por su parte, la AN, en la sentencia de 1 de junio de 2004 (rec. 731/2002) recuerda que hay que acumular, aunque ello suponga que un tribunal económico-administrativo va a resolver en primera instancia y no en única, un recurso sobre una sanción de cuantía inferior a 150.000 si la liquidación acumulada es superior a esta cifra.

La reforma añade un nuevo supuesto de acumulación obligatoria: las reclamaciones que se hayan interpuesto por un mismo interesado contra un mismo acto administrativo o contra una misma actuación de los particulares. Este nuevo supuesto cubre, tanto actos administrativos tributarios que afecten a una pluralidad de sujetos (valoraciones en operaciones vinculadas) como actos de incidencia plural o plúrimos (relativos a una pluralidad de sujetos).

En esta categoría creemos que se deberían incluir las ponencias de valores, y, además, que se deberían haber mencionado expresamente. Recordemos que el artículo 27,4 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario dispone la recurribilidad en vía económico-administrativa de las ponencias de valores. Las mismas tienen la condición de actos administrativos de carácter general o colectivo - como dice la sentencia del TS de 1 de febrero de 2005 (RJ 1383)- frente a una confusa doctrina del Tribunal Supremo (TS) acerca de su naturaleza reglamentaria (sentencias 25 de febrero de 2010 (RJ 2010/4096) y 31 de mayo de 2010 (RJ 2010/5448)). Las reclamaciones contra las ponencias podrán acumularse al amparo de este nuevo supuesto introducido tras la reforma.

Pero, a efectos de cubrir los demás supuestos que podían no quedar incluidos en los casos de acumulación obligatoria, se reconoce una facultad genérica del tribunal para acumular motivadamente aquellas reclamaciones que considere que deben ser objeto de resolución unitaria, siempre que afecten al mismo o a distintos tributos, y que exista conexión entre ellas. Se trata de una medida loable, en tanto va a permitir al tribunal acumular situaciones en las cuales antes no existía amparo legal para hacerlo; por ejemplo, los tribunales económico-administrativos locales podrán acumular reclamaciones masivas contra liquidaciones de tasas municipales, paralelas al recurso contencioso-administrativo que se hubiese planteado contra la ordenanza fiscal, sin que se hubiese acordado la suspensión de la misma.

Esta nueva redacción del artículo 230 de la LGT será de aplicación a las reclamaciones y recursos interpuestos desde la entrada en vigor de la Ley de modificación.

4. **Obligatoriedad para ciertos colectivos de presentación electrónica de recursos**

Otra cuestión a la que hace referencia la reforma de la LGT es a la implantación de la obligatoriedad de presentar los escritos de interposición de los recursos económico-administrativos para ciertos sujetos. Se trata de una medida que incide en la implantación de las comunicaciones electrónicas en las relaciones entre el contribuyente y la Administración y que se prevé en paralelo con otras medidas en la misma dirección. Por ejemplo, la modificación del artículo 104,2 de la LGT que dispone que la obligación de notificar la resolución dentro del plazo de duración de un procedimiento se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica o en la dirección electrónica habilitada.

Concretamente, la Ley 34/2015 añade un nuevo párrafo 5 al artículo 235, donde se señala que la interposición de la reclamación se realizará obligatoriamente a través de la sede electrónica del órgano que haya dictado el acto reclamable cuando los reclamantes estén obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones. En estos casos, las alegaciones también deberán efectuarse por medios electrónicos. Se trata de una medida legislativa que incide en la implantación de la Administración electrónica en las relaciones entre el contribuyente y la Administración, en este caso, en lo relativo a las reclamaciones económico-administrativas.

El antecedente de la introducción de la obligación de presentar las reclamaciones económico-administrativa por vía electrónica se encuentra en la Disposición Adicional Décimosexta de la LGT, donde se decía que podrán utilizarse medios electrónicos, informáticos o telemáticos para la interposición, tramitación y resolución de las reclamaciones económico-administrativas y que “podrán emplearse dichos medios para las notificaciones que deban realizarse cuando el interesado los haya señalado como preferentes o hubiera consentido expresamente su utilización”. Esto es; la Adicional Decimosexta concebía la posibilidad de relación por medios electrónicos en el procedimiento económico-administrativo en clave voluntaria. En atención a esta Disposición Adicional, el BOE de 16 de octubre de 2009, publicó la Orden EHA/2784/ de 8 de octubre, por la que se regulaba la interposición telemática de las reclamaciones económico-administrativas. Esta Orden Ministerial estaría vigente para la presentación electrónica de reclamaciones económico-administrativas que prevé el artículo 235,5 de la LGT, en lo que no resulte contradictorio con la misma.

Sin embargo, la novedad de este artículo 235,5 es la obligatoriedad de presentación telemática. La obligatoriedad de utilizar los medios electrónicos en las relaciones con la Administración tiene, como principal precedente legal, la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, desarrollada por el RD 1671/2009 de 6 de noviembre, aunque lo esencial en estas normas es la obligatoriedad de recibir por vía electrónica notificaciones de la Administración.

La Ley 11/2007 contempla el uso opcional de medios electrónicos en las comunicaciones con la Administración en su artículo 27,2. Así, dispone que las notificaciones se recibirán electrónicamente cuando así lo haya solicitado o consentido expresamente el interesado. Por otro lado, el párrafo 6 del artículo 27 de la Ley 11/2007 habilita al reglamento para convertir la notificación electrónica en obligatoria, con un límite muy importante: la notificación electrónica obligatoria sólo será posible cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que, por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados, tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos. Esta misma limitación al uso de las notificaciones electrónicas se recoge en el artículo 41,1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que entrará en vigor el 2 de octubre de 2016

En virtud de esta habilitación se dictó el RD 1363/2010, de 29 de octubre de 2010, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Tributaria. Ello supuso la creación del Sistema NEO, que pretende la utilización exclusiva de la vía electrónica para efectuar notificaciones a determinados colectivos de ciudadanos, a través la Dirección Electrónica Habilitada (DEH) regulada en la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril. El sistema se aplica de modo obligatorio a todas las sociedades mercantiles desde el 1 de enero de 2011. Por otro lado, la Orden EHA/3552/2011, reconoce el derecho de todo sujeto obligado a recibir este tipo de comunicaciones a comunicar 30 días al año en que no se pueden llevar a cabo notificaciones electrónicas.

La acumulación tiene otra vertiente muy importante en relación con la tutela judicial efectiva y el acceso a la justicia, especialmente aplicable en un recurso de interposición obligatoria como el económico-administrativo. Se trata de la determinación de la cuantía litigiosa a efectos de permitir el acudir a ciertos recursos cuyo acceso se basa en el principio de la *summa gravaminis*

Estas disposiciones, en cuanto pioneras en la implantación de las relaciones electrónicas obligatorias con la Administración, suscitaron diversas críticas. Así, el RD 1363/2010, en la medida en que implantaba la obligación de recibir notificaciones electrónicas, fue objeto de un dictamen crítico por parte del Consejo de Estado. Señalaba el órgano consultivo que "aun cuando no se ha apreciado una vulneración directa y manifiesta del marco legal aplicable, algunas previsiones -y, singularmente, las relativas a su ámbito subjetivo de aplicación y a la inclusión en el mismo, de forma generalizada, de todas las sociedades de responsabilidad limitada- pudieran conducir en la práctica a una indebida extensión del sistema de notificación electrónica a obligados tributarios respecto de los cuales, por razones diversas (las tasadas en la Ley 11/2007), es posible que no quede suficientemente garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos para la correcta recepción por vía electrónica de comunicaciones y notificaciones". A mismo tiempo se pronunció el TS en su sentencia de 22 de febrero de 2012 frente a la impugnación del RD 1363/2010, rechazando que la notificación electrónica vulnerase las disposiciones legales en materia de notificaciones y aseverando que la obligación de recibir notificaciones electrónicas obligatorias por las sociedades mercantiles respetaba la exigencia de que el destinatario tenga ordinario acceso a medios tecnológicos⁹. Sin embargo, la sentencia incluía un voto particular que, en la línea del Consejo de Estado, recordaba que se estaba produciendo una extensión excesiva a todas las sociedades de responsabilidad limitada del sistema de notificación electrónica.

Sin embargo, la LGT da un paso más; los artículos 235 y 236 de la LGT, tras la reforma, introducen, para ciertos colectivos que coinciden con los obligados a recibir notificaciones por vía electrónica, la exigencia legal de que presenten electrónicamente los recursos. A los obligados a presentar reclamación en forma electrónica se les exige

9 El Tribunal Supremo señaló que "el ámbito subjetivo a que va dirigido el sistema de notificación electrónica garantiza el acceso y disponibilidad de medios tecnológicos precisos para la correcta recepción de dichas notificaciones", de manera que para el Alto Tribunal, la obligación de uso de medios electrónicos en las relaciones con la Administración Tributaria sólo será admisible si va dirigida a sectores o colectivos respecto a los cuales quepa presumir un acceso sin dificultades a tales medios. Así, señala el Tribunal que la fijación de tal obligatoriedad de usar medios electrónicos es legítima siempre que se trate de "personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos..."

presentar también en forma electrónica las alegaciones y el recurso de alzada. La obligación de interposición por medios electrónicos entra en vigor en la fecha en que lo hace la propia ley (12 de octubre de 2015), mientras que para la notificación electrónica obligatoria será necesario el previo desarrollo reglamentario.

Esto es; la obligación de presentar recursos por vía electrónica ya está en vigor para los obligados a recibir las notificaciones por vía telemática. Y ello plantea dos tipos de problemas.

El primero hace referencia a la practicabilidad y a la posibilidad de aplicación de la norma. En principio no existen disposiciones que desarrollen esta presentación electrónica. A nuestro juicio podrían aplicarse las previsiones de la Orden EHA/2784/2009, de 8 de octubre. En especial, los artículos 3 a 5, relativos al lugar y forma de presentación, contenido del formulario y acreditación de la presentación. Así, debería existir un formulario en el registro electrónico del organismo autor del acto impugnado y que admitirá la inclusión de documentos o ficheros anexos en los formatos que al efecto se indiquen por dicho organismo dentro de los formatos admitidos por el Ministerio de Economía y Hacienda. En especial, podrá incluirse la solicitud de suspensión del acto impugnado, de acuerdo con establecido en el artículo 40 del Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de Revisión en Vía Administrativa. Tratándose de reclamaciones entre particulares, la presentación deberá realizarse rellenando el formulario que, a estos efectos, tendría que existir en el registro electrónico de los tribunales económico-administrativos.

En cuanto al contenido de ese formulario, el mismo deberá incorporar los extremos indicados en el apartado 1 del artículo 2 del Reglamento de Revisión aprobado por Real Decreto 520/2005, esto es, el nombre y apellidos o razón social o denominación completa, el número de identificación fiscal y el domicilio del interesado, el órgano ante el que se formula el recurso o reclamación o se solicita el inicio del procedimiento, el acto o actuación que se impugna o que es objeto del expediente, el domicilio que el interesado señala a los efectos de notificaciones y el lugar, la fecha y la firma del escrito o la solicitud. Debe existir un espacio suficiente para formular alegaciones.

En cuanto a la firma y a la obtención de copias, la identificación y autenticación del firmante podrá realizarse por cualquiera de los sistemas de firma electrónicos admitidos, conforme a lo dispuesto en la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, en el Registro Electrónico receptor. Y el formulario deberá incluir un sistema de validación mediante el que el reclamante pueda obtener telemáticamente una copia digital autenticada. El acuse de recibo de la presentación incluirá la enumeración de los documentos y ficheros adjuntos al formulario de presentación.

Debe además, tenerse en cuenta la necesidad de que se forme expediente electrónico por el órgano que dictó el acto y que debe remitirse al tribunal económico-administrativo correspondiente, bien por correo electrónico, bien colgándolo de la web correspondiente. Obviamente, el Tribunal deberá disponer de un sistema de visionado para el examen del expediente, que garantice la identidad entre lo mostrado y el expediente recibido telemáticamente o grabado en el soporte electrónico u óptico, pero no expedirá copias en papel del expediente de origen. Pero si el expediente y la documentación asociada no pudiera enviarse en formato electrónico, se utilizará un mecanismo de remisión que facilite la vinculación de la reclamación telemática con su expediente de origen en papel.

Una segunda cuestión es la de qué ocurre si no se cumplimenta la presentación del recurso económico-administrativo en forma telemática, como dispone la reforma de la LGT desde el 12 de octubre.

Una primera solución pasaría por tener en cuenta la apuesta decidida de la legislación tributaria actual por la obligatoriedad de la presentación telemática. De ello es buena muestra la reforma del artículo 199 de la LGT por Ley 7/2012, que incorporó una infracción por presentación en formato convencional de documentos que deban presentarse en formato electrónico. Si la presentación en papel de lo que debe presentarse telemáticamente conlleva una valoración antijurídica por el legislador, la solución no podría ser otra que la inadmisión del escrito presentado en formato físico. Esta postura, a nuestro juicio, es inaceptable. Y ello, a pesar de que la obligación de presentación telemática se circunscribe a quienes están obligados a recibir

notificaciones electrónicas, fundamentalmente sociedades mercantiles. Aunque las sociedades parecen cumplir el requisito general, señalado por la norma y la jurisprudencia, de tratarse de sujetos con acceso garantizado a medios tecnológicos (artículo 41,1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas), lo cierto es que, como en su momento señaló el Consejo de Estado respecto a la notificación obligatoria, la inclusión de forma generalizada de todas las sociedades de responsabilidad limitada, pudiera conducir a una indebida extensión del sistema. Puede argumentarse, en contra de este criterio, que la interposición de recursos puede llevarse a cabo (y así es, en una mayoría clara de supuestos) a través de la representación de un profesional que tendrá acceso a esos medios informáticos. Pero si el cumplimiento del deber de presentar recursos en formato electrónico requiriese siempre la necesaria intervención de un profesional se estaría desconociendo el principio general de gratuidad del mismo que proclama el artículo 234,4 de la LGT.

Los artículos 235 y 236 de la LGT, tras la reforma, introducen, para ciertos colectivos que coinciden con los obligados a recibir notificaciones por vía electrónica, la exigencia legal de que presenten electrónicamente los recursos. A los obligados a presentar reclamación en forma electrónica se les exige presentar también en forma electrónica las alegaciones y el recurso de alzada

Además, la interposición de un recurso económico-administrativo es algo íntimamente vinculado con el derecho a la tutela judicial en su vertiente de acceso a la jurisdicción, a partir de su condición de recurso preceptivo previo a la vía judicial. Así, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha sido bastante clara a la hora de proclamar el principio pro actione (en multitud de sentencias, como las 115/1999, 69/1984, 6/1986, 100/1986, 55/1987, 57/1988, 124/1988, 42/1992, 185/1987, 37/1995, 54/2001, y 244/2006) señalando que tal principio, esencial para interpretar el derecho a la tutela judicial efectiva, requiere excluir las decisiones impeditivas de una resolución sobre el fondo que eliminen u obstaculicen injustificadamente el derecho a que un órgano judicial conozca y resuelva la pretensión formulada. Y que, de acuerdo con este principio pro actione, sólo debe admitirse una decisión de inadmisión “cuando se fundamente en la existencia de una causa legal que resulta aplicable razonablemente” (sentencia 244/2006, de 24 de julio, FJ 2º). No parece que el hecho de presentar en papel un recurso económico-administrativo en lugar de hacerlo por Internet sea una causa legal razonable de exclusión del derecho de acceso al recurso. Especialmente, si tenemos en cuenta que es posible que la Administración con la que se relacione el contribuyente (por ejemplo, los Municipios en el caso de muchos tribunales locales) carezcan de oficina electrónica.

Si descartamos la inadmisión, cabría la posibilidad de entender que la presentación en papel daría lugar a una subsanación de las previstas en el artículo 2,2 del Reglamento de Revisión, aprobado por RD 520/2005. Según este precepto, si el escrito de interposición no cumple con los requisitos exigidos en el artículo 2, se procederá a la

subsanción. Así, se requerirá al interesado para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos.

Sin embargo, es obvio que este precepto sólo es aplicable a los supuestos en que el escrito carezca de alguno de estos datos esenciales, pero no en supuestos como la presentación en formato físico de un recurso que debe, preceptivamente, presentarse por vía electrónica. Esta es una situación diferente al hecho de que el escrito adolezca de defectos como la ausencia del nombre, número de identificación fiscal o domicilio del interesado, por poner un ejemplo.

Descartando, por tanto, la subsanción y la inadmisión, y ante el hecho de que la obligación legal de presentar en formato electrónico el recurso económico-administrativo no ha sido objeto de desarrollo, y que algunos órganos carecen de medios técnicos, la solución no puede ser otra que la que propone la Orden EHA/2784/2009, de 8 de octubre, por la que se regula la interposición telemática de las reclamaciones económico-administrativas. Según el artículo 3,2 señala de esta orden, "en tanto el organismo autor del acto impugnado no disponga de registro electrónico o en él no estuviese consignado el formulario, lo dispuesto en el artículo 2.1 de la presente Orden no será de aplicación y la presentación deberá realizarse en papel". Téngase en cuenta que "lo dispuesto en el artículo 2,1" es la presentación facultativa por medios telemáticos del recurso, por lo que, a fortiori, debería extraerse la misma conclusión para el supuesto vigente en la actualidad, de presentación obligatoria en formato electrónico.

Por tanto, y sobre todo en relación con muchos tribunales económico-administrativos locales, siguiendo esta regla contenida en la Orden EHA/2784/2009, de 8 de octubre, la obligatoriedad de presentación electrónica de las reclamaciones económico-administrativas no será aplicable hasta que exista registro electrónico, cuestión que debería aclarar el desarrollo reglamentario.

Por otro lado, cuando, sí exista el registro electrónico, éste deberá incluirse conjuntamente con el buzón electrónico o DEH, en la línea de facilitar la presentación de estos recursos. O debería facilitarse el acceso al mismo a través de un enlace al que se acceda conjuntamente con el propio DEH.

Por otro lado, el recurso podrá ser interpuesto por el representante voluntario (que podrá ser un asesor fiscal, como señala el artículo 46,1 de la LGT), para lo cual podrían aprobarse modelos para la presentación por medios telemáticos. También, en el marco de la denominada colaboración social, prevista en el artículo 92 de la LGT, cabría acudir a la firma de acuerdos con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses profesionales. Así, podrían concertarse acuerdos con colegios profesionales y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal como objeto facilitar la presentación telemática de recursos económico-administrativos.

Respecto a este cumplimiento cooperativo, que tanto están fomentando los organismos internacionales, el artículo 92,6 de la LGT se refiere a que la colaboración social pueda realizarse mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos. Por su parte, el artículo 81 del RD 1065/2007, de 27 de julio, que 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 (RAPGIT), se refiere, en concreto, a la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en la colaboración social, disponiendo expresamente su párrafo segundo que "de acuerdo con lo previsto en el artículo 92. 4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. General Tributaria, la Administración tributaria podrá establecer los requisitos y condiciones para que la colaboración social se realice mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos".

Estos preceptos, así como las Órdenes HAC/1398/2003, de 27 de mayo y EHA/732/2011, de 29 de marzo, por las que se extiende la colaboración social a la presentación telemática de determinados modelos de declaración y otros documentos tributarios, serán aplicables a la presentación telemática de recursos económico-administrativos en el marco de acuerdos de colaboración social.

5. Presunción de representación

El artículo 46 de la LGT establece el régimen general de la representación voluntaria y de la acreditación de la misma, diferenciando tres tipos de representación; actuaciones respecto las cuales la representación se presume, actuaciones que han de ser acreditadas de forma fehaciente y las demás, respecto a las que cabe la representación ordinaria.

Entre las actuaciones en las cuales se requiere representación fidedigna se incluyen, en el artículo 46,2 de la LGT, la interposición de recursos y reclamaciones. En estos casos, dice el artículo 46, que "la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente". En efecto, la representación fehaciente y la apud acta han venido siendo las fórmulas más utilizadas para acreditar la representación. Además, el apartado 1 del artículo 2 del Reglamento de Revisión aprobado por Real Decreto 520/2005, señala, respecto a los elementos que se deben incluir en el escrito de presentación, que, "en el caso de que se actúe por medio de representante, se deberá incluir su identificación completa.

En la medida en que el artículo 46 de la LGT se refiere a la representación en todos los procedimientos tributarios, se venía demandando que la representación voluntaria concedida en fase de gestión o inspección conservase su vigencia en vía económico-administrativa, salvo que el obligado tributario manifestase otra cosa.

Respondiendo a ello se establece una presunción de representación voluntaria cuando la representación hubiera sido admitida por la Administración tributaria en el procedimiento en el que se dictó el acto impugnado. En estos casos, no será necesario aportar los medios establecidos en el artículo 46.2 de la LGT. Esta modificación será de aplicación a las reclamaciones y recursos interpuestos desde la entrada en vigor de la Ley 38/2015.

6. Costas

La posible condena en costas de la Administración Tributaria es una de las cuestiones que, al amparo de la, hasta ahora, vigente LGT, venía suscitando dudas.

A las costas hacía referencia el texto de la LGT de 2003, en su artículo 234,4, al tratar la gratuidad del procedimiento económico-administrativo. En este precepto se señala que "no obstante, si la reclamación o el recurso resulta desestimado y el órgano económico-administrativo aprecia temeridad o mala fe, podrá exigirse al reclamante que sufrague las costas del procedimiento, según los criterios que se fijen reglamentariamente". Por su parte, el artículo 51 del Reglamento de Revisión, señala que el órgano económico-administrativo podrá apreciar la existencia de temeridad o mala fe del reclamante a los efectos de exigirle que sufrague las costas del procedimiento cuando se produzcan peticiones o se promuevan incidentes con manifiesto abuso de derecho o que entrañen fraude de ley o procedimental. En particular, se señala que se podrá apreciar temeridad o mala fe cuando se planteen

recursos o reclamaciones económico-administrativas con una finalidad exclusivamente dilatoria. La apreciación de la concurrencia de tales circunstancias deberá ser debidamente motivada por el órgano económico-administrativo competente.

En función de esta regulación, cabe afirmar que el régimen de las costas en la vía económico-administrativa resultaba mucho más acertado que el previsto en la vía contencioso-administrativa, tanto en su procedencia como en su cuantificación.

En cuanto a la procedencia, el criterio de la LGT es el de la temeridad o mala fe, apartándose de la regla del vencimiento, prevista en el artículo 139 de la Ley 39/1998, modificado por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. La Ley de la Jurisdicción Contenciosa señala que, en primera o única instancia, al dictar sentencia o resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, el órgano judicial impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie, y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. Por tanto, la condena en costas no opera en los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones en que cada parte abona las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad. En este último caso, cabe también que el órgano jurisdiccional de manera motivada, imponga las costas a una de las partes por haber sostenido su acción o haber interpuesto su recurso con mala fe o temeridad. Esto es; el criterio de la mala fe funciona como subsidiaria de la regla general del vencimiento, que parece la más acertada, siempre que el importe de las costas resulte proporcionado. La regla de prudencia y moderación es una exigencia elemental para que el principio de vencimiento objetivo (quien pierde, paga) no se convierta, por mor de unas costas desproporcionadas, en un castigo por recurrir, con lo que tendría de disuasorio y de restrictivo del derecho a la tutela judicial efectiva.

En segundo lugar se plantea el tema de la cuantificación de las costas en el procedimiento económico-administrativo, cuestión que aparece claramente condicionada por el carácter gratuito de la vía económico-administrativa, que proclama el citado 234,4 de la LGT. Las costas se cuantificarán mediante la aplicación de los importes fijados por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda atendiendo "al coste medio del procedimiento y a la complejidad de la reclamación". Para el pago de costas se concederá un plazo voluntario de ingreso del artículo 62,2 de la LGT y, de no satisfacerse en este período, podrán exigirse por el procedimiento de apremio.

Aunque es posible la condena a la Administración (la misma está legitimada para recurrir sus propios actos de gestión en vía económico-administrativa y recurso de alzada ordinario, como dispone el artículo 51.2 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, y como ha proclamado la sentencia del TC 176/2002, de 9 de octubre), la norma está pensando en la condena al obligado tributario reclamante, entre otras cosas porque la gratuidad del procedimiento puede llevar a pensar que el mismo no genera costes para el obligado tributario que reclama. Esto es, que la Administración no tendría nunca que hacer frente al pago de costas porque no habría costes del procedimiento para el administrado. Obviamente, ello no es así, en tanto la propia LGT prevé la actuación mediante representación de un asesor fiscal y no se plantea la posibilidad de que, en caso de estimación, el reclamante pueda, al amparo del principio de gratuidad, reclamar a la Administración los honorarios del profesional que le representa. Por tanto, es posible que haya costas a favor de la Administración, pero también a favor del obligado tributario, sin que la gratuidad del procedimiento pueda ser óbice para ello.

La fijación de un baremo administrativo que evalúe las costas responde mucho mejor a su finalidad indemnizatoria, y facilita el que se pueda tener en cuenta que el perjuicio que supone para la Administración afrontar un procedimiento de resolución de recursos no es el mismo que el que supone para un particular tener que hacer

frente a dicho procedimiento. La Administración Pública, cuenta con un cuerpo de funcionarios (Abogados del Estado) vinculados a la Administración por una relación estatutaria, que tienen como función el asesoramiento y la representación y defensa en juicio, del Estado-Administración y de sus organismos autónomos (artículo 4 de la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas) y no tiene que acudir a un profesional, afrontando un gasto extraordinario. Sus retribuciones, al igual que todas las que corresponden a los empleados públicos, se incluyen en la Ley de Presupuestos. Se trata, obviamente, de una retribución que tiene que satisfacer la Administración independientemente del número de reclamaciones y de la actuación concreta de cada abogado del Estado en cada procedimiento. Por tanto, no resulta posible singularizar el coste de un procedimiento para la Administración Tributaria. Lo cual resulta incoherente con la previsión, para el supuesto del proceso contencioso-administrativo, del artículo 50,2 de la Ley 52/97 de 27 de noviembre, según el cual "la tasación de costas a que fuere condenada la parte que actúa en el proceso en contra del Estado, sus organismos públicos, los órganos constitucionales o personas defendidas por el Abogado del estado, se regirá en cuanto a sus conceptos e importes, por las normas generales, con inclusión en su caso, de las correspondientes funciones de procuraduría...". Por ello, la regulación prevista para las reclamaciones económico-administrativas resulta, comparativamente más coherente.

Frente a estas ventajas comparativas, la reforma de la LGT da un paso atrás, al permitir exigir costas ante la inadmisión del recurso o reclamación, y no sólo ante la desestimación de la reclamación económico-administrativa. Una interpretación rigurosa de la exigencia de costas en vía de admisión puede suponer una disuasión de acudir a la vía económico-administrativa, sin hablar de lo dificultoso que sería apreciar la temeridad manifiesta ante ciertas causas de inadmisión previstas en el artículo 239, 4 de la LGT, como la existencia de acto firme y consentido, que puede ser objeto de discrepancias, o de causas subsanables como la falta de identificación del acto contra el que se reclama o los defectos de legitimación. En cualquier caso, las costas no podrán imponerse hasta que haya transcurrido el plazo o se haya resuelto el recurso de anulación que puede plantearse cuando se considere que se ha declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación - artículo 241, bis, 1, a) de la LGT-.

La condena en costas se impondrá en la resolución que se dicte. Si posteriormente se interpone recurso de alzada ordinario, la eficacia de la condena dictada en primera instancia queda supeditada hasta su posterior confirmación.

7. Planteamiento de cuestión prejudicial

Otra de las importantes novedades de la reforma por Ley 34/2015 es la legitimación de los órganos económico-administrativos para promover cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como manifestación de la primacía y efecto directo del Derecho de la Unión Europea¹⁰. Esta previsión es consecuencia de una realidad que ya se venía poniendo en práctica, como es la inclusión de los tribunales económico-administrativos dentro del concepto de órganos jurisdiccionales a efectos de planteamiento de cuestión prejudicial, en los términos del artículo 19, 3, b) de la versión consolidada del Tratado de la Unión Europea.

La jurisprudencia del Tribunal Europeo ha definido los requisitos que debe reunir un órgano de resolución de conflictos para poder ser considerado jurisdiccional a efectos de planteamiento de la cuestión prejudicial. Lo ha hecho en una serie de sentencias ya clásicas como la de 30 de junio de 1966, asunto 61/65 Vaassen-Göbbels,

10 Vid. al respecto GARCÍA NOVOA, C., "Los tribunales económico-administrativos como jueces de lo comunitario en materia tributaria", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 236, 1995, pag. 423.

Por tanto, y sobre todo en relación con muchos tribunales económico-administrativos locales, siguiendo esta regla contenida en la Orden EHA/2784/2009, de 8 de octubre, la obligatoriedad de presentación electrónica de las reclamaciones económico-administrativas no será aplicable hasta que exista registro electrónico, cuestión que debería aclarar el desarrollo reglamentario

o la de 14 de diciembre de 1971 asunto 43/71 Politi, así como otras como la Veuve Vaasen (As. 61/1965), Nederlandse Spoorwegen (As. 36/1973); Broekmeulen, (As. 246/1980). En todas ellas se entendía que sería órgano jurisdiccional legitimado para plantear cuestión prejudicial todo aquel que reúna los requisitos de origen legal, permanencia, de jurisdicción obligatoria, carácter contradictorio del procedimiento, independencia y decisión en Derecho.

En todo caso, incluso en los pronunciamientos más recientes, el Tribunal se ha manifestado en la misma línea en relación con el concepto de órgano jurisdiccional a efectos del planteamiento de la cuestión prejudicial. Así, en la sentencia Ascendi

Beiras Litoral e Alta de 12 de junio de 2014 (asunto C-377/13) que se refiere a un impuesto portugués que reintroduce un gravamen indirecto sobre las operaciones de reestructuración, recuerda el Tribunal su doctrina sobre el concepto de órgano jurisdiccional apto para plantear una cuestión prejudicial, entendiendo que tal noción incluye, en el caso de Portugal, al llamado Tribunal Arbitral Tributario.

Pues bien; los tribunales económico-administrativos, al igual que los tribunales arbitrales portugueses o las comisiones tributarias italianas, reúnen todos estos requisitos para ser considerados órganos judiciales a estos efectos, y así, el Tribunal europeo ha aceptado las cuestiones prejudiciales planteadas por tribunales económico-administrativos en las pocas ocasiones en que ello ha tenido lugar. El caso más claro ha sido el relacionado con el asunto Gabalfria (sobre la condición de empresariales de las operaciones preparatorias en el IVA) y las sentencias por asuntos acumulados C-110/11998 a C-147/98, dictadas a partir de cuestiones prejudiciales presentadas por el TEAR de Cataluña. En estas sentencias el Tribunal europeo reconoce que los tribunales económico-administrativos reúnen los requisitos para poder ser considerados órganos jurisdiccionales y, por tanto, admite su legitimidad para presentar cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Luxemburgo.

Lo que hace la reforma de la LGT es recoger una propuesta clara que se reflejaba en el Informe La Adaptación de la regulación del Derecho Tributario general al ordenamiento comunitario, elaborado por una Comisión para el estudio de la adaptación del Derecho tributario al comunitario, publicado en junio de 2011 por el Instituto de Estudios Fiscales, que señalaba, en su página 118, "...como el TJCE ha admitido la legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para promover la cuestión prejudicial se sugiere incorporar una mención específica al respecto en la LGT. Por supuesto, la misma tendría carácter didáctico y no supondría ninguna innovación respecto a la situación actual, pero puede facilitar que se promueva un mayor número de cuestiones prejudiciales, evitando retrasos indebidos y una mayor litigiosidad...".

El Informe proponía un nuevo apartado en el artículo dedicado a las competencias de los Tribunales Económico-Administrativos, que aclarase que pueden plantear cuestión prejudicial el Tribunal Económico-Administrativo Central, los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales, así como las salas desconcentradas y también la sala especial para unificación de doctrina.

En esta línea, la reforma introduce un nuevo apartado 3 en el artículo 237 de la LGT, incluyendo la previsión de que se desarrolle reglamentariamente el procedimiento para plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sólo se incluyen algunas cuestiones procedimentales elementales. Como un plazo de quince días para alegaciones cuando el planteamiento de la cuestión prejudicial no haya sido solicitado por los interesados en la reclamación o recurso económico-administrativo. Además, se dispone la suspensión de los procedimientos económico-administrativos para cuya resolución sea preciso conocer el resultado de la cuestión prejudicial planteada, que se comunicará a los interesados y determinará la suspensión del cómputo del plazo de prescripción.

8. Silencio negativo

Otra reforma que podríamos catalogar, siguiendo la terminología del mencionado Informe de 2011 como didáctica, es la que hace referencia a la recepción en la LGT de la consolidada doctrina jurisprudencial en materia de silencio negativo.

El silencio negativo, singularmente el derivado de la superación del plazo máximo de duración del procedimiento económico-administrativo de un año (artículo 240,1 de la LGT), siempre ha planteado el problema de su configuración jurídica. El artículo 240,1 dice que transcurrido ese plazo el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente y que “el tribunal deberá resolver expresamente en todo caso”, añadiendo que “los plazos para la interposición de los correspondientes recursos comenzarán a contarse desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa”.

La jurisprudencia ha entendido aplicable al silencio negativo en vía económico-administrativa toda la teoría acuñada por el TS, según la cual estamos ante una institución que se configura exclusivamente a favor del particular, pues intenta poner remedio a una situación de indefensión generada por la inercia de la Administración que no resuelve expresamente. Tal es así, que el TS tiene dicho que “el silencio es una facultad a favor del recurrente y no una carga”¹¹. Esta afirmación es consecuencia de una concepción del silencio negativo como ventaja exclusiva del particular, de la que ningún privilegio puede derivarse a favor de la Administración. La jurisprudencia ha afirmado claramente que “el silencio no puede servir para reportar ventaja alguna a la Administración”¹², y, sobre todo, no puede servir para eludir el deber de resolver expresamente¹³.

De la subsistencia de la obligación de resolver, aun cuando hubiese transcurrido el plazo de silencio negativo, se deduce, como principal consecuencia que el silencio no es una opción para la Administración. Esta no podrá elegir entre resolver expresamente o no hacerlo. La Administración sigue teniendo la obligación de resolver, aún cuando se haya verificado el presupuesto del silencio negativo. Ello porque el silencio no es acto administrativo, sino una garantía del administrado basada en una pura ficción jurídica, que hemos de entender en el sentido que en su momento le hemos atribuido; un sucedáneo para abrir la vía de recurso. Así lo dijo de modo taxativo y claro el TS

11 Véase como muestra diacrónica, las sentencias de 25 de septiembre de 1958, 18 de octubre de 1960, 30 de septiembre de 1967, 8 de marzo de 1979, 8 de junio de 1980 y 16 de diciembre de 1980.

12 Sentencia del TS de 23 de marzo de 1998.

13 Para la sentencia del TS de 9 de marzo de 1995 podría ser contrario al art. 24, 1 de la Constitución, y, por tanto, al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, el hecho de que, a través del silencio, la Administración obtuviera el privilegio de quedar exonerada de dictar resolución expresa, “y sobre todo, que su actuación quedara exonerada de enjuiciamiento por el órgano jurisdiccional.

Esta previsión es consecuencia de un realidad que ya se venía poniendo en práctica, como es la inclusión de los tribunales económico-administrativos dentro del concepto de órganos jurisdiccionales a efectos de planteamiento de cuestión prejudicial, en los términos del artículo 19, 3, b) de la versión consolidada del Tratado de la Unión Europea

en su sentencia de 24 de febrero de 1995, al señalar que “según doctrina consolidada de este Tribunal, el silencio administrativo se considera como una facultad del administrado, que le permite tener por desestimada la petición, al efecto de formular frente a la denegación presunta el correspondiente recurso administrativo o jurisdiccional, pero ello no libera a la Administración de dictar resolución expresa”¹⁴. Por tanto, la resolución extemporánea, aun cuando hubiese transcurrido el plazo de silencio negativo, es perfectamente válida y puede ser recurrida¹⁵.

La cuestión más polémica que se deriva de esta concepción del silencio negativo es la del plazo para presentar el recurso a partir de que transcurra el plazo máximo para resolver. Solventar esta duda exige recordar que el silencio negativo es un sucedáneo arbitrado por la norma para evitar que la desidia de la Administración perjudique al ciudadano. En suma, y como ha señalado el Tribunal Constitucional, respecto a las decisiones desestimatorias adoptadas por silencio administrativo (por ejemplo, una resolución de un tribunal económico-administrativo regional en primera instancia) no cabe exigir un plazo preclusivo y si la Administración entiende que debe haberlo, lo que tiene que hacer es proceder a una resolución expresa. Y ello supone que, en tanto propiamente no existe acto administrativo, la no impugnación de la desestimación presunta en plazo no podía determinar la existencia de un “acto consentido y firme” que cerrara el acceso al proceso (sentencia del TS de 22 diciembre de 1988, 16 de marzo de 1992 y sentencia de 18 marzo de 1995). Así lo ha ratificado la sentencia del Tribunal Constitucional 52/2014 de 10 de abril.

Esta posibilidad de recurrir sin límite temporal es el elemento de equilibrio más justo ante la inactividad formal de la Administración. Y más aún cuando la inactividad se refiere a la resolución de un recurso económico-administrativo, lo que supone una injustificada dilación del acceso a la tutela judicial efectiva. Ese supuesto derecho de opción del particular entre recurrir o esperar resolución expresa, sólo se entiende si ambas alternativas se le ofrecen al contribuyente en un cierto pie de igualdad. Y ello se consigue si la opción por el recurso no está sujeta a límites temporales, como no lo está la opción por esperar el pronunciamiento expreso.

Esta interpretación es además la que deriva de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Así en la sentencia 6/1986, de 21 de enero, y sobre todo, en la 204/1987, de 21 de diciembre, se dejaba bien claro que no se puede equiparar, a efectos de computar el plazo para la interposición de recursos, la inactividad de la Administración con los supuestos en que se ha resuelto expresamente y se ha notificado personalmente al interesado el texto íntegro del acto, “supuesto en que cabe a éste la absoluta certeza de que no puede esperar ya una resolución distinta”. Consecuentemente, parece que la solución más acorde con esta doctrina es entender que sólo se puede hablar de plazos preclusivos si se resuelve expresamente, aunque la resolución se hubiese dictado después de producido el silencio negativo. Si tras el silencio negativo no se ha resuelto expresamente, en la línea de lo señalado por

14 RJ 1035.

15 Sentencia del TS de 16 de marzo de 1992 – RJ, 2053-.

el Tribunal Constitucional en sentencia 6/1986, de 21 de enero, el plazo para recurrir, igual que ocurre en el supuesto de notificaciones defectuosas, se extiende hasta que se plantee por el interesado la correspondiente impugnación¹⁶.

Esta regla es incorporada por la reforma de la LGT, al modificar el artículo 235, 1 de la LGT, para introducir un régimen de impugnación de resoluciones en caso de silencio negativo. Lo esencial de este nuevo régimen es que se asume la filosofía de que en el acto negativo no hay un acto presunto que pueda llegar a catalogarse como firme y consentido ni existe un plazo preclusivo idéntico al que existiría si se hubiese resuelto expresamente. Así se señala que “en los supuestos de silencio administrativo, podrá interponerse la reclamación desde el día siguiente a aquél en que produzcan sus efectos”.

Pero la cuestión clave es qué ocurre cuando, con posterioridad a la interposición de la reclamación y antes de su resolución, se dicta resolución expresa. Esta situación no solo confirma que la resolución expresa es siempre un deber de la Administración, que no decae aunque haya transcurrido el plazo del silencio negativo. Sino que genera un problema derivado de que existe un recurso pendiente contra el acto inicial, confirmado por silencio negativo y un nuevo acto resolutorio, que puede ser desestimatorio o estimatorio, en este último caso con estimación total o parcial. Se trata de una cuestión que ha sido tratada por la jurisprudencia, sobre todo en lo concerniente a la impugnación en vía contencioso-administrativa de actos previa desestimación presunta, y sobre la cual resulta determinante la doctrina sentada por la sentencia del TS de 15 de junio de 2015 (núm. Rec. 1762/2014) en su FJ 8º.

En el caso de que la resolución expresa sea desestimatoria, el recurso que se planteó por silencio se hizo sobre la base de una desestimación presunta, y la resolución expresa no hace otra cosa que confirmar lo que se presumió por silencio. Esto es; la resolución expresa confirma el acto inicialmente impugnado por lo que se suscita la duda de si el procedimiento iniciado por silencio debe extender su objeto al de resolución expresa o, incluso, si dicha resolución expresa pasa a ser el acto impugnado en el procedimiento iniciado por silencio negativo. Esto es; si el procedimiento en curso tiene una pérdida sobrevenida de objeto y el nuevo objeto es la resolución expresa.

En este caso, la necesidad de proteger el derecho a la impugnación del contribuyente hace necesario que no pierda sentido el recurso del contribuyente, tal y como se manifiesta la citada sentencia del TS de 15 de junio de 2015. Es decir, que no se considere que el proceso en curso queda, sobrevenidamente, sin objeto.

La solución adoptada por el artículo 235, 1 de la LGT es que la resolución expresa “se considerará impugnada en vía económico-administrativa”. Esto es; sin perder su objeto el procedimiento inicial, cabe extender el procedimiento en curso a la nueva resolución, para lo cual se concederá un plazo de alegaciones de un mes, a contar desde el día siguiente a la notificación. Este plazo de alegaciones viene a funcionar como un nuevo plazo para recurrir la resolución expresa, aunque, formalmente, no se esté planteando un nuevo recurso, sino que se estén formulando alegaciones.

16 La equiparación del silencio administrativo negativo a una notificación defectuosa, asumida también por el TS. Entre otras, en las sentencias de 16 de marzo de 1992 – RJ 2053 – y 9 de abril de 1992 – RJ, 3287 - ., significará que el particular conoce el “texto íntegro del acto”, que sería la denegación presunta, pero no los demás extremos que deben constar en toda notificación. Así, las desestimaciones presuntas por silencio negativo surtirían efecto “por el transcurso de seis meses”. En esta línea se sitúa toda la jurisprudencia del TS que añade al plazo de un año el período de seis meses, aumentando notablemente el término temporal de que dispone el particular para recurrir. Así, las sentencias del TS de 30 de marzo, 5 de mayo y 26 de julio de 1889 – JT 2151, 3738 y 5863, respectivamente -, 14 de marzo de 1991 – JT 2233 -, 23 de septiembre de 1994 – JT - y 23 de noviembre de 1996 – JT 9325.

Cuestión diferente es que la resolución expresa sea estimatoria; tal estimación, como dijimos, puede ser total o parcial.

En tal supuesto se plantea la cuestión de qué ocurre con la impugnación planteada a partir del silencio negativo. La situación no es nueva, pues algo parecido ocurrió cuando la LGT implantó la exigencia de que el recurso económico-administrativo se presente ante el órgano que dictó el acto, el cual, si no se ha planteado reposición previa y el escrito incluye alegaciones, tendrá un mes para revocarlo o modificarlo (artículo 235,3 LGT). Entonces se suscitaba qué ocurría con la reclamación presentada con anterioridad una vez que se había revocado el acto o éste había sido objeto de modificación.

Así, si la resolución expresa es totalmente estimatoria y satisface íntegramente la pretensión del recurrente, la desestimación presunta pierde todo su sentido. Al margen de que se pueda dictar otro en sustitución del primero (que será recurrible), si el recurso planteado por silencio administrativo instaba la nulidad del acto, el procedimiento económico-administrativo quedará sin objeto y terminará por satisfacción extraprocésal. En este caso, la solución de la nueva redacción del artículo 235 es que la notificación deberá advertir que la resolución expresa causa la terminación de procedimiento económico-administrativo por satisfacción extraprocésal, circunstancia que deberá declarar el tribunal económico-administrativo que esté conociendo de tal procedimiento. La solución de la LGT tras la reforma no difiere mucho de la que adoptó el Reglamento de Revisión aprobado por RD 520/2005 en su artículo 52,3, para los casos en que el órgano administrativo haya anulado total o parcialmente el acto impugnado en virtud de lo dispuesto en el artículo 235.3 de la LGT.

Más conflictivo es el supuesto de una estimación parcial, pues la resolución expresa no satisface todas las pretensiones del particular. En este caso, la jurisprudencia tuvo que hacer frente a un problema que se suscitó, especialmente en el planteamiento de recursos contencioso-administrativos, ya que en este caso hay una alteración de la situación que deriva de la ficción legal. Esa alteración es la existencia sobrevinida de un nuevo acto, y conviene saber si es necesario la impugnación expresa del mismo o la carga de ampliar el objeto del recurso inicialmente interpuesto por silencio. Incluso se sostuvo que, de no tener lugar esa ampliación o impugnación, la resolución firme se convertiría en acto firme y consentido, que sólo podría ser revisado por los cauces de la revisión de oficio.

La sentencia del TS de 15 de junio de 2015 se ha pronunciado sobre esta cuestión, sentando una muy razonable doctrina jurisprudencial. En su FJ 8º señala que condicionar la supervivencia del recurso a que el particular amplíe el objeto del mismo sólo puede comportar la total pérdida sobrevinida de objeto “cuando, a la vista del contenido de dicha resolución tardía, la pretensión formulada carece de toda su virtualidad”. En cualquier otro caso, lo que se produce es la necesaria modificación de la pretensión formulada para adecuarla al contenido del acto administrativo que sustituye a la ficción legal en que consiste el silencio administrativo, “...entendiendo que no alcanza ni a lo que se obtiene por dicho acto ni a los aspectos de éste que no podían ser incluidos en las desestimación presunta recurrida y que, por tanto, son ajenos al proceso iniciado”.

La solución planteada al respecto por la reforma del LGT es que, en este caso, también el objeto del procedimiento económico-administrativo se ve ampliado por el contenido de la resolución expresa, y la notificación de la misma deberá advertir que la misma “se considera impugnada en vía económico-administrativa”.

También en este caso se ha de conceder un plazo de un mes para alegaciones. Quizás lo más llamativo es que el nuevo párrafo incluido por la reforma en el artículo 235 de la LGT diga que “en dichas alegaciones el interesado

podrá pronunciarse sobre las consecuencias señaladas en el párrafo anterior”; es decir, que podrá manifestar su parecer sobre el hecho de que la impugnación inicial por silencio pase a tener como objeto la resolución expresa dictada extemporáneamente. Añadiéndose que “de no hacerlo se entenderá su conformidad con dichas consecuencias”, lo que supone introducir una presunción que no parece lo más adecuado en unas disposiciones que pretenden salir al paso de las consecuencias de un incumplimiento por la Administración de su deber de resolver en plazo.

En el caso de la estimación parcial no hay una plena satisfacción del particular. Hay un nuevo acto pero que no satisface al particular, lo que justificaría la apertura de un nuevo plazo singular para impugnarlo. Esto es; que, a partir de la resolución expresa, se diese un nuevo plazo para que el obligado tributario pudiera, no simplemente alegar, sino plantear un nuevo recurso económico-administrativo contra el acto expreso. Esta posibilidad no debería afectar a la subsistencia del procedimiento anterior iniciado por silencio negativo. Este plazo no impediría seguir tramitando el procedimiento económico-administrativo iniciado por silencio, que sólo terminaría, procediéndose a su archivo, si se presenta el nuevo recurso por el particular. Si el particular opta por no recurrir la resolución expresa, el procedimiento para la resolución del recurso frente al silencio negativo continuará hasta su resolución. Esta forma de proceder resultaría más acorde con la idea de que el silencio negativo es una verdadera facultad del particular y que no le coloca en peor situación ni le traslada las consecuencias negativas de la falta de resolución.

Añade la reforma que, tratándose de reclamaciones relativas a la obligación de expedir y entregar factura que incumbe a empresarios y profesionales, el citado plazo computará transcurrido un mes desde que se haya requerido formalmente el cumplimiento de dicha obligación. Y que, en el supuesto de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva, el plazo para la interposición se computará a partir del día siguiente al de finalización del período voluntario de pago.

9. Efectos de la resolución y de la retroacción de actuaciones

El tema de la retroacción de actuaciones y de las facultades de la Administración para dictar actos de liquidación en ejecución de resoluciones parcialmente estimatorias de los tribunales económico-administrativos es otra de las cuestiones que vienen suscitando múltiples discusiones y una controvertida jurisprudencia, que tiene su punto de inflexión con la denominada doctrina del tiro único, contenida en la sentencia del TSJ de Valencia de 17 de junio de 2010 (ponente Baeza Díaz) y reprobada por el TS en su sentencia, en interés de ley, de 19 de noviembre de 2012.

Como siempre, además de comentar las novedades de la reforma de la LGT, hay que referirse a las cuestiones sobre las que la ley no se ha pronunciado o no ha modificado. En tal sentido, superado el debate sobre si procede o no una segunda liquidación o comprobación, y excluyéndose la tesis del tiro único, la reforma no se pronuncia sobre los hipotéticos límites generales a la posibilidad de reiterar liquidaciones. Esto es, no se aclara la cuestión de cuáles son los límites exactos de la nueva liquidación a dictar a partir de una resolución anulatoria de un tribunal económico-administrativo, por razones de fondo o forma. Es cierto que un límite evidente es la prescripción, pero el hecho de que se venga admitiendo que sólo en los supuestos de nulidad de pleno derecho se puede aceptar que el acto anulado no interrumpió la prescripción, tanto la notificación inicial de la liquidación posteriormente anulada por el tribunal económico-administrativo como los recursos posteriores y la notificación de la resolución, interrumpieron la prescripción y propiciaron el efecto de reanudación del plazo de la misma, contenido en el artículo 68,6 de la LGT. Por tanto, la reforma de la

LGT debería haber perfilado los límites de esa nueva liquidación, al margen de la prohibición de reformatio in peius. Debería, en especial, señalar que la Administración, a la hora de adoptar esa nueva liquidación después de una resolución económico-administrativa anulatoria, no podría llevar a cabo una nueva comprobación general que sobrepasase o prescindiese de la comprobación anterior. Esta previsión estaría avalada por pronunciamientos jurisprudenciales como la sentencia del TS de 22 de septiembre de 2014, que señaló que una comprobación limitada no puede ser desconocida en una actuación inspectora posterior dando lugar a una nueva comprobación de lo ya comprobado.

Sin que se haya incluido esta previsión en la reforma de la LGT por Ley 34/2015, es imprescindible diferenciar, en este punto, dos situaciones claramente opuestas; el caso en que la sentencia o resolución aprecia vicios o defectos formales y ordena retroacción de las actuaciones, sin entrar en el fondo del asunto. Y los supuestos en los que no se ordena retroacción pero, tras una anulación inicial de la liquidación, existe la posibilidad de una segunda liquidación por la Administración. Se trata de dos supuestos conceptualmente diferentes, pues en el primero hay propiamente una retroacción que ejecuta la resolución y en el otro se estaría ejerciendo la facultad de liquidación, aunque sea a partir de la anulación parcial. No obstante, la reforma de la LGT parece tratar ambas situaciones bajo el epígrafe general de "ejecución de resoluciones", cuando en el nuevo artículo 241, ter, 5, al referirse al nuevo recurso de ejecución, dispone que "la tramitación de este recurso se efectuará a través del procedimiento abreviado, salvo en el supuesto específico en que la resolución económico-administrativa hubiera ordenado la retroacción de actuaciones, en cuyo caso se seguirá por el procedimiento abreviado o general que proceda según la cuantía de la reclamación inicial". Ello parece que lleva a concluir que la retroacción se incluye como un supuesto idéntico a los demás casos de ejecución de resoluciones económico-administrativas.

A ello se refiere el artículo 239, 3 de la LGT, referido al contenido de la resolución económico-administrativa. Se dice que "la resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales". Se añade que "cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal". Este es el supuesto que la nueva ley denomina de retroacción de actuaciones, dando a entender que en casos distintos a la retroacción por defectos formales lo que procede es la anulación del acto y la posibilidad de una nueva liquidación.

A pesar de que, en los supuestos de anulación por defectos de forma, el TEAC entiende que el acto es declarado improcedente (resolución 00452/2015 de 28 de mayo de 2015, aunque a efectos del reembolso del coste de las garantías), lo cierto es que, en estos casos, se acepta la posibilidad de dictar un nuevo acto de liquidación. Destacan los supuestos de falta de motivación (sentencia del TS de 11 de julio de 2011) con la excepción de los actos de imposición de sanción respecto a los cuales la falta de motivación se considera un defecto sustantivo y no formal, que impiden volver a dictar un nuevo acto (sentencia del TSJ de Asturias de 30 de marzo de 2012 -rec. 855/2010-). En los casos de defectos formales, la adopción de un nuevo acto es consecuencia lógica de la necesidad de reparar el vicio subsanable declarado por la resolución. Y ello porque sólo es posible restaurar un vicio de procedimiento, reponiendo éste al momento de su tramitación en que se incurrió en tal vicio.

La retroacción de actuaciones que se traduzca en la práctica de una nueva liquidación por la Inspección se contemplaba en el artículo 150,5 de la LGT. Decía este precepto que "cuando una resolución judicial o económico-

administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado uno de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior". Este plazo de seis meses se mantiene en el artículo 150, 7, posterior a la reforma, que especifica que el mismo "se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución".

Este precepto, al margen de si se aplicaba sólo a retroacciones por ejecución de resoluciones que apreciase defectos de forma o también cuando se volviese a liquidar por vicios sustanciales (como defendió la sentencia del TS de 4 de abril de 2013)¹⁷, planteaba muchas dudas por su ubicación sistemática en sede de procedimiento inspector. Sobre todo, se suscitaba la cuestión de si cuando la Administración desarrolla su actividad como consecuencia de la ejecución de una resolución anulatoria está desarrollando un procedimiento de gestión e inspección o llevando a cabo actuaciones de ejecución, en sentido estricto. La distinción es importante, porque en este último caso, procede, para cuestionar el actuar administrativo, acudir a la vía del incidente de ejecución. Ello, además, tiene una gran trascendencia en relación con las garantías del particular en vía de ejecución de resoluciones. Si la adopción de una nueva liquidación en sustitución de la anulada por razones de fondo no es procedimiento inspector o gestor, estaríamos ante actuaciones que deberían regirse por las normas de ejecución de las resoluciones administrativas o jurisdiccionales (por ejemplo, las sentencias del TS de 6 de junio de 2003 y 30 de junio de 2004, ésta última dictada en recurso de casación en interés de ley). Además, la Administración no podría reproducir el procedimiento de inspección o gestión ni completar el acervo fáctico derivado del mismo. Si es procedimiento de inspección o gestión, tendrá la Administración todas las facultades propias del mismo, aunque sus actuaciones estarán sujetas a los plazos propios de este procedimiento¹⁸.

Pues bien; el art. 239,3 de la LGT, tras la reforma, al igual que el artículo 66,2 del Reglamento de Revisión, señala que "con excepción del supuesto al que se refiere el párrafo anterior, los actos de ejecución, incluida la práctica de

Lo esencial de este nuevo régimen es que se asume la filosofía de que en el acto negativo no hay un acto presunto que pueda llegar a catalogarse como firme y consentido ni existe un plazo preclusivo idéntico al que existiría si se hubiese resuelto expresamente. Así se señala que "en los supuestos de silencio administrativo, podrá interponerse la reclamación desde el día siguiente a aquél en que produzcan sus efectos".

17 La sentencia del TS de 4 de abril de 2013, de la que es ponente el Magistrado Martínez Micó, dispone en su Fundamento 2, que el artículo 150.5 de la LGT, no solo es aplicable cuando la liquidación se anula por razones formales sino también cuando se anula por razones de fondo, añadiendo que "aunque solo se tratase de sustituir la liquidación anulada por otra distinta, tal sustitución supone ya por sí misma una retroacción de actuaciones pues el acto de liquidación y su posterior notificación forman parte del procedimiento inspector pues ya no cabe afirmar que los procedimientos tributarios terminan con la resolución y que las actuaciones de notificación no son "actuaciones inspectoras", tesis que se fundaba en una formalista diferenciación entre validez y eficacia de los actos administrativos".

18 Así las sentencias del TS de 29 de septiembre de 2014 que reitera lo dicho desde la sentencia de 26 de marzo de 2012, para afirmar que la Administración puede dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto mientras su potestad esté viva. Y, sobre todo la sentencia de 15 de septiembre de 2014, según la cual, anulada la liquidación tributaria y rechazada la opción de la retroacción de actuaciones, no le estaba vedada a la Administración la aprobación de una nueva liquidación en sustitución de la anterior. La sentencia le indica a la Administración qué es lo que tiene que hacer para adoptar la nueva liquidación (valor las operaciones de compraventa de las acciones de conformidad con el artículo 16 de la Ley 43/1995) añadiendo que no puede tener en cuenta hechos distintos, pues ha de basarse exclusivamente en los datos que obran ya en el expediente administrativo.

liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación". Por tanto; salvo el caso en que se dicte una nueva liquidación "por defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante", en que estaríamos ante un procedimiento de gestión o inspección, dependiendo del órgano que dicte la nueva liquidación, en los demás casos la nueva liquidación se adoptará en el marco del procedimiento de ejecución de una resolución económico-administrativa, que no tendrá naturaleza de gestión tributaria. La Administración no estaría tramitando otra vez el procedimiento ni podría tener en cuenta hechos distintos a los tomados en consideración con anterioridad y que obren en el expediente, lo que supone recoger la doctrina de la sentencia del TS de 15 de septiembre de 2014.

Consiguientemente, desaparece en el artículo 150, su párrafo 5, pues la dicción literal de este precepto parecía indicar que la retroacción en ejecución de una resolución anulatoria de un acto fruto del procedimiento inspector, es también procedimiento inspector. En esta misma línea se manifestó el voto particular del Magistrado Javier Eugenio López Candela en la sentencia de la AN de 25 noviembre 2009¹⁹, según el cual, las actuaciones desarrolladas por la Inspección en nuestro ordenamiento, son siempre actuaciones inspectoras, doctrina que ha defendido el TS en diversas sentencias como las de 28 de octubre de 1997²⁰ y de 4 de julio de 2001²¹ y que la reforma de la LGT desautoriza.

Esto es, la Inspección sólo reanuda actuaciones cuando vuelve a liquidar atendiendo al contenido de una resolución que ordena la retroacción. De modo que la retroacción de actuaciones sólo es posible cuando se aprecien defectos formales que causen indefensión. En la retroacción de actuaciones estaríamos ante actuaciones propias del procedimiento de gestión de que se trate, sujetas a las reglas y a los plazos de las mismas. Esa es la tesitura en que se situarían los casos de segundas comprobaciones de valor, fruto de la retroacción de actuaciones por defectos formales que causan indefensión, como los defectos de motivación. Como señala la sentencia del TSJ de Castilla y León (Burgos) de 15 de abril de 1999 (JT 1999/827), la comprobación de valores que se efectúa en sustitución de una anterior anulada por los tribunales es un acto nuevo y no de ejecución de la resolución anulatoria. En este caso, procedería la recurribilidad de esta nueva liquidación en lugar del incidente de ejecución, lo que parece admitir la redacción del nuevo artículo 241 ter cuando permite interponer contra la liquidación fruto de una retroacción de actuaciones, el nuevo recurso de ejecución. En concreto, el párrafo 5 de este artículo dice que la tramitación de este recurso se efectuará a través del procedimiento abreviado, salvo en el supuesto específico en que la resolución económico-administrativa hubiera ordenado la retroacción de actuaciones.

En otro orden de cosas, se consagra que habrá siempre intereses de demora en la retroacción de actuaciones. Y ello se hace en el último párrafo del artículo 150.7, relativo a la forma de cálculo de los intereses de demora, párrafo que no figuraba en el Anteproyecto. Dice este párrafo que "se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación".

La intención de la reforma no es otra que neutralizar el efecto de una consolidada jurisprudencia que rechazaba que se pudieran liquidar intereses de demora en aquellos casos en que, tras una anulación inicial, exista la

19 JT 2009, 1256.

20 RJ 1997, 7150.

21 RJ 2001, 7090.

posibilidad de una segunda liquidación por parte de la Administración (singularmente, la de 14 de junio de 2012). Tales intereses deberían calcularse, todo lo más, desde la fecha de inicio que le hubiese correspondido a la liquidación anulada hasta la fecha de la anulación. Porque si los intereses de demora se calculan hasta la fecha en que se dicte la segunda liquidación, la mora, exclusivamente imputable a la Administración, acaba operando en perjuicio del contribuyente.

La nueva redacción establece el criterio contrario

y generará muchos problemas en casos en que la resolución económico-administrativa anule la liquidación por un defecto formal y ordene retroacción de actuaciones sin entrar en el fondo del asunto ni resolver la petición expresa del reclamante. Sería el caso, por ejemplo, de cuando se reclama contra una liquidación dictada tras el procedimiento de verificación de datos por un motivo sustancial y el tribunal determina la improcedencia de este procedimiento y ordena la retroacción, sin entrar en el fondo del asunto.

En otro orden de cosas, se consagra que habrá siempre intereses de demora en la retroacción de actuaciones. Y ello se hace en el último párrafo del artículo 150.7, relativo a la forma de cálculo de los intereses de demora, párrafo que no figuraba en el Anteproyecto

Por el contrario, en los supuestos en que se proceda a una nueva liquidación por una estimación parcial por razones de fondo (que no son supuestos de retroacción), según el artículo 239 de la nueva redacción de la Ley, estaríamos ante “actos resultantes de la ejecución de la resolución”. Tales actos se notificarán en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

Como actos de ejecución de resolución que son, frente a ellos la vía adecuada es el tradicionalmente denominado incidente de ejecución que permite la revisión del acto dictado en sustitución del anulado. Este incidente se encontraba regulado en el artículo 68,1 del Reglamento General de Revisión, aprobado por el RD 520/2005, y no podrá versar sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta. La reforma de la LGT lo sustituye por un denominado recurso de ejecución, que se regula en un nuevo artículo 241 ter y que se ha de plantear en el plazo de un mes desde el día siguiente a la notificación del acto impugnado, sin que quepa reposición previa.

La conversión del incidente en un recurso puede tener su razón de ser en la idea de que el encontrarnos ante un acto de ejecución no debe excluir, per se, la posibilidad de recurso. O, lo que es lo mismo, que la posibilidad de acudir a la vía del incidente sería acorde con las exigencias de tutela judicial efectiva, siempre que se trate de una facultad de los interesados, y que se configure como una disyuntiva a la posibilidad de impugnar el nuevo acto en vía económico-administrativa y, en su caso, jurisdiccional. En esta línea, la reforma admite la posibilidad de un recurso en vía de ejecución, pero configurando tal recurso en términos similares al tradicional incidente. De hecho, la procedencia del mismo no se vincula a la legalidad del acto sino a la circunstancia de que el interesado esté disconforme con los actos dictados en ejecución de las resoluciones económico-administrativas. Esto es; el objeto no es valorar la legalidad del acto de ejecución (normalmente, la nueva liquidación) sino la conformidad con la resolución dictada por el órgano económico-administrativo, puesto que la resolución dictada establecerá “los términos concretos en que haya de procederse para dar debido cumplimiento al fallo” (artículo 241, ter, 3). Sería posible afirmar que nos hallamos ante un incidente de ejecución al que, formalmente, se le estaría dando aspecto de recurso, al tramitarse por el procedimiento abreviado, previsto en los artículos 245 a 248, que también han sido modificados por la Ley 34/2015.

No obstante, la cuestión determinante a efectos de valorar si estamos ante un verdadero recurso (que valore la legalidad o adecuación a Derecho del acto cuestionado) o ante un incidente de ejecución disfrazado de recurso, es la posibilidad de alegar cualquier cuestión nueva y practicando cuantas pruebas estimen oportunas. Si realmente se estuviese recurriendo un acto nuevo y distinto del anteriormente anulado debería ser factible alegar cualquier cuestión nueva²². Y parece que ello es así, en tanto el artículo 241, ter, 6 señala que “en ningún caso se admitirá la suspensión del acto recurrido cuando no se planteen cuestiones nuevas respecto a la resolución económico-administrativa que se ejecuta”. Ello quiere decir que dichas cuestiones nuevas no pueden hacer referencia a la legalidad o adecuación a Derecho del acto cuestionado en la reclamación, pues estas cuestiones, por lógica, deberían ser planteadas en un recurso económico-administrativo.

Finalmente, la nueva redacción por Ley 34/2015 del artículo 225, 3 de la LGT, dispone que en ejecución de una resolución que estime total o parcialmente el recurso contra la liquidación de una obligación tributaria conexa a otra del mismo obligado tributario, “se regularizará la obligación conexa distinta de la recurrida en la que la Administración hubiese aplicado los criterios o elementos en que se fundamentó la liquidación de la obligación tributaria objeto de la reclamación”. Esta regularización podría dar lugar a la anulación de la liquidación de la obligación conexa y a la práctica de una nueva, con aplicación del artículo 26,5 en lo concerniente a la liquidación, y, por tanto, con intereses calculados en los términos ya expuestos. El concepto de obligación conexa es el que se recoge en el artículo 68.9 de la LGT²³.

10. Cuestiones en relación con los recursos

Queda, por último, referenciar algunas novedades, al margen de las que conciernen al procedimiento económico-administrativo general, con la única pretensión de dar cuenta de tales innovaciones legales.

Así, por una lado, se modifica el artículo 241 de la LGT, según el cual, si se recurre en alzada ordinaria una resolución económico-administrativa estimatoria (será por la Administración), la ejecución de la resolución queda suspendida automáticamente. Se añade también que, en este caso, no hay trámite de alegaciones. Se trata de una disposición que introduce una grosera diferencia de trato, pues a la Administración se le permite instar la suspensión sin garantía y el particular ni siquiera puede alegar. Tiene lugar, por tanto, una violación del principio de igualdad de las partes en la obligación tributaria, al dispensar a Administración y contribuyente un tratamiento radicalmente diferenciado. A este principio se ha referido el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en algunas sentencias como *Kaufman versus Bélgica*, n° 5362/72, 42 CD 145 (1972) y *Bendenoun versus Francia*, A 284, párrafo 52 (1994) y *Hentrich contra Francia*, de 22 de septiembre de 1994, bajo la idea de principio de igualdad de armas o justo

22 Así SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., (coord), *Procedimiento Tributarios*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2010, pag. 143.

23 Según este precepto se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto. En palabras de GÓMEZ TABOADA, J., y a la hora de poner ejemplos de supuestos que pueden incurrir en la condición de tales obligaciones conexas, podría pensarse “...en aquellos que en el IRPF, por ejemplo, niegan el carácter habitual de una vivienda cuando aún restan varios lustros de amortización de su préstamo hipotecario, incrementan el importe de una plusvalía cuya tributación conforme al criterio de caja se difiere en ejercicios pendientes de declarar, o cuestionan —durante su propio período de vigencia— la aplicación del régimen especial de «impatriados»; en el IVA, los que minoran las cuotas a compensar en ejercicios ulteriores aún por declarar; o, en el IS, los que reducen las BINs a compensar de futuro, la deducibilidad de provisiones pendientes de revertir, la generación de deducciones,...” “Las obligaciones tributarias conexas: una teoría sobre su génesis”, *La Ley*, 6296, 2014, pag. 14,

balance entre las partes, aplicable aun cuando una de esas partes sea el Estado²⁴.

En cuanto al recurso de anulación, que en la Ley 58/2003 se incluía en el artículo 239, 6, el mismo pasa a regularse en el nuevo artículo 241 bis. Como principal novedad, en el párrafo 2 se amplía el objeto del recurso de anulación al acuerdo motivado de archivo de actuaciones que se prevé en el artículo 238,2 para el supuesto de renuncia o desistimiento del reclamante, caducidad de la instancia o satisfacción extraprocesal.

En relación con el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, se modifica el artículo 242 de la LGT, para reducir de 6 a 3 meses el plazo de resolución, aplicándose esta reducción a las reclamaciones y recursos interpuestos desde la entrada en vigor de la Ley de modificación.

También en el recurso extraordinario de revisión, se reduce el plazo de resolución, en este caso, de 1 año a 6 meses. Transcurrido este plazo sin haberse notificado resolución expresa, el interesado podrá entender desestimado el recurso.

Finalmente, se incluyen cambios también en el procedimiento abreviado. A partir del 12 de octubre de 2015, sólo se podrá aplicar este procedimiento abreviado en función de la cuantía fijada reglamentariamente (actualmente reclamaciones por una cuantía inferior a 6.000 euros o a 72.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones). El procedimiento ya no se vinculará a un órgano unipersonal. Se prevé también la puesta de manifiesto del expediente para la formulación de alegaciones, y se elimina la posibilidad de que el órgano económico-administrativo convoque la celebración de una vista oral.

La conversión del incidente en un recurso puede tener su razón de ser en la idea de que el encontrarnos ante un acto de ejecución no debe excluir, per se, la posibilidad de recurso. O, lo que es lo mismo, que la posibilidad de acudir a la vía del incidente sería acorde con las exigencias de tutela judicial efectiva, siempre que se trate de una facultad de los interesados, y que se configure como una disyuntiva a la posibilidad de impugnar el nuevo acto en vía económico-administrativa y, en su caso, jurisdiccional

24 El principio de *igualdad de armas*, inherente al desarrollo de un proceso justo, ha sido alegado en diversas ocasiones ante los órganos del Convenio para fundamentar una violación del artículo 6,1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, relativo al derecho a un proceso equitativo. Este principio implica que cada parte tenga oportunidad de presentar su caso en condiciones que no supongan una clara desventaja en relación con su oponente. Así se reconoce, entre otros, en el caso *Hentrich contra Francia*, de 22 de septiembre de 1994; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria; un análisis jurisprudencial*, Aranzadi Editorial, Cisurm Menor, 2002, pag. 102.

Reclamación y mediación en el proceso tributario italiano¹

Luis María Romero Flor

Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Castilla-La Mancha
Centro Internacional de Estudios Fiscales (CIEF)
Miembro de la AEDAF

Resumen

La reclamación y la mediación se introdujeron en el ordenamiento tributario italiano en el 2012, con el objetivo de reducir (con referencia a las controversias de cuantía modesta, que podrían ser resueltos de mejor manera fuera de los tribunales) los recursos judiciales. Estos institutos se relacionan con otros ya existentes encaminados a reducir las controversias tributarias, con los que comporten la función resolutoria de manera satisfactoria para las partes. El presente artículo, además de examinar el contenido principal de la reclamación y la mediación, realiza un incisivo análisis acerca de su posición en el sistema tributario italiano, identificando para ello alguno de sus elementos necesarios.

Abstract

The complaint and the mediation were introduced in the Italian tax system starting from 2012, with the purpose of reducing (with reference to the litigations of modest extent, that could be better settled outside the Tax courts) the judicial appeals. They are related to the other legal institutes aimed to reduce the tax quarrels, already existing, with whom they share a resolving function and a rewarding effect. The present article, after an examination of the principal contents set by complaint and mediation and by an incisive analysis of the aims to retrace their position in the Italian tax system, by identifying some necessary elements.

Palabras clave

Reclamación; Mediación; Deflación controversias tributarias; Proceso Tributario Italiano.

Keywords

Complaint; Mediation; Deflation of tax disputes; Italian tax process.

¹ El presente estudio tiene su origen en una estancia de investigación realizada en la Scuola Europea di Alti Studi Tributari (SEATS-Bologna) del 1 de junio al 31 de agosto del 2015, bajo la tutela del Prof. Adriano Di Pietro, concedida por el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, dentro del Programa "José Castillejo" de ayudas para estancias de movilidad en el extranjero de jóvenes doctores.

Sumario

1. Introducción
2. Perfiles generales de la reclamación
3. Constitucionalidad del Instituto
4. La determinación del valor de la controversia. La reclamación acumulativa
5. Los actos reclamables
6. La presentación de la reclamación
7. Las partes del procedimiento
8. Los plazos de presentación
9. El contenido de la reclamación y la constitución en juicio
10. Petitum y causa petendi
11. Reclamación, recaudación y medidas cautelares
12. El resultado de la reclamación
13. La mediación tributaria
14. Conclusión y perfeccionamiento de la mediación
15. La reducción de las sanciones
16. Las costas procesales
17. Bibliografía

1. Introducción

Entre la primavera y el verano del 2011 el procedimiento tributario italiano se vio afectado por diversas disposiciones normativas. Los Decretos Leyes de 2011 núm. 70 de 13 de mayo, núm. 98 de 6 julio y núm. 138 de 13 de agosto, han afectado (a veces de manera superficial, otras de manera más profunda y significativa) en el sistema vigente, no sólo adecuándolo a la disciplina del proceso civil sino además agilizando o simplificando algunas de las obligaciones previstas a las partes. En este sentido, las disposiciones del Decreto Legislativo núm. 546 de 31 de diciembre de 1992 modificadas por estas medidas versan, entre otras, sobre el uso del correo electrónico certificado y la indicación de la dirección en el recurso introductorio (artículos 16 y 18), la previsión de un plazo para la decisión de la instancia de suspensión de la ejecución del acto impugnado (artículo 47) y el pago a plazos de los importes conciliados (artículo 48). Pero sin duda, el cambio más significativo desde el punto de vista sistemático así como operativo (y que, en la intención del legislador, debe producir apreciables y significativos efectos deflacionarios del contencioso) es la previsión normativa de los institutos de la reclamación y de la mediación tributaria.

2. Perfiles generales de la reclamación

El nuevo instituto de la reclamación tributaria está regulado por el artículo 17 bis del Decreto Legislativo núm. 546 de 31 de diciembre de 1992, insertado por el artículo 39, párrafo 9 del Decreto Ley núm. 98 de 6 de julio de 2011, dentro del Capítulo II, del Título I que disciplina las partes del proceso, su representación y asistencia en juicio, la condena en costas, las comunicaciones y las notificaciones. Quizás la ubicación sistemática de la norma no es la apropiada, ya que los institutos de la reclamación y la mediación no se refieren tanto a los perfiles subjetivos de la controversia o los relativos a las comunicaciones de los actos, como (aunque sólo sea de manera eventual) al procedimiento que se lleva a cabo ante la Comisión Tributaria Provincial, por lo que quizás la mejor ubicación hubiera sido al comienzo del Capítulo I del Título II, relativo a la introducción del juicio en primera instancia.

Ninguna relación guarda ésta nueva reclamación del artículo 17 bis con la reclamación del artículo 28 del mismo Decreto Legislativo que prevé la impugnación de los Decretos pronunciados por el Presidente de la Comisión Tributaria Provincial. De hecho, el artículo 28 regula una forma de apelación contra una decisión jurisdiccional, destinada a garantizar la tutela en la fase procesal que transcurre entre la pronunciación del Decreto Presidencial devuelta al resultado del examen preliminar del recurso y el tratamiento ordinario de la controversia; en cambio, el artículo 17 bis prevé un remedio administrativo contra las medidas emanadas de la Administración Tributaria, destinadas a establecer un contradictorio que precede al litigio procesal, articulándose varios pasos necesarios (que también incluye la formulación, por una o ambas partes interesadas, de una propuesta de mediación) y sólo en el caso de resultado negativo desemboca en el juicio tributario².

Sobre la base de este nuevo instituto puede observarse la intención del legislador italiano de descongestionar el trabajo de las Comisiones Tributarias, reconociendo a las partes la posibilidad de solucionar de manera

2 Los primeros comentarios doctrinales sobre la materia encuadraron al instituto de la reclamación entre los recursos administrativos en oposición, en lugar de entre los recursos jerárquicos, tratándose de una instancia dirigida al mismo órgano del que emanó el acto impugnado, lo que exigiría la anulación total o parcial. Así, en este sentido, *cfr.* RUSSO, A.: "Osservazioni sui profili generali del reclamo e della mediazione ex art. 17-bis del d.lgs. n. 546/1992". *Il Fisco*. Núm. 35. 2011. Pág. 5716.

La reclamación tiene naturaleza de instancia administrativa, susceptible de convertirse en recurso jurisdiccional (negativo) del contradictorio desarrollado ante la Dirección Provincial o Regional de la Administración Tributaria

anticipada las controversias de cuantía inferior a veinte mil euros³. Por otra parte, en un sistema que ya prevé la autotutela y el *“accertamento con adesione”*, probablemente no eran necesarias otras figuras diseñadas para permitir a las partes concluir el procedimiento tributario sin esperar la sentencia del juez; en este sentido, la reclamación y la mediación introducen una ulterior (necesaria) forma de contradictorio entre el contribuyente y

la Administración Tributaria que sobrecarga, en lugar de simplificar, la tramitación procedimental a seguir, y no parece comportar beneficios reales en términos de eficiencia de la actuación administrativa y de eficacia de la tutela jurisdiccional. En efecto no se ven las posibilidades de éxito que puede tener una reclamación presentada por el contribuyente después del fracaso de una supuesta adhesión, o después de la denegación de la solicitud de anulación en autotutela⁴.

Antes de pasar a analizar todos y cada uno de los aspectos destacables de estos institutos, realicemos a modo de resumen un recorrido por los apartados que componen el artículo 17 bis del Decreto Legislativo núm. 546 de 31 de diciembre de 1992, el cual prevé que quién tenga intención de apelar los actos tributarios de valor no superior a veinte mil euros (determinado conforme al apartado 5 del artículo 12 de este mismo Decreto) notificados por la Administración Tributaria a partir del 1 de abril de 2012, debe primeramente presentar una reclamación ante la propia Administración, quedando excluida la conciliación judicial (apartados 1 y 3). Así, conforme al apartado 2, la presentación de la reclamación se convierte en condición para la admisibilidad del recurso, y la inadmisibilidad es declarada de oficio en cualquier etapa del procedimiento; reclamación, que en virtud del apartado 5, debe ser presentada ante la Dirección Provincial o Regional que emitió el acto, la cual proveerá para su revisión y resolución unas unidades o estructuras específicas, diferentes y autónomas de aquellas que se ocuparon de instrucción de los actos administrativos tributarios reclamados.

Continúa indicando el apartado 4 del artículo comentado que al procedimiento de reclamación se le aplicarán, en cuanto compatibles, las disposiciones de los artículos 12, 18, 19, 20, 21 y 22 del mismo Decreto Legislativo. Sobre este particular, los apartados 7, 8 y 9 vienen a señalar que la reclamación debe contener la solicitud de anulación total o parcial del acto, y puede contener también una propuesta motivada de mediación que contenga la recalificación completa de la cuantía de la pretensión. Si el órgano destinatario de dicha propuesta no acepta

3 Según indica la Administración Tributaria, en la Circular núm. 9/E del 19 de marzo de 2012, *“el procedimiento de mediación debe considerarse como esencialmente destinado a evitar el «reenvío» a los jueces tributarios de las contestaciones que pueden ser resueltas en sede administrativa, a través de una revisión diseñada para anticipar el resultado que razonablemente se espera del juicio, teniendo en cuenta la situación de hecho y de derecho que subyace en cada caso”*, por lo que parece *“presumible, así como altamente deseable, que los resultados de la nueva actividad administrativa puedan ofrecer relevantes contribuciones al objetivo de disminuir el número de juicios tributarios para ayudar a desarrollar así el cumplimiento tributario”*. Sobre el filtro con finalidad conciliativa, antes del inicio del procedimiento tributario, vid. PISTOLES, F.: *“Il reclamo e la mediazione nel processo tributario”*. *Rassegna Tributaria*. Núm. 19. 2012. Págs. 1429 y siguientes.

4 Sobre este particular, STEVANATO indica que la *“sustancial superposición del instituto previsto por el artículo 17 bis respecto a la posibilidad de presentar instancia de anulación de oficio de los actos impositivos e instancia de accertamento con adesione también emerge de los parámetros que la Administración Tributaria debe ponderar comparativamente en su decisión administrativa (eventual incertidumbre de la cuestión controvertida, grado de sostenibilidad de la pretensión y economicidad de la acción administrativa)”*; opinando además el mencionado autor que el artículo 17 bis *“delinea un instituto farragoso, bifronte, con serias sospechas de inconstitucionalidad, que se solapa institutos ya existentes, en términos completamente confusos”*. STEVANATO, D.: *“Reclamo e «mediazione fiscale»: lettera a un bambino mai nato”*. *Dialoghi Diritto Tributario*. 2012. Págs. 98 y siguientes.

ni la solicitud de anulación ni la propuesta de mediación debe a su vez formular una propuesta de mediación en la que se respete la eventual incertidumbre de las cuestiones controvertidas, el grado de sostenibilidad de la pretensión y el principio de economicidad de la acción administrativa. Transcurridos noventa días sin que se notifique la aceptación de la reclamación ni concluida la mediación, la reclamación produce los efectos del recurso y los plazos para que las partes puedan constituirse en juicio empiezan a computar a partir de esa fecha. Si, por el contrario, la reclamación es rechazada en una fecha anterior a la indicada, los plazos para la constitución empiezan a computarse desde la fecha de la recepción del rechazo. Y si la reclamación se acoge parcialmente, los plazos comenzarán a computarse desde la fecha de la notificación del acto de aceptación parcial.

Por último, el apartado 10 viene a recoger que la parte que pierda estará obligada a pagar, además de las costas procesales, una suma igual al 50% de los gastos en concepto de reembolso por los gastos del procedimiento de reclamación. Fuera de los casos en los que se produzca una pérdida recíproca, la Comisión Tributaria puede compensar la totalidad o parte los gastos entre las partes sólo si existen motivos justos, explícitamente indicados en la motivación, que han inducido a la parte perdedora a desatender la propuesta de mediación.

3. Constitucionalidad del Instituto

Tal como anteriormente anticipábamos, la reclamación tiene naturaleza de instancia administrativa, susceptible de convertirse en recurso jurisdiccional (negativo) del contradictorio desarrollado ante la Dirección Provincial o Regional de la Administración Tributaria. De esta manera, se introduce en el ordenamiento tributario italiano un nuevo supuesto de resolución de conflictos condicionado a la ejecución previa de un procedimiento administrativo, que posiblemente plantea problemas constitucionales. En efecto, el Tribunal Constitucional italiano constantemente ha afirmado que los artículos 24 y 113 de la Constitución no imponen una correlación absoluta entre el surgimiento del derecho y su exigibilidad, ya que puede ser diferido a un momento posterior cuando concurren las exigencias de carácter general y necesidad superior de justicia. Sin embargo, concurriendo estas circunstancias, el legislador está obligado a observar el límite impuesto por la exigencia de no convertir la tutela judicial en algo excesivamente dificultoso, de acuerdo con el principio de la plena aplicación de la garantía determinada por los requisitos constitucionales mencionados. En coherencia con tales premisas, han sido declaradas ilegítimas disposiciones que comprimen el ejercicio del poder de la acción judicial porque amenazaban la decisión de revocación en relación a la fallida interposición de recursos administrativos⁵.

La no presentación de la reclamación comporta la inadmisibilidad del sucesivo recurso judicial, lo cual es una consecuencia análoga (en términos de cumplimiento y de la efectiva realización del derecho de defensa) a la revocación o a las preclusiones previstas por las normas ya censuradas por la Corte Constitucional. Situación de la que se ha hecho eco la doctrina, planteando dudas de constitucionalidad análogas a las realizadas en otras

5 En este sentido, cabe destacar entre otras, las Sentencias de la Corte Constitucional Italiana núm. 530 de 11 de diciembre de 1989 (preclusión del recurso jurisdiccional al Tribunal de Cuentas en el supuesto de no apelación, dentro de los treinta días, al Consejo de Administración del ENPAS); la núm. 15 de 18 de enero de 1991 (preclusión de la acción ordinaria de resarcimiento del daño contra la administración de los servicios postales en el caso de resultar fallida la previa reclamación administrativa dentro del plazo preteritorio establecido para los servicios individuales); o la núm. 56 de 24 de febrero de 1995 (subordinación al recurso jerárquico al Ministerio de Hacienda de la acción jurisdiccional sobre el reembolso de la tasa sobre las concesiones gubernamentales).

ocasiones en el pasado⁶. No obstante, cabe señalar que, en el presente caso, el aplazamiento de la acción judicial está prevista para permitir establecer a las partes una fase de mediación administrativa destinada a prevenir las controversias procedimentales, y por tanto se asimila a los intentos obligatorios de conciliación ya previstos por el ordenamiento italiano, considerándose de esta manera legítimos por la Corte Constitucional.

En particular, la Corte Constitucional Italiana declaró manifiestamente infundadas las cuestiones de constitucionalidad de las normas del Código Procesal que, regulando la supuesta obligatoriedad de conciliación de las controversias laborales, habrían retrasado el ejercicio de la acción y generado cuestiones procesales inútiles y contrarias a la finalidad perseguida, tales como las relativas a la improcedencia de la cuestión en defecto del intento de actuación. La Corte, en este sentido, ha reiterado que el artículo 24 de la Constitución, en donde tutela el derecho a la acción, no comporta la absoluta inmediatez de su aplicación, ya que la ley puede imponer requisitos destinados a salvaguardar los intereses generales, con las consiguientes dilaciones⁷. Por otra parte, la supuesta obligatoriedad de conciliación debía ser ejercida dentro de los sesenta días siguientes a la presentación de la solicitud, transcurridos los cuales se consideraba el caso ejecutado e impedía el ejercicio de la acción. Como puede observarse, se trataba de un plazo objetivamente limitado y razonable, incluso teniendo en cuenta que la solicitud de parte producía en sustancia los efectos de la demanda judicial (interrupción del curso de cualquier plazo de prescripción y de caducidad por un tiempo suficiente para establecer el litigio); en donde el juez se limitaba a suspender el proceso y a fijar el plazo perentorio de sesenta días para promover la conciliación, después del cual el proceso debía estar resuelto dentro de los ciento ochenta días, bajo pena de extinción; y que, tanto antes como durante el curso de la supuesta conciliación, la ley admite medidas cautelares. En idéntico contexto normativo, la improcedencia de la demanda consiguiente a la fallida conciliación representaba simplemente *“la medida con la que el ordenamiento jurídico aseguraba la efectividad del cumplimiento efectivo”*.

Las consideraciones anteriormente expuestas resultan extensibles en su mayor parte a los institutos regulados por el artículo 17 bis del Decreto Legislativo núm. 546 de 31 de diciembre de 1992, pues la reclamación y la mediación tributaria están dirigidas a prevenir el inicio del juicio y responden a los intereses generales reclamados por la Corte Constitucional; además de que la presentación de la reclamación ante la Administración Tributaria produce los efectos sustanciales de la demanda judicial y no provoca una carga excesiva a la parte interesada; así como también la sanción de inadmisibilidad del recurso no precedido por la reclamación puede ser justificada desde la perspectiva adoptada por los jueces sobre la ley. Por lo que tampoco parece que por sí (al menos en la mayoría de los casos) pueda plantear problemas bajo la perspectiva de las medidas cautelares, como se explicará más adelante. No parece, por tanto, que la disciplina que estamos comentando, entendida a la luz de los principios establecidos sobre la materia por la jurisprudencia constitucional, lesione el derecho de defensa del contribuyente.

Dudosa resulta sin embargo la constitucionalidad de los gastos del procedimiento, al no estar regulado que los gastos incurridos por el contribuyente deban ser reembolsados por la Administración Tributaria en el caso de que acepte la reclamación. Excluir el reembolso de estos gastos significa lesionar el principio de razonabilidad

6 En particular MARINI indica que existen *“dudas sobre la legitimidad de la norma comentada por aquella preclusión definitiva (de ella misma derivada) para activar el derecho tantas veces censurado en sede de control de constitucionalidad”*. MARINI, G.: *“Profili costituzionali del reclamo e della mediazione”*. *Corriere Tributario*, Núm. 12. 2012. Pág. 855.

7 La Sentencia de la Corte Constitución núm. 276 de 13 de junio de 2000 viene a indicar que la supuesta conciliación obligatoria (suprimida en 2010) tendió a *“satisfacer el interés general en un doble sentido: por un lado, evitando el aumento de las controversias atribuidas al juez ordinario en materia laboral provocando una sobre carga del aparato judicial, con la consiguiente dificultad para su funcionamiento; y por el otro, favoreciendo la composición preventiva del litigio, que asegura a las situaciones sustanciales un satisfacción más inmediata que las alcanzadas en el proceso”*.

atribuible al artículo 3 de la Constitución Italiana, análogamente como ocurrió en el pasado a causa del apartado 3 del artículo 46 del Decreto Legislativo núm. 546 de 31 de diciembre de 1992, que imponía la compensación de los gastos legales, introduciendo *“un injustificado privilegio para la parte que pone en entredicho un comportamiento [...] generalmente determinado por el reconocimiento de la validez de las ajenas razones”*, así como el correspondiente *“perjuicio injustificado por la contraparte, especialmente la privada, obligada a utilizar, en la nueva disciplina del proceso tributario, de la asistencia técnica de un abogado y, por tanto, obligado a recurrir a la mediación (onerosa) de un profesional cualificado para la defensa en juicio”*⁸. Es por ello que en base al principio de razonabilidad que en el 2005 llevó a la Corte Constitucional italiana a declarar ilegítimo el artículo 46, párrafo 3 del Decreto Legislativo núm. 546 de 31 de diciembre de 1992, parece que debe aplicarse también al procedimiento de la reclamación, en el que de igual manera se presupone por parte de la Administración Tributaria, al aceptar la reclamación, el *“reconocimiento de la validez de las ajenas razones”*, en presencia del cual también debe presuponerse las mismas exigencias de restauración de los gastos legales sustentados por el contribuyente⁹.

4. La determinación del valor de la controversia. La reclamación acumulativa

El valor de la controversia se determina de acuerdo con lo establecido en el apartado 5 del artículo 12 del Decreto Legislativo núm. 546 de 31 de diciembre de 1992, es decir, considerando sólo el importe del impuesto, sin intereses y sin las eventuales sanciones impuestas con la medida reclamada, o bien sólo el importe de las sanciones, si se trata de una medida sancionadora. Si la liquidación reclamada se refiere a varios impuestos (como por ejemplo IRPF e IVA) el límite de veinte mil euros establecidos por la norma en cuestión se refiere respecto a todos los impuestos, por lo que la reclamación no será posible en el supuesto de que la notificación de comprobación tenga por objeto varios impuestos que, tomados singularmente, no superen este límite, pero lo excedan en su conjunto.

Por tanto, el valor de la controversia está constituido por el importe del impuesto o de los impuestos impugnados con la reclamación. En caso de que el contribuyente pague parcialmente la liquidación, no se considera por tanto el total de los impuestos no impugnados: la reclamación deberá presentarse sólo si el importe de los impuestos impugnados no supera los veinte mil euros, sin perjuicio naturalmente del carácter definitivo de la decisión en la parte no reclamada. Mismo argumento cabe indicar para el caso en que el contribuyente reclama las sanciones pero no el impuesto liquidado: el valor de la controversia será dado ahora por el importe de la sola sanción objeto de reclamación.

No se ven afectadas por la regulación las controversias de valor indeterminado o indeterminable, o concerniente a los actos que no especifican los impuestos ni las sanciones, como por ejemplo, los litigios que existen respecto a actos catastrales, beneficios no cuantificables, notificaciones de irregularidad, etc¹⁰.

Al respecto, resulta problemático el caso de las notificaciones de comprobación emitidas para la rectificación de las pérdidas declaradas por la empresa, para lo cual se puede tener en cuenta las consideraciones realizadas por la Administración Tributaria en la Circular núm. 48/E del 24 de octubre de 2011 (explicativa de la disciplina de la

8 Tal y como señala la Sentencia de la Corte Constitucional núm. 274 de 12 de julio de 2005.

9 Sobre este particular, *vid.* MARINI, G.: “Profili costituzionali del reclamo...”, *op. cit.* Pág. 857.

10 BASILAVECCHIA, M.: “Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti”. *Corriere Tributario*. Núm. 31. 2011. Pág. 2493.

El valor de la controversia está
constituido por el importe del
impuesto o de los impuestos
impugnados con la reclamación

condonación de deudas tributarias pendientes hasta el 1 de mayo de 2011), retomadas por la Circular núm. 9/E del 19 de marzo de 2012. A juicio de la Administración Tributaria es necesario distinguir dos hipótesis: si, tras el ajuste de las pérdidas, la inspección evidencia una cantidad debida, el valor de la controversia se obtiene sumando al valor de los

impuestos de mayor cuantía verificados el valor del impuesto virtual en proporción al total de las pérdidas declaradas. En cambio, si la rectificación de las pérdidas no conlleva una comprobación de impuestos, el valor de la controversia es determinado sobre la base del impuesto virtual obtenido aplicando la alícuota vigente para el periodo impositivo objeto de liquidación al importe resultante de la diferencia entre la pérdida declarada y aquella liquidada.

También es posible presentar una reclamación acumulativa, relativa a más de un acto emitido por la Administración Tributaria o a más de una devolución de ingresos indebidos, desde el momento en que el recurso acumulativo está permitido por el artículo 18 del Decreto Legislativo núm. 546, de 31 de diciembre de 1992, al que se remite expresamente el artículo 17 bis. Sin embargo, es necesario que el valor de los veinte mil euros sea tenido en cuenta en la suma de los impuestos comprobados por liquidaciones individuales reclamadas o por el total del importe de los impuestos debidos, en aplicación del artículo 10, párrafo 2 del Código de Procedimiento Civil que regula el caso de la acumulación jurídica¹¹. Por tanto, no se permite presentar una reclamación acumulativa (ni proponer directamente el recurso) contra la mayoría de las liquidaciones con valor unitario inferior a veinte mil euros, pero siendo el valor total de ellas superior a dicho límite: por ejemplo, el contribuyente que recibe dos liquidaciones por valor de 15.000 € cada una debe presentar dos reclamaciones distintas, y no puede acumular la queja en un único acto y en un único procedimiento. Pero en cambio puede presentar una reclamación acumulativa (donde se cumplen el resto de requisitos solicitados por el recurso acumulativo) el contribuyente que recibe dos liquidaciones de valor igual, respectivamente, a 5.000 y a 7.000 euros.

En este sentido, el contribuyente está obligado por ley a elegir los actos acumulativos, sin que pueda individualizarlos a elección propia.

5. Los actos reclamables

La estrecha correlación secuencial delineada por la ley entre la reclamación y el recurso jurisprudencial conduce a entender que son reclamables ante la Comisión Tributaria Provincial los actos de la Administración Tributaria autónomamente impugnables en juicio. Por tanto, no sólo los actos enumerados expresamente por el artículo 19 del Decreto Legislativo, sino también aquellos que, aun no estando incluidos en la lista, resultan impugnables en base a su contenido y de sus efectos preclusivos¹².

11 En relación al procedimiento tributario, puede consultarse la Sentencia en del Tribunal de Casación núm. 4960 de 1 de abril de 2003 que distingue entre la acumulación jurídica prevista en el apartado 2 del artículo del Código de Procedimiento Civil de la unión de causas, que "queda inalterada la autonomía de los juicios individuales y la posición de las partes en cada uno de ellos, sin perjudicar la suerte de las acciones individuales".

12 BUSA afirma al respecto que "la mediación no concierne sólo comprobación sino que institucionaliza una tentativa de acuerdo para volver a definir indistintamente todos los actos susceptibles de impugnación, incluso con el único propósito de reducir las sanciones". BUSA, V.: "Le nuove prospettive della mediazione tributaria". *Corriere Tributario*. Núm. 11. 2012. Pág. 767.

El artículo 17 bis hace referencia a los actos “emitidos” por la Administración Tributaria debiendo de entenderse por tales (como dispone el apartado 11 del artículo 39 de Decreto Ley núm. 98 de 6 de julio de 2011) aquellos que fueron notificadas a partir del 1 de abril de 2012, aunque hayan sido emitidos con anterioridad por la Administración. Entre estas medidas reclamables se incluye las liquidaciones tributarias, las notificaciones de sanciones, las providencias de apremio, los actos de denegación de los beneficios fiscales, los procedimientos de devolución de ingresos indebidos¹³, sanciones e intereses.

La referencia del artículo 17 bis a los “actos emitidos” por la Administración Tributaria parece excluir de la reclamación a aquellos actos en los que se produce una desestimación de la devolución por silencio¹⁴. Sin embargo, la referencia expresa de la norma a los artículos 19 y 21 del Decreto Legislativo núm. 546 (que incluye el rechazo tácito de restitución de los actos impugnados) y la necesidad, debidamente destacada por la Circular núm. 9/E de 19 de marzo de 2012, de evitar regímenes de tutela diferenciados en razón de la conducta asumida por la Administración Tributaria hace pensar una conclusión opuesta, así como sugerir que, antes de acudir a la Comisión Tributaria, el contribuyente debe presentar la reclamación a la Administración que no ha resuelto la solicitud de devolución. Por tanto, la reclamación podrá ser presentada en todos los casos en los cuales transcurran noventa días desde el 1 de abril de 2012.

Entre los actos reclamables, aunque no enumerados en el artículo 19, estarían también los avisos de recuperación de devolución de impuestos ilegítimamente pagados (que, además de tener función informativa de la obligación tributaria, constituyen manifestaciones de la voluntad impositiva del Estado al igual que las liquidaciones tributarias)¹⁵; así como las comunicaciones mediante las cuales la Administración niega la aplicación de normas que permiten remediar las irregularidades y omisiones en los pagos¹⁶. Además, la interpretación jurisprudencia del elenco de los actos impugnables contenido en el artículo 19 de Decreto Legislativo, induce por último a considerar reclamables también los actos típicamente expresivos de la discrecionalidad administrativa, tales como las ampliaciones en los plazos de pago o la suspensión de la recaudación, que debería dejar margen para eventuales acuerdos en sede de mediación.

6. La presentación de la reclamación

Como anteriormente indicábamos, la reclamación es previa al recurso y constituye condición de admisibilidad, en donde su incumplimiento es rígidamente sancionado, dado que la inadmisibilidad del recurso es revisable de oficio en todas las etapas del procedimiento. De esta manera, la norma viene a reproducir el régimen de

13 En opinión de SCUFFI, “no hay incompatibilidad absoluta entre la reclamación y los procedimientos de devolución de ingresos indebidos pues como ocurre a menudo, la norma evidentemente ha sido diseñada teniendo en cuenta los actos impositivos y sobre todo los actos de liquidación, pero la referencia genérica al artículo 19 hace arbitrario excluir a priori la controversia de devolución, si el valor no es superior a veinte mil euros”. SCUFFI, M.: “Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario secondo la Manovra «correttiva» del 2011”. *Il Fisco*. Núm. 47. 2011. Pág. 7645.

14 Así lo estima PISTOLESI para quien el legislador sólo habría “impuesto el uso de la reclamación y posible mediación para los actos efectivamente formados por la Administración Tributaria” con una selección de los mismos que “parece cuestionables a la luz de la medida que pretende la nueva disposición, pero es impuesta por su inequívoca redacción”. PISTOLESI, F.: “Il reclamo e la mediazione...”. *op. cit.* Pág. 71.

15 Sentencia del Tribunal de Casación núm. 8033 de 7 de abril de 2011.

16 Sentencia del Tribunal de Casación núm. 285 de 12 de enero de 2010, al indicar que “el elenco de los actos declarados expresamente impugnables del artículo 19 citado debe interpretarse de manera extensiva, hasta comprender la “noticia” o “nota” comunicada por la Administración al contribuyente que, incluso no revistiendo el aspecto formal propio de no de los actos declarados expresamente impugnables, lleven en todo caso al contribuyente a tener bien localizada la pretensión tributaria, suscitándose el interés (entendido conforme al artículo 100 del Código Procesal Civil) a buscar la tutela jurisdiccional mediante el control de legitimidad de la pretensión en sí misma”.

inadmisibilidad previsto en el artículo 22, apartado 2, del Decreto Legislativo núm. 546 para el caso de omisión o tardía constitución en juicio de la parte recurrente. Sin embargo, no reproduce el último inciso de esa misma disposición, que sostiene la inadmisibilidad *"aunque se constituya la parte acusada"*: pero aún así la sustancia no cambia, ya que la detección de oficio de la inadmisibilidad del recurso hace que sea irrelevante la eventual constitución en juicio de la Administración Tributaria. No obstante, la propia Administración ha precisado en la Directiva núm. 29 de 29 de marzo de 2012 que también la reclamación manifiestamente inadmisibile puede ser tratada como una solicitud de autotutela.

Las modalidades de presentación de la reclamación siguen las directrices previstas por los artículos 16 y 20 del Decreto legislativo núm. 546 para la interposición del recurso. Al igual que éste, también la reclamación puede ser notificada por un agente judicial, mediante entrega directa o mediante envío postal a través de carta certificada con acuse de recibo. En la práctica, pueden surgir problemas análogos a aquellos que atañen a las modalidades de notificación del recurso judicial, concernientes por ejemplo al destino del recurso (y, ahora también a la reclamación) enviado en un sobre cerrado, por correo ordinario o por medio de carta certificada simple: pero la solución de estos problemas debe tener en cuenta las peculiaridades reguladas en el artículo 17 bis, ya que de por sí no son aplicables las conclusiones a las que ha llegado la jurisprudencia al interpretar el artículo 20. Ante el silencio normativo, el Tribunal de Casación ha considerado que el envío postal del recurso en sobre cerrado, falto de cualquier indicación relativa al acto que en él se contiene, constituye una mera irregularidad cuando el contenido de la carta no fuera contestado, siendo en otro caso obligación del recurrente probar la falta de fundamento de la contestación del acto de la Administración¹⁷; y en otras ocasiones ha considerado nula tal notificación por violación de un esencial requisito de forma, pero admitiendo la subsanación de la nulidad debido a la constitución en juicio de la parte demandada¹⁸. En el caso de la reclamación, eventuales vicios formales de notificación deberían resultar irrelevantes en todas las hipótesis en que la Administración Tributaria lleve a cabo un acto y (como la ley prevé) de curso al relativo procedimiento. En otras palabras, la subsanación de una eventual nulidad, producida en sede procesal de la constitución en juicio de la parte demandada, se retrotrae al momento de la recepción de la reclamación por parte de la Administración destinataria, obligada por ley a la relativa instrucción del acto, prescindiendo de la existencia de vicios en la notificación del acto en sí mismo considerado.

7. Las partes del procedimiento

Dado que el ámbito de aplicación está limitado por ley a los actos emitidos por la Administración Tributaria, la reclamación deberá ser presentada ante la Administración Tributaria (Dirección Regional o Provincial) que ha dictado el acto y que, en caso de fallo negativo del contradictorio administrativo, asumirá la posición de parte pasivamente legitimada en el juicio, en consonancia con respecto a lo dispuesto en el artículo 10 del Decreto Legislativo núm. 546 (la propia adopción de acto impugnado le otorga legitimidad en la causa como parte demandada en primera instancia). Y, según lo previsto en la citada Directiva de la Administración Tributaria núm. 29 de 29 de marzo de 2012, la reclamación presentada en una Administración incompetente debe ser transmitida *"inmediatamente"* a aquella que sea competente, y se considera en todo caso notificada en la fecha de la primera presentación.

17 Sentencia del Tribunal de Casación de 12 de junio de 2009.

18 Sentencia del Tribunal de Casación de 14 de abril de 2010.

El examen de la reclamación es llevado a cabo por unas estructuras diversas y autónomas de aquellas que han realizado la instrucción administrativa precedente, y por lo tanto, a través de funcionarios que no han intervenido en la fase de la que emana la decisión reclamada. La Circular núm. 9/E del 19 de marzo de 2012 ha situado estas estructuras en los departamentos legales de las Direcciones Regionales o Provinciales. Se pretende, de este modo, asegurar la autonomía en la decisión de aquellos que deben decidir sobre la reclamación; pero es fácil colegir que dicha autonomía, al

menos en ciertos casos, está sólo en el papel, pues no existe una real seguridad de que los órganos decisores actúen como terceros al pertenecer a la propia Administración Tributaria; y que, además, las garantías de tutela reconocidas al contribuyente en la fase procedimental administrativa no son (y no podrán ser) equiparables a las que son típicas en el juicio desarrollando ante las Comisiones.

Por otro lado, la legitimación para reclamar recae en el sujeto destinatario del acto tributario notificado. Y si son varios los contribuyentes destinatarios de un mismo acto impositivo, no hay razón ninguna para excluir la posibilidad de realizar una reclamación colectiva, así como una común fase de mediación y, eventualmente un único recurso judicial.

Anteriormente ya señalábamos la posibilidad de proponer una reclamación acumulativa, pero relativa al valor de la reclamación y no a las medidas de imposición dirigidas a una misma parte: se trata de reconocer la admisibilidad del recurso jurisdiccional acumulativo contra las medidas que presentan perfiles conexos con los impuestos comprobados, los hechos alegados y de las razones expresadas en base a una comprobación. Sin embargo, no será admitido el recurso (y, por tanto, tampoco la reclamación) colectiva y acumulativa de varios contribuyentes destinatarios de diversas notificaciones de inspección o titulares de distintos reportes judiciales tributarios, incluso presentando éstos idénticas contestaciones¹⁹. En los casos específicos de *litisconsorcio* señalados por la ley o por la jurisprudencia, surgen serios problemas de coordinación entre la fase de reclamación y mediación, así como en la subsiguiente fase jurisdiccional. Si los contribuyentes interesados son destinatarios de la misma medida (aviso de comprobación de las rentas procedentes de sociedades adheridas al régimen de consolidación nacional, o aviso de rectificación del valor de los bienes transmitidos a los fines del impuesto sobre sucesiones) la unicidad del acto no crea dificultad para la determinación del valor de la controversia y hace más fácil la presentación de una única reclamación, seguida eventualmente de una única mediación o de un único recurso, al respetarse el principio de la necesaria unidad en la determinación de la base imponible y del impuesto. De esta manera, la aceptación de la reclamación o de la mediación concluida por uno de los coobligados extingue la obligación tributaria y produce efectos para todos los sujetos interesados (incluyendo aquellos que disintieron en el caso de mediación²⁰).

En cambio, si las medidas impositivas son distintas (aviso de comprobación “unitaria” y “singular” de las rentas de la sociedad gravada por transparencia), el valor de los impuestos comprobados podría exceder de los veinte mil euros

Entre estas medidas reclamables se incluye las liquidaciones tributarias, las notificaciones de sanciones, las providencias de apremio, los actos de denegación de los beneficios fiscales, los procedimientos de devolución de ingresos indebidos, sanciones e intereses

19 Así lo ha declarado el Tribunal de Casación en su Sentencia núm. 10578 de 30 de abril de 2010.

20 Cfr. sobre este particular CISELLO, A.: “Reclamo e mediazione: tutela cautelare e litisconsorzio”. *Il Fisco*. Núm. 14. 2012. Pág. 2110.

e impedir la presentación de la reclamación; para evitar el riesgo de emitir decisiones contradictorias, la posición de los socios debería ser entonces tratada de una manera coherente con respecto a la de la sociedad, tanto en fase de reclamación como en vía jurisdiccional, con la eventual reunión de los diversos recursos propuestos. Sobre este particular, la Circular núm. 9/E de 19 de marzo de 2012 enuncia una serie de criterios que no responden al principio de *litisconsorcio* necesario afirmado en el 2008 por la Sección Única y sucesivamente rebatido por la jurisprudencia²¹. Tal y como se desprende del artículo 2.2 de la propia Circular *"en la fase de mediación las relaciones deben ser consideradas autónomas e independientes"*, y que el socio puede mediar la controversia que lo concierne personalmente también en ausencia de mediación por parte de la sociedad; si en cambio es la sociedad la que concluye la mediación, la Administración debe tener en cuenta la recalificación de la renta del socio, *"aunque no medie o no entre en el ámbito de la mediación"*. Como puede observarse, con esta solución, en absoluto se evita el riesgo de encontrarnos con decisiones contradictorias sobre la base imponible.

8. Los plazos de presentación

La presentación de la reclamación debe realizarse dentro de los sesenta días desde la notificación del acto que es objeto de ello, o bien dentro del plazo de presentación del derecho al reembolso.

Al no tratarse de un acto procesal, parece que debe de excluirse la suspensión del plazo por días inhábiles (vacacionales) prevista para la impugnación de la proposición del recurso tributario; pero la particular naturaleza de la reclamación, que constituye un tipo de recurso condicionado y que está destinado a producir *ipso iure* los efectos en las situaciones anteriormente indicadas, lleva a una conclusión diferente, debiendo considerar que también el plazo de presentación de la reclamación queda suspendido en el período que comprende entre el 1 de agosto y el 15 de septiembre de cada año. Y creemos que la misma conclusión debe realizarse con respecto a los supuestos contenidos en el artículo 40, párrafo 4, del Decreto Legislativo núm. 546 que dispone la prórroga de seis meses del plazo para proponer el recurso, extensible *ex lege*, por tanto, al plazo para presentar la reclamación.

La naturaleza impugnatoria de la reclamación y su necesaria presentación secuencial con respecto al recurso ante la Comisión Tributaria hace aplicable el artículo 6 del Decreto Legislativo núm. 218 de 19 de junio de 1997, que, en el supuesto de presentación de instancia de *"accertamento con adesione"*, prevé la suspensión por noventa días del plazo para la impugnación del aviso de comprobación. A estos efectos, la reclamación debe considerarse *"impugnación"* del mismo modo que el recurso judicial: así por ejemplo el contribuyente, recibida la notificación de comprobación el 20 de septiembre, podrá presentar estancia de adhesión antes del 19 de noviembre y diferir hasta el 17 de febrero del próximo año el plazo para la presentación de la reclamación.

La presentación tardía de la reclamación comporta la inadmisibilidad del sucesivo y eventual recurso ante la Comisión Tributaria, salvo los supuestos de presentación obligatoria en plazo de la parte interesada (sobre la

21 La Sentencia del Tribunal de Casación (Sección Única) núm. 14815 de 4 de junio de 2008 estableció que *"la unidad de la investigación que es la base de la rectificación de las declaraciones sobre la renta de la sociedad de personas y de aquellos socios individuales comporta, en principio, la configuración de un litisconsorcio necesario, con la obligación para el juez, en base al recurso propuesto por una sola de las partes interesadas, de proceder a la integración del contradictorio, en el sentido del artículo 14 del Decreto Legislativo núm. 546, de 31 de diciembre de 1992, dictando en la sentencia la nulidad absoluta; en caso de que, sin embargo, el aviso de comprobación haya sido impugnado por separado por todos los socios y por la sociedad y los juicios relativos, se celebren separadamente, examinándose en un mismo juicio de manera estrictamente coordinada, y decide con una idéntica motivación, que se puede excluir todo resquicio de contraste tras juzgarlos, el Tribunal de Casación puede legítimamente disponer la unión de los procedimientos por conexión objetiva, en lugar de anular la sentencia, debiendo respetarse la necesaria ratio del litisconsorcio"*.

base de cuanto dispone el artículo 153, párrafo 2 del Código Procesal Civil). Sin embargo, el artículo 17 bis no proporciona ninguna indicación respecto al comportamiento que la Administración debe adoptar en caso de presentación tardía de la reclamación. Por lo tanto, se podría considerar que, aún a pesar de la tardía presentación, la reclamación debe ser examinada por la Administración y después, en caso de rechazo, la propuesta de mediación; pero tal y como está delineado el procedimiento por la norma (como veremos más adelante) nos lleva a concluir que, en realidad, la Administración no está vinculada en este sentido y puede limitarse a rechazar la reclamación atendiendo a la expiración del plazo (noventa días siguientes a la presentación del acto) previsto por la ley y por su conversión en recurso. En este punto, la reclamación se convertiría en recurso inadmisible debido a su presentación tardía.

Sin embargo, nada impide a la Administración para examinar el fondo y acoger una reclamación tardía, puesto que, como se ha señalado, incluso la imposición de sanciones devienen definitivas porque aunque no se impugnen a tiempo pueden ser anuladas en vía de autotutela administrativa. En esta situación, la reclamación produce efectos muy similares a los producidos por una instancia de anulación del acto definitivo: y como tal debe ser considerado por la Administración.

9. El contenido de la reclamación y la constitución en juicio

Por lo que concierne al contenido del acto de reclamación, el artículo 17 bis hace aplicable, en cuanto compatible, los artículos 12, 18 y 19 del mismo Decreto Legislativo.

Por tanto, resulta ante todo aplicable la disciplina sobre la asistencia técnica instaurada por el artículo 12 del Decreto Legislativo núm. 546. Sin embargo, siendo la reclamación una fase administrativa y no jurisdiccional, podemos preguntarnos si la obligación de asistencia concierne también a la presentación del acto y al relativo procedimiento, o si en cambio la reclamación puede ser presentada por el contribuyente sin ninguna asistencia o con la asistencia de sujetos no habilitados por la norma en el artículo 12. Si se tiene en cuenta la jurisprudencia consolidada que acepta admisible el recurso en primera instancia propuesto por el contribuyente sin la asistencia de un defensor (debiendo entonces la Comisión Tributaria Provincial conceder un plazo para su designación²²), parece razonable concluir que también la reclamación puede ser presentada sin la asistencia de un defensor habilitado, y que, por definición, éste puede ser nombrado en el curso del procedimiento administrativo o del juicio en primera instancia.

También resulta necesario distinguir las modalidades de nombramiento y el contenido de la asignación, según se refiera únicamente a la presentación de la reclamación o (también) a la proposición del recurso. Así, mientras que en la asignación para recurrir en juicio se sigue la modalidad prevista en el Código Procesal Civil para obtener un poder para litigar, en la práctica el mandato atribuido al defensor tributario no difiere de aquel concedido al abogado en el proceso civil porque comprende la representación en juicio de la parte y las facultades típicas que le puedan ser otorgadas en cualquier litigio, por lo que el mandato a presentar una reclamación no implica en sí mismo el ejercicio de las funciones propias de la representación y de la defensa judicial y puede ser confiado también a sujetos no habilitados para una asistencia técnica ante las Comisiones Tributarias. Basta recordar que, de conformidad con el apartado 2 del artículo 63 del Decreto Presidencial núm. 600 de 29 de septiembre de 1973, el poder especial para la representación ante las autoridades fiscales podrá ser conferida por el contribuyente al

22 Tal y como establece el Tribunal de Casación en su Sentencia núm. 8805 de 1 de junio de 2012.

cónyuge o a los familiares y parientes hasta el cuarto grado, así como a aquellas otras personas que dependan de la persona jurídica: por tanto, también éstos pueden ser los encargados para presentar una reclamación como representantes del contribuyente, sin perjuicio, claro está, de la eventual necesidad de nombrar un defensor habilitado en el caso de que la reclamación se convierta en recurso.

El artículo 18 del Decreto Legislativo núm. 546 es el encargado de establecer el contenido del recurso y en él requiere la suscripción bajo sanción de inadmisibilidad. Su aplicación a la reclamación debe ser verificada teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo 17 bis respecto al contenido de la reclamación y sobre el progreso y los posibles resultados del relativo procedimiento.

La indicación a la Comisión Tributaria debe ser sustituida por aquella del órgano destinatario de la reclamación, o sea (como ya se ha visto) por la Dirección Regional o Provincial de la Administración Tributaria que ha emitido el acto reclamado o que no ha dispuesto el reembolso solicitado. La duda sobre que la reclamación deba realizarse no a la Administración Tributaria sino más bien a la Comisión Tributaria competente para decidir el eventual sucesivo recurso puede ser interpretado por el hecho de que, en el sentido del apartado 9 del artículo 17 bis, en caso de resultado negativo del procedimiento *"la reclamación produce los efectos del recurso"*, e incluirá aquellas causas de la controversia ante la Comisión ante las cuales el contribuyente se constituye en juicio; y en donde además, el modelo de reclamación establecido en la Circular núm. 9/E del 19 de marzo de 2012 debe realizarse a nombre de la Comisión Tributaria Provincial. Sin embargo, en sentido contrario a esta solución parece configurarse el hecho de que la reclamación da inicio a un procedimiento administrativo al que el juez tributario permanece del todo ajeno, tal y como indica el párrafo 8 del artículo 17 bis con la expresión "órgano destinatario" de la reclamación. En los supuestos en los que la reclamación se convierta en recurso, la Comisión Tributaria podrá encontrarse con recursos encabezados contra ella, sin que esto suponga una violación del artículo 18 del Decreto Legislativo núm. 546. En cualquier caso, el contribuyente puede dirigir el acto al departamento de la Administración destinatario de la reclamación que la Comisión Tributaria declare para decidir sobre la eventual controversia.

La indicación de la parte reclamante, de su representante legal y del órgano destinatario de la reclamación sigue la disciplina prevista para el recurso jurisdiccional (con la obvia aclaración que, pudiendo la instancia ser dirigida a la Administración Tributaria, no surgen problemas conexos con la individualización de los otros posibles sujetos destinatarios del recurso). Si el reclamante es una persona física, deben ser indicados el nombre, apellidos, residencia y código fiscal. Si se trata de un sujeto legalmente representado por otro, tiene también que ser indicado el nombre y apellidos del procurador. En alternativa a la residencia, puede indicarse el domicilio legal en Italia. La indicación de la residencia y la elección del domicilio tienen efecto para todos los grados del proceso eventualmente establecido.

Si el reclamante es un sujeto diferente a una persona física, el acto debe indicar, además de la denominación (o razón social), la sede legal y el código fiscal, así como el nombre y apellidos de la persona fiscal titular del poder de representación procesal. La falta o la absoluta incertidumbre de estas indicaciones viciarán el acto de reclamación. La admisibilidad del siguiente recurso judicial deberá ser verificada sobre la base de los criterios elaborados en el contexto de aplicación del artículo 18, teniendo en cuenta en todo caso que (al menos en la normalidad de los casos) el desarrollo de la fase administrativa de mediación deberá resolverse las dudas engendradas por una inexacta identificación de las partes interesadas.

Al procedimiento de reclamación se le aplica además el apartado 4 del artículo 22 del Decreto Legislativo núm. 546, en virtud del cual el contribuyente debe depositar ante la Administración Tributaria, junto a la reclamación,

los documentos alegados tanto en original como en fotocopia. El depósito de los documentos es necesario para permitir a la Administración llevar a cabo una valoración informativa y formular, si es el caso, la propuesta de mediación; si el depósito no se lleva a cabo o es incompleto, la Administración puede solicitar al contribuyente que complete la instancia. Si la reclamación no tiene un resultado positivo, la ley no impide que los mismos se conviertan en prueba documental en el juicio respecto de aquellos que fueron exhibidos a la Administración; más aún, no se considera prohibida la posibilidad de depositar ante la Comisión los documentos mencionados, pero no alegados a la reclamación²³.

La constitución en juicio sigue las reglas establecidas por el artículo 22 del Decreto Legislativo núm. 546, con la particularidad de un efecto “móvil” relativo al plazo, anclado, no ya a la fecha de notificación de la reclamación, sino más bien a los hechos contemplados en el artículo 17 bis, y por lo tanto al plazo de los noventa días siguientes a la presentación de la reclamación, o a fecha anterior en la cual la Administración Tributaria comunicó el reintegro total o parcial del mismo. Tratándose de un cumplimiento típicamente procesual, el plazo de constitución en juicio es suspendido durante el período vacacional²⁴. Si el contribuyente se constituye en juicio antes de tiempo, sin esperar a que la Administración rechace de modo expreso la reclamación o permanece inerte durante los noventa días siguientes a su presentación, la Comisión Tributaria deberá considerar improcedente el acto hasta que transcurra el período previsto en la ley (de manera similar a como ocurre en los casos de proposición antes de plazo del recurso frente al silencio negativo de restitución).

10. **Petitum y causa petendi**

Como el recurso jurisdiccional, también la reclamación produce los efectos sustanciales de la interrupción de la prescripción del derecho al reembolso (en las hipótesis de silencio negativo de restitución) y del impedimento de la declaración de la impugnación (en las notificaciones de los actos autónomamente impugnables en juicio). La presentación de una reclamación válida no consume su relativo poder, y el contribuyente no pierde la posibilidad de proponer una segunda reclamación para formular una nueva demanda de anulación o de reembolso, nuevos motivos o nueva propuesta de mediación.

La reclamación debe contener la solicitud de anulación total o parcial del acto. Facultativamente se puede introducir en el acto una propuesta motivada de mediación, complementaria de la recalificación de la cuantía reclamada (propuesta que, bien vista, se convierte en una demanda particular de anulación parcial).

El contenido de la demanda varía según si se presenta una reclamación contra un acto impugnado en juicio o contra un silencio administrativo de reembolso: el objeto de la reclamación está constituido respectivamente por la solicitud de anulación del acto impugnado, la demanda de comprobación del crédito del contribuyente y de la sanción de devolver impuesta por la Administración.

23 No compartimos, por tanto, la afirmación establecida en el párrafo 2 del artículo 6 de la Circular núm. 9/E de 19 de marzo de 2012, según la cual la falta de alegación de actos o documentos que no están en posesión de la Administración “podrá convertir la instancia en incompleta (y no conforme por tanto al recurso, completo de alegaciones, eventualmente depositados en la Comisión para finalizar el procedimiento)”; el cumplimiento exigido por el artículo 22, párrafo 3 del Decreto Legislativo núm. 546 debe darse entre la copia del recurso (o de la reclamación) notificado por las Administración y la depositada ante la Secretaría de la Comisión Tributaria, sin considerar los relativamente alegados.

24 Vid. BASILAVECCHIA, M.: “Dal reclamo al proceso”. *Corriere Tributario*. Núm. 12. 2012. Pág. 843.

La reclamación debe contener la solicitud de anulación total o parcial del acto. Facultativamente se puede introducir en el acto una propuesta motivada de mediación, complementaria de la recalificación de la cuantía reclamada

Omitir la proposición en la reclamación de la demanda destinada a obtener la anulación total o parcial del acto impugnado impide a la Administración pronunciarse al respecto, y comporta la inadmisibilidad del eventual recurso posterior. Dado el automatismo con el cual la reclamación se convierte en recurso, es posible excluir la posibilidad de que el contribuyente pueda proponer en juicio cuestiones no formuladas en el acto de reclamación, o modificar las formuladas:

por tanto no se permite reclamar al juez la anulación de una medida (o de una parte de la medida) que no había sido objeto de la reclamación; principio que también se extiende a los motivos de la reclamación, coincidiendo con los vicios del acto impugnado referentes a los diversos perfiles de ilegitimidad (formal o sustancial) alegados por el contribuyente para connotar en modo distinto y autónomo la solicitud de anulación.

La Administración Tributaria, destinataria de la demanda de anulación, dispone en fase de reclamación de diversos poderes respecto a aquellos que posee el juez tributario. En efecto, mientras el juez no pueda adoptar métodos de comprobación diferentes a aquellos que han sido utilizados por la Administración, ni recalificar el hecho imponible sobre la base de los hechos o derechos no alegados por las partes²⁵, la Administración Tributaria puede retrotraerse de la decisión emitida y modificar el contenido emitido. De hecho, la reclamación es asimilable a una instancia obligatoria de autotutela²⁶ y permite a la Administración la posibilidad de modificar la originaria pretensión impositiva desde el punto de vista cuantitativo (reduciendo la cuota tributaria como las sanciones originariamente impuestas), como desde el punto de vista de su motivación. La acogida parcial de la reclamación determina una reducción de la pretensión originaria, mientras que la motivación de la medida puede ser enmendada en caso de que se acepte la mediación, pues también parece diseñada para este fin: lo cual no comporta una inadmisibles modificación del contenido de la medida pendiente de juicio, justo porque la motivación es revisada fuera del juicio, en el ámbito del procedimiento administrativo asimilable en parte a aquello que fue objeto de "*accertamento con adesione*"²⁷.

Es el ejercicio de estas prerrogativas lo que caracteriza a los institutos de la reclamación y de la mediación, y se aplican precisamente para orientar el procedimiento delineado (aunque la verdad el camino no esté del todo

25 El principio según el cual el juez tributario debe decidir "*dentro de los límites impuestos, de un lado, de las razones de hecho y de derecho expuestas en el acto impugnado y, del otro lado, de los específicos motivos invocados en la solicitud del contribuyente*" ha sido afirmado por el Tribunal de Casación en sus Sentencias núm. 1825 de 28 de enero de 2010; núm. 17072, de 21 de septiembre de 2010 y núm. 21759 de 20 de octubre de 2011.

26 BASILAVECCHIA, M.: "Reclamo, mediazione fiscale..." *op. cit.* Pág. 2493.

27 BASILAVECCHIA, en principio, excluye "*la posibilidad de que la Administración pueda 'aprovechar' la reclamación para modificar la motivación del acto impugnado*", pero cree viable "*en la contextual acquiescencia del contribuyente (o quizás mejor, en el contexto de una mediación) la modificación de la motivación del acto reclamado*". BASILAVECCHIA, M.: "Dal reclamo..." *op. cit.* Pág. 843. No parece estar de acuerdo con esta opinión PISTOLESI, quien descarta que, al aceptar parcialmente la reclamación, la Administración Tributaria pueda modificar la motivación del acto o fundamentar la pretensión impositiva sobre nuevos presupuestos y argumentos: es cierto que, después de la reclamación, la Administración no puede cambiar la motivación de una medida para definir el *thema decidendum* y el *thema probandum* del eventual siguiente juicio tributario; pero también es verdad (por usar las palabras del autor) que ninguna "*modificación procesal del acto impugnado*" se produce si las partes llegan a mediar la controversia. PISTOLESI, F.: "Il reclamo e la mediazione..." *op. cit.* Pág. 80. Sobre este tema, *cfr.* CANTICO, G.: "Il reclamo e la mediazione tributaria. Prime riflessioni sul nuovo art. 17-bis del d.lgs. n. 546/1992". *Il Fisco*. Núm. 31. 2011. Pág. 4998, quien excluye la posibilidad de que pueda ser enmendado el acto objeto de la reclamación.

claro) por el artículo 17 bis del Decreto Legislativo núm. 546, permitiendo a las partes llegar a una determinación compartida de la base imponible y de la cuota.

También se aplica a la reclamación la regla prevista por el artículo 19, apartado 3 del Decreto Legislativo núm. 546, en base a la cual cada uno de los actos autónomamente impugnados puede ser impugnados (y reclamados) solo por vicios propios, y *“la fallida notificación de actos autónomamente impugnables, adoptados previamente al acto notificado, permite la impugnación junto con éste último”*. Esto viene a significar, por un lado, que no es admisible la reclamación contra la carta de pago de impuestos o sanciones tributarias presentadas por vicios inherentes a los avisos de comprobación o de actos de irrogación notificados previamente y en los que no se presentó oposición en plazo²⁸; y que, por el otro lado, la omisión en la notificación del aviso de comprobación puede hacerse valer con la reclamación o con el recurso contra la inscripción o la carta de pago, actuando indiferentemente ante la Administración Tributaria o ante *“Equitalia”*²⁹ (llamada a actuar en las causas ante el ente impositor³⁰). Por tanto, el contribuyente puede elegir entre utilizar el procedimiento de reclamación en los conflictos que tenga contra la Administración Tributaria, o actuar ante el juez tributario notificando el recurso de la agencia de recaudación. En el caso (bastante improbable) en el cual decida de contestar al acto presupuesto no notificado de la Administración, la presentación de la reclamación deviene por tanto necesaria³¹.

En conclusión, el contribuyente no queda privado de tutela incluso en los supuestos en que, no estando prevista la inscripción en el registro (y la consiguiente notificación de la carta de pago) de los impuestos directos y del IVA comprobados con posterioridad al 2006, no ha tenido la oportunidad de impugnar tales actos por omisión en la notificación del aviso de comprobación. En tales casos, podrá de hecho proponer recurso contra el aviso que, en el sentido del artículo 29 del Decreto Ley núm. 78 de 31 de mayo de 2010, la agencia de recaudación tiene que enviarle para informarle que le fue recaudada la cantidad debida.

11. Reclamación, recaudación y medidas cautelares

La presentación de la reclamación impide que la medida impugnable en juicio devenga definitiva, y saca a la luz (al igual que el recurso) el problema de la tutela del contribuyente en fase de recaudación: problema que podría asumir en la práctica significativa relevancia (desde el momento en que el importe total de los impuestos y de las sanciones comprobadas puede ciertamente afectar en sentido contrario a los efectos del *periculum in mora*), pero que pasa totalmente desapercibido por la norma que analizamos.

28 Sentencias del Tribunal de Casación núm. 9183, de 21 de abril de 2011; núm. 16641, de 29 de septiembre de 2011, y núm. 21082, de 13 de octubre de 2011.

29 *“Equitalia”* es una sociedad italiana participada en el 51% por la Administración Tributaria y en el 49% por el INP (Instituto Nacional de la Seguridad Social) encargada de la recaudación de los tributos en todo el territorio italiano.

30 Tal y como lo reflejan el Tribunal de Casación en sus Sentencias núm. 16412, de 25 de julio de 2007; núm. 13082, de 15 de junio de 2011, y núm. 1532, de 2 de febrero de 2012.

31 Según ha confirmado la Circular núm. 9/E de 19 de marzo de 2012 en el artículo 1, párrafo primero, con respecto a la hipótesis en que el contribuyente tenga la intención de impugnar la carta de pago por omisión de notificación del acto impositivo, afirmando sobre este particular la mencionada Circular que es *“obligatorio presentar con anterioridad la estancia de mediación”*: la afirmación no puede ser compartida porque, en este caso, el artículo 19, párrafo 3, del Decreto Legislativo núm. 546 de 31 de diciembre de 1992, configura claramente el recurso (y, en consecuencia, también la reclamación) como una facultad, no como una obligación, para la parte.

Si la Administración Tributaria acoge en su totalidad la solicitud de la parte, el procedimiento concluye con la adopción de una medida de cancelación o con el expreso e inequívoco reconocimiento del derecho a la restitución

Si simplemente se aplicase la disciplina concerniente al recurso (que, como se ha indicado, no suspende la recaudación de los impuestos y de las sanciones liquidadas por la Administración) se debería de tener en cuenta las disposiciones que regulan la recaudación a expensas del juicio, y distinguir en función de los impuestos y de las medidas objeto de reclamación. En efecto, existen impuestos que pueden ser cobrados en su totalidad de manera

coactiva después de los sesenta días de la notificación de la medida impugnada (como aquellas inscritas en el registro en el sentido de los artículos 36 bis y 36 ter del Decreto Presidencial núm. 600 de 29 de septiembre de 1973); impuestos que pueden ser cobrados en vía ordinaria después de los sesenta días, pero solo a prorrata (como los impuestos complementarios de mayor valor de registro o los de sucesión); impuestos cobrables ordinariamente solo en parte y solo después de que transcurra el plazo dilatorio de los ciento ochenta días a partir de la gestión del agente de recaudación (impuestos directos e IVA comprobado con respecto a los períodos impositivos siguientes al 2006). En presencia del fundado peligro que existe para la recaudación, la Administración podrá además cobrar de inmediato, y en su totalidad, los impuestos de mayor cantidad comprobados. Por lo tanto, se debería de concluir que en espera de reclamación (así como a la espera del recurso jurisdiccional) el contribuyente puede estar expuesto al riesgo de padecer, en todo o en parte, la recaudación coactiva y las medidas cautelares y conservativas previstas para tutelar el crédito de los impuestos: en este sentido se sitúa en efecto parte de la doctrina, y en la misma línea de pensamiento se coloca la Circular de la Administración Tributaria³².

Sin embargo observamos que (a efectos de nuestro propósito) la reclamación presenta grandes similitudes con la estancia de *"accertamento con adesione"*, porque también da lugar a un contradictorio pre-procesal que finaliza con una revisión de la medida y (en presencia de una propuesta de mediación) con una definición concordada del hecho imponible. Durante el procedimiento de adhesión, la ley no permite a los órganos administrativos recaudar impuestos a título provisional³³: la lógica lleva a que, incluso en ausencia de una norma expresa sobre este punto, el procedimiento de reclamación siguiese estos mismos principios, y no se permitiera a los órganos administrativos ni a los agentes de recaudación, hasta la conclusión de tal procedimiento, la posibilidad de recaudar en vía provisional los impuestos comprobados o liquidados, o de adoptar medidas de protección. Esta solución, compartida por la

32 PISTOLESI viene a indicar que "a la luz de lo dispuesto en el artículo 17 bis" cree "necesario afirmar que en vía interpretativa existe una moratoria de recaudación y de las acciones ejecutivas, cautelares y conservativas", y solicita una intervención normativa que lo aclare. PISTOLESI, F.: "Il reclamo e la mediazione...": *op. cit.* Pág. 75. Sobre el propio presupuesto de la perduración de la eficacia ejecutiva del acto reclamado, la Circular núm. 9/E reconoce a los órganos periféricos de la Administración el poder de suspensión administrativa previsto por el artículo 2-quarter, párrafo 1-bis, del Decreto Ley núm. 546 de 30 de septiembre de 1994, convertido con modificaciones en la Ley núm. 656, de 30 de noviembre de 1994: de modo que, "cuando las excepciones planteadas en la instancia no sean fundadas, la Dirección puede conceder, previa solicitud presentada simultáneamente para la aplicación del procedimiento de mediación, o por separado, la formal suspensión, en todo o en parte, de la ejecución del acto".

33 *Vid.*, sobre este particular, los artículos 6, párrafo 3, y 12, párrafo 2, del Decreto Legislativo núm. 218, de 19 de junio de 1997. Cuestionable es también la posibilidad de proceder a la inscripción en registro extraordinario, en los casos de fundado peligro para la recaudación.

doctrina³⁴, eliminaría de raíz el problema de la tutela cautelar del contribuyente frente a los actos ejecutivos de la Administración en la fase pre-procesal de la reclamación y de la mediación.

Por otra parte, en relación con los avisos de comprobación emitidos de conformidad a lo establecido por el artículo 29 del Decreto Ley núm. 78 de 31 de mayo de 2010, la recaudación coactiva está hoy en día separada *ipso iure* de la suspensión legal de la ejecución de las mismas comprobaciones, que lleva incluso a prescindir de la presentación de la reclamación (o de la proposición del recurso). De hecho, la disposición citada ha previsto la llamada concentración de la recaudación en la comprobación, a fin de eliminar (con respecto a la actividad de recaudación relativa a los avisos de comprobación de los impuestos directos, del IVA y de las conexas medidas sancionadoras notificadas a partir del 1 de octubre de 2010 y las relativas a los períodos impositivos en curso desde el 31 de diciembre de 2007 y sucesivos) la tradicional fase de la recaudación a través de registro, y así agilizar el procedimiento de cobro de los tributos comprobados. Por tanto, han desaparecido la inscripción en registro y la carta de pago, y ha sido otorgada ejecutividad al aviso de comprobación y a las medidas de irrogación de las sanciones.

En este nuevo sistema, la ejecución forzada se aplaza por ley a un momento posterior a la conclusión del procedimiento de reclamación y mediación, por lo que no parece presentar (en fase de reclamación) problemas de tutela cautelar de los contribuyentes.

En realidad, tal y como aparece regulado por el artículo 47 del Decreto Legislativo núm. 546, el ejercicio de la acción cautelar en el proceso tributario presupone la proposición del recurso y la celebración del relativo juicio, sobre el objeto de la medida sobre la cual se reclama la suspensión (además de la anulación): por lo tanto, no parece admisible la instancia de suspensión de la ejecución de las medidas emitidas por la Administración Tributaria, propuestas por la Comisión Tributaria Provincial durante la fase de reclamación que precede a la instauración del proceso³⁵.

Para permitir al contribuyente pedir de inmediato la tutela cautelar, parte de la doctrina italiana ha propuesto *“en vía alternativa e hipotética”* suspender el proceso al momento de la presentación de la reclamación, que es el idóneo para producir *“el principal efecto jurídico del recurso jurisdiccional, es decir, aquel de impedir la impugnabilidad del acto contra el cual se recurre”*: durante el procedimiento de reclamación, el proceso permanece en un estado latente destinado a resolver la fase administrativa, y el contribuyente podría constituirse en juicio ante la Comisión Tributaria Provincial antes del plazo establecido por el artículo 17 bis, con el único fin de pedir la suspensión de la ejecución del acto reclamado³⁶. Tesis, evidentemente subjetiva, que contrasta con la rígida bipartición trazada por la norma entre la fase administrativa de reclamación, en la cual el juez tributario permanece (y sólo puede

34 En sentido idéntico a la solución propuesta, se expresa CARINCI, que aun no refiriéndose a las normas establecidas por el Decreto Legislativo núm. 218 de 19 de junio de 1997 cree que *“admitir el inicio del procedimiento ejecutivo en la mora de un tentativo de mediación atenta con frustrar todo margen de mediación”*, y que *“la acción ejecutiva se basa en un título de inscripción en registro caracterizado por un grado extremo de precariedad, bajo los límites de una todavía no alcanzada definición, en la medida en que se prescribe una revisión en sede de reclamación, como condición de acceso a la tutela judicial”*.

CARINCI, A.: *“La ritorsione provvisoria e l’acquiescenza dopo l’introduzione del reclamo”*. *Corriere Tributario*. Núm. 11. 2012. Pág. 777.

35 Sobre este particular, cfr. GLENDI, quien mantiene que *“la suspensión del proceso solo se produce en el momento en el cual la reclamación produce los efectos del recurso y solo en el momento en el que transcurren los plazos establecidos en los artículos 22 y 23 se pueden por tanto proponer la demanda cautelar ante el órgano jurisdiccional”*, mientras que *“antes de esto, ninguna demanda cautelar puede considerarse propuesta ex artículo 47, párrafo 6, del Decreto Legislativo núm. 546 de 31 de diciembre de 1992”*.

36 BASILAVECCHIA, M.: *“Dal reclamo...”*. *op. cit.* Pág. 843.

permanecer) completamente ajeno, y la fase jurisdiccional en la que solamente la Comisión adquiere y puede ejercitar los propios poderes de anulación y cautela.

12. El resultado de la reclamación

Como ya se adelantó, la reclamación debe contener la solicitud de anulación total o parcial del acto (o de la demanda de restitución del impuesto), y puede también contener una motivada propuesta de mediación, complementaria de la recalificación de la cantidad reclamada.

Si la Administración Tributaria acoge en su totalidad la solicitud de la parte, el procedimiento concluye con la adopción de una medida de cancelación o con el expreso e inequívoco reconocimiento del derecho a la restitución. De acuerdo con las instrucciones emitidas en la Directiva núm. 29 de 29 de marzo de 2012, la Administración deberá de indicar la fecha *“prudencialmente prevista”* para el reembolso, mientras que el contribuyente deberá comprometerse a no emprender acciones de condena. En cualquier caso, la reclamación no se convierte en recurso, y cualquier posterior constitución en juicio del contribuyente dará lugar a un pronunciamiento inadmisibile o de extinción del juicio por cese de la materia contenciosa.

Si, por el contrario, la Administración Tributaria no tiene intención de aceptar la solicitud de anulación o de reembolso ni la eventual propuesta de mediación formulada por la parte, y no considera oportuno formalizar una propuesta propia de mediación, el procedimiento de reclamación concluye con un acto de denegación, por medio de la cual deberán transcurrir el plazo de treinta días para la constitución en juicio del contribuyente. En caso de falta de actuación por parte de la Administración, dicho plazo se inicia a partir de la expiración de los noventa y ocho días siguientes a la presentación de la reclamación.

Si la reclamación sólo es acogida en parte (sin que haya intervenido mediación), con la consiguiente anulación parcial de la medida reclamada o parcial reconocimiento del derecho al reembolso, el contribuyente puede constituirse en juicio dentro de los treinta días de la notificación del acto de acogimiento parcial para conseguir de la Comisión un pronunciamiento que produzca los efectos (constitutivos o de condena) invocados. En los procedimientos de apelación, la Administración Tributaria no puede integrar la motivación de la medida parcialmente anulada, porque esto significaría una violación de las normas que presiden la definición del *thema decidendum*. En los procedimientos de reembolso, el contribuyente en cambio podría encontrarse obligado a actuar delante de dos juicios diversos (ordinario y tributario) para obtener la restitución de dos diversas cuotas del mismo impuesto (una la reconocida pero todavía no devuelta, y la otra negada, por la Administración Tributaria), que no simplifica su posición y ciertamente no facilita el ejercicio del derecho de defensa.

13. La mediación tributaria

Fuera de los supuestos comentados se abre la fase de mediación, que puede centrarse sobre la propuesta contenida en el acto de reclamación o sobre otra propuesta diferente formulada por la propia Administración de conformidad a lo establecido en el artículo 17 bis, apartado 8. La Ley no define claramente el contenido y el desarrollo de esta fase; sin embargo indica que la propuesta del contribuyente esté *“completa para la recalificación de la cuantía de la pretensión”*, sobre aquella por medio de la cual la Administración ha resuelto *“las posibles incertezas de las*

cuestiones controvertidas, el grado de sostenibilidad de la pretensión y el principio de economicidad de la acción administrativa" (apartados 7 y 9 del artículo 17 bis).

Si bien la propuesta de mediación del contribuyente está claramente prevista como facultativa, la de la Administración parece que es obligatoria, porque la norma examinada dispone que, en el caso de desestimación de la reclamación y de la propuesta de mediación formulada por el contribuyente, la Administración *"formula de oficio una propuesta de mediación"*. Sin embargo se trataría de un deber con una finalidad muy incierta, ya que se refiere a la existencia de parámetros (la eventual incerteza de las cuestiones controvertidas, el grado de sostenibilidad de la pretensión y el principio de economicidad de la acción administrativa) que en

el caso concreto podrían orientar no tanto a la búsqueda de una definición mediada de la controversia, sino más bien a la confirmación íntegra de la medida reclamada. Piénsese por ejemplo en el aviso de rectificación respecto a la tasación del IVA indebidamente detraído en operaciones pasivas completamente ajenas a la esfera económica de la empresa: la cuestión no aparece como incierta, y la pretensión resulta sostenible y conforme a los criterios de economicidad. No sería fácil asumir en estos casos una propuesta de mediación por parte de la Administración, que acabaría por derogar aquellos mismos criterios que tienen que informar la acción. Es entonces preferible creer que incluso la Administración Tributaria está obligada a proponer la mediación y a *"renunciar, aunque sea parcialmente, a una pretensión que considera legítima y justificada"*³⁷.

La propuesta de mediación del contribuyente es asimilable, en lógica y en contenido, a la instancia de *"accertamento con adesione"* o a la instancia de conciliación judicial, porque aspira a obtener una reducción de la deuda tributaria sobre la base de razones que atienden al perfil sustancial de la misma, aunque diversos y ulteriores respecto de aquellos que componen el fundamento de la reclamación. La reclamación (como el recurso o la instancia de anulación en autotutela) puede de hecho estar justificado por defectos formales de la medida administrativa, inadecuados para sostener una propuesta de mediación, o de vicios sustanciales idóneos para determinar la anulación total de la propia medida. En cambio, la propuesta de mediación debería versar sobre las controversias relativas al objeto de las medidas que configuran de manera presuntiva la base imponible, y bien se prestan a una *"redeterminación de la cuantía de la pretensión"* (se piensa en las comprobaciones de mayor valor, en las comprobaciones sintéticas o en aquellas basadas en coeficientes promedio de rentabilidad). Por tanto, reclamación y mediación tienen una diversa naturaleza, colocados en planos diferentes, pudiendo incluso presentar diferentes estrategias defensivas.

De hecho, resulta importante distinguir, aunque gráficamente, los motivos de la reclamación (idóneos para convertirse en motivos de recurso) de las razones que forman la base de la propuesta de mediación, y aclarar

Si, por el contrario, la Administración Tributaria no tiene intención de aceptar la solicitud de anulación o de reembolso ni la eventual propuesta de mediación formulada por la parte, y no considera oportuno formalizar una propuesta propia de mediación, el procedimiento de reclamación concluye con un acto de denegación, por medio de la cual deberán transcurrir el plazo de treinta días para la constitución en juicio del contribuyente

37 Así, persuasivamente, lo estima PISTOLESI, F.: "Il reclamo e la mediazione...", *op. cit.* Pág. 68. En el mismo sentido se expresa la Circular núm. 9/E de 19 de marzo de 2012, párrafo 6, invitando a la Administración periférica a comunicar la propuesta de mediación *"cuando fuese oportuno"*.

que estas últimas no interfieren con las primeras y no sustentan ningún recurso de anulación (de sustituir, en los supuestos de conversión de la reclamación en recurso, al examen del juez tributario). Así, por ejemplo, el contribuyente puede presentar reclamación para conseguir la anulación total o parcial de la notificación de comprobación, y proponer contextualmente una mediación que conlleve la aceptación de uno (o de alguno) de los comentarios formulados por la Administración con la consiguiente recalificación de la deuda en mayor medida de aquel que derivaría de la anulación parcial de la rectificación: sin que la propuesta de mediación pueda ser entendida como parcial *"acquiescenza"* o allanamiento a la medida y, por lo tanto, invalidar en parte aquí la reclamación³⁸.

Al formular la propuesta de mediación, la Administración puede volver a ver la motivación de la medida reclamada y cambiar algunas cuestiones de hecho y de derecho (en línea con lo que ya se puede hacer en caso de *"accertamento con adesione"*); siempre que, en caso de resultado negativo del procedimiento y de la consiguiente conversión de la reclamación en recurso, las nuevas razones adoptadas en sede de mediación no puedan ser evaluadas ante la Comisión Tributaria, debiendo la Administración limitarse a defender la medida impugnada.

14. Conclusión y perfeccionamiento de la mediación

Fuera de los supuestos comentados se abre la fase de mediación, que puede centrarse sobre la propuesta contenida en el acto de reclamación o sobre otra propuesta diferente formulada por la propia

La mediación debe concluir dentro de los noventa días desde la presentación de la reclamación. A diferencia del plazo de reclamación, en relación al procedimiento de mediación éste no queda suspendido en el período vacacional porque no tiene naturaleza procesal, por lo que se podría posponer para después del verano las reclamaciones notificadas en los meses de junio y julio, para no superponer los noventa días hábiles de la mediación con el período de suspensión vacacional. Si, por ejemplo, el contribuyente recibe el aviso de comprobación el treinta de junio y presenta reclamación el diez de julio, el procedimiento tendrá que concluirse antes del ocho de octubre; en cambio, si la reclamación se presenta el treinta de septiembre (después de las vacaciones) las partes tienen hasta el veintinueve de diciembre para definir el procedimiento.

Si el plazo de los noventa días expira durante el período vacacional sin que la reclamación haya sido acogida ni la mediación concluida, el contribuyente puede constituirse en juicio antes del quince de octubre, quedando suspendido *ex lege* el plazo relativo³⁹. Cuando la mediación concluye, con la consiguiente anulación parcial del acto reclamado (o el reembolso parcial del impuesto solicitado), se aplica el artículo 48 del Decreto Legislativo núm. 546 con respecto al perfeccionamiento del acuerdo, el depósito de las cantidades eventualmente debidas al contribuyente y a la reducción de las sanciones irrogadas. Tratándose de mediación concluida antes de la instauración del proceso, se aplicarán en particular las normas sobre la conciliación fuera de audiencia, por efecto de las cuales debe entenderse que la mediación se concluye con la suscripción de la relativa acta y se perfecciona con el pago, en los siguientes veinte días, del importe total o de la primera cuota de los impuestos y de las sanciones

38 BRUZZONE asevera que *"los motivos de la reclamación, con los que se contesta la ilegitimidad y/o la total falta de fundamento de la pretensión impositiva, potencialmente idóneos, si se crean, para justificar la anulación total del acto impugnado, revestirán relevancia prejudicial respecto a los motivos formulados en apoyo a la propuesta de mediación"*. BRUZZONE, M.: *"L'«anticipazione» dei motivi dal ricorso al reclamo"*. *Corriere Tributario*. Núm. 10. 2012. Pág. 710.

39 Como también ha reconocido el párrafo 10.1 de la Circular núm. 9/E, de 19 de marzo de 2012.

reducidas, en la medida definida por las partes⁴⁰. De hecho nos encontramos frente a una forma *sui generis* de conciliación extrajudicial, que puede producirse bajo la iniciativa de cualquiera de las partes y que no prevé la intervención ni del juez ni de un sujeto tercero mediador.

Si la mediación se perfecciona con el pago de la primera cuota, pero el contribuyente no paga en alguno de los siguientes plazos de pago, se aplica el apartado 3 bis del artículo 48 del Decreto Legislativo núm. 546, que establece que *“en caso de impago de una sola cuota distinta a la primera dentro del plazo de pago de la siguiente, la oficina competente de la Administración Tributaria inscribirá en el registro las sumas debidas así como las sanciones por las que el artículo 13 del Decreto Legislativo núm. 471 de 18 de diciembre de 1997, aplica en medida doble, al importe restante debido del tributo”*. En cambio, ninguna consecuencia prejudicial se produce en el caso en el que, después de haber pagado una cantidad ligeramente inferior a aquella que se debe o con un ligero retraso, el contribuyente restituye la “violación” y la Administración valora la oportunidad de considerar como válido el pago realizado, *“teniendo en cuenta la intención deflación del instituto y los principios de economicidad, así como la conservación del acto administrativo”*⁴¹. Más delicado es el caso en el que el contribuyente no paga en los veinte días la suma debida y evita de este modo la perfección de la mediación. La ley prevé que, transcurridos noventa días desde la presentación de la reclamación *“sin que se haya concluido la mediación”*, la reclamación en sí misma produce los efectos del recurso: se trata entonces de establecer si la mediación debe entenderse “concluida” solo a causa del pago de la suma concordada entre las partes (de modo que la falta de pago impediría la conclusión y determinaría la conversión de la reclamación en recurso) o bien bajo acuerdo simple entre ellos (no pudiendo entonces omitir el pago, porque justo después de la conclusión de la mediación, se produce la conversión de la reclamación en recurso).

La primera solución ofrecida puede ser la ideal, pero en realidad no parece aceptable por dos consideraciones. En efecto, conllevaría la conversión de la reclamación en recurso también en los supuestos en los cuales, habiendo alcanzado el acuerdo en el plazo de los noventa días, el contribuyente tendría todavía tiempo para pagar, y determinaría la posibilidad de que vuelvan a surgir controversias no deseables al interés de ninguna de las partes. Por otra parte, esta solución comprimiría significativamente los plazos del procedimiento, reduciendo en sustancia a setenta días el período útil para la definición de la mediación. La citada Circular núm. 9/E entiende que el fallido pago de la cantidad concordada determina la conversión de la reclamación en recurso y permite al contribuyente de constituirse en juicio dentro de los treinta días siguientes al cumplimiento de los noventa días previstos *ex lege* para la mediación. Evidentemente, esto deja a entender que, en opinión de la Administración, el término “concluye” utilizado por el párrafo 9 del artículo 17 bis equivale, de hecho, a “perfeccionado”.

Sin embargo, las consideraciones realizadas hacen que sea preferible optar por una diferente solución, y entender que la mediación “concluye” por efecto del simple acuerdo de las partes y se “perfecciona”, en cambio, una vez realizado el pago. Los corolarios de este enfoque parecen razonables y sistemáticamente coherentes: la “conclusión” de la mediación dentro de los noventa días impide la conversión de la reclamación en recurso, y también deja tiempo al contribuyente para pagar después de la expiración de dicho plazo. El destino de la medida reclamada se deja a la conducta del contribuyente: el pago de las cantidades definitivas perfecciona la mediación, mientras la omisión de pago determina el fallido perfeccionamiento de la misma (ya “concluida”) sin posibilidad de reabrir el acceso a la tutela jurisdiccional, determinando por tanto el carácter definitivo de la medida reclamada.

40 La Circular núm. 9/E aclara en el párrafo 7 que el pago *“puede ser efectuado también mediante deducción de las cantidades ya abonadas por el contribuyente en ejecución del acto impugnado”*.

41 Párrafo 7.1 de la Circular núm. 9/E de 19 de marzo de 2012.

Si bien la propuesta de mediación del contribuyente está claramente prevista como facultativa, la de la Administración parece que es obligatoria, porque la norma examinada dispone que, en el caso de desestimación de la reclamación y de la propuesta de mediación formulada por el contribuyente, la Administración "formula de oficio una propuesta de mediación"

El problema sigue siendo, al igual que sucede con respecto a la conciliación judicial, el renacimiento de un acto que la misma Administración Tributaria tiene en parte considerado como ilegítimo: pero el perjuicio que de él deriva al contribuyente depende de la violación de una obligación puesta en su contra, así que imputable a sí mismo. Quedarían los supuestos en los cuales la mediación no se concluye de manera positiva. También aquí es necesario distinguir entre dos situaciones, en función del hecho de que la Administración tenga o no la intención de seguir con la propuesta de mediación previamente formulada. En el primer supuesto, la medida reclamada será parcialmente anulada en autotutela con un acto de "*adopción parcial*" emanada en los términos del apartado 9

del artículo 17 bis: su notificación determinará el plazo para constitución en juicio del contribuyente. En el segundo supuesto, la reclamación será desestimada en su totalidad con otro acto que incluso abre el camino a la protección jurisdiccional.

Por último, si dentro de los noventa días siguientes a la presentación de la reclamación la Administración no notifica ninguna medida a la parte y no concluye la mediación, la reclamación todavía seguirá produciendo los efectos propios del recurso, con la consiguiente constitución en juicio en los treinta días siguientes a la finalización de dicho plazo.

15. La reducción de las sanciones

Aunque de manera indirecta, el artículo 17 bis prevé beneficios sancionadores para los contribuyentes, desde el momento que el apartado 8 declara aplicables, en cuanto compatibles, las disposiciones del artículo 48, que establece que "*en el caso de conciliación las sanciones administrativas se aplicarán en un 40% de la suma irrogada en relación con el importe del tributo resultante de la misma conciliación*". Al igual que sucede con la conciliación, también la mediación comporta por tanto la eliminación de las sanciones irrogadas (un poco menos de los dos tercios reconocidos por la ley en los supuestos de "*accertamento con adesione*").

La Administración Tributaria entiende que las sanciones pueden ser irrogadas en un 40% también en los casos en los que, no existiendo márgenes para una reducción de la pretensión impositiva, la Administración decida de concluir una mediación que confirme íntegramente la pretensión pero recalificando las sanciones, en línea a cuanto ya ocurre en la conciliación judicial⁴². En cambio, no se concede la reducción de las sanciones en los casos en los que el parcial acogimiento de la reclamación no presuponga la mediación.

Inaplicable al procedimiento que estamos analizando es el artículo 15 del Decreto Legislativo núm. 218, de 19 de junio de 1997, que dispone la reducción a un sexto o a un tercio (según los casos) de las sanciones irrogadas con

42 Tal y como establece el apartado 6.2 de la Circular núm. 9/E.

la notificación de comprobación, si el contribuyente realiza el pago relativo sin impugnar el acto y sin formular instancia de adhesión: la reducción de las sanciones está impedida por la misma presentación de la reclamación, que ocupa la posición de impugnación jurisdiccional.

Sin embargo, sí que es aplicable el artículo 17 del Decreto Legislativo núm. 472 de 18 de diciembre de 1997, que reduce a un tercio las sanciones irrogadas con la notificación de comprobación y pagadas dentro del plazo previsto para la interposición del recurso. Como en las controversias de mayor valor, el contribuyente puede también optar por definir los términos sancionatorios de la comprobación y contestar con la reclamación únicamente la pretensión impositiva.

16. Los costas procesales

El apartado 10 del artículo 17 bis prevé que, en las controversias producidas a cauda de un infructuoso intento de reclamación, la parte que pierda sea condenada a reembolsar, además de las costas procesales, una cantidad igual al 50% de los propios costes, en concepto de reembolso de los gastos del procedimiento de reclamación; y que, en la misma controversia, fuera de los casos de pérdida recíproca, la Comisión Tributaria puede compensar parcialmente o en su totalidad las costas entre las partes solo en presencia de justos motivos, explícitamente indicados en la motivación, que han llevado a la parte perdedora a desatender la propuesta de mediación.

Por consiguiente, no está previsto ningún reembolso de los gastos en el caso en el cual el procedimiento de reclamación tenga un resultado positivo y no acabe en juicio tributario. En esta situación (como en los casos de autotutela para las medidas no impugnadas ante la Comisión Tributaria) la parte reclamante, incluso obteniendo la anulación del acto (o llegando a la mediación), no tiene la posibilidad de obtener el reembolso de los gastos legales incurridos.

En cambio, si la reclamación tiene un resultado negativo y se convierte en recurso, la Comisión Tributaria Provincial debe condenar en costas aumentadas en un 50% a la parte perdedora. Las costas también pueden compensarse, pero sólo cuando existen motivos justos, expresamente indicados, tales como haber inducido a la parte perdedora a rechazar la propuesta de mediación.

17. Bibliografía

- › BASILAVECCHIA, M: "Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti". *Corriere Tributario*. Núm. 31. 2011.
- "Dal reclamo al proceso". *Corriere Tributario*. Núm. 12. 2012.
- › BRUZZONE, M.: "L'«anticipazione» dei motivi dal ricorso al reclamo". *Corriere Tributario*. Núm. 10. 2012.
- › BUSA, V.: "Le nuove prospettive della mediazione tributaria". *Corriere Tributario*. Núm. 11. 2012.

- › CANTICO, G.: "Il reclamo e la mediazione tributaria. Prime riflessioni sul nuovo art. 17-bis del d.lgs. n. 546/1992". *Il Fisco*. Núm. 31. 2011.
- › CARINCI, A.: "La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo". *Corriere Tributario*. Núm. 11. 2012.
- › CISSELLO, A.: "Reclamo e mediazione: tutela cautelare e litisconsorzio". *Il Fisco*. Núm. 14. 2012.
- › GLENDI, C.: "Tutela cautelare e mediazione tributaria". *Corriere Tributario*. Núm. 12. 2012.
- › MARINI, G.: "Profili costituzionali del reclamo e della mediazione". *Corriere Tributario*. Núm. 12. 2012.
- › PISTOLESI, F.: "Il reclamo e la mediazione nel processo tributario". *Rassegna Tributaria*. Núm. 19. 2012.
- › RUSSO, A.: "Osservazioni sui profili generali del reclamo e della mediazione ex art. 17-bis del d.lgs. n. 546/1992". *Il Fisco*. Núm. 35. 2011.
- › SCUFFI, M.: "Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario secondo la Manovra «correttiva» del 2011". *Il Fisco*. Núm. 47. 2011
- › STEVANATO, D.: "Reclamo e «mediazione fiscale»: lettera a un bambino mai nato". *Dialoghi Diritto Tributario*. 2012
- › TURCHI, A.: "Reclamo e mediazione nel processo tributario". *Rassegna Tributaria*. Núm. 4. 2012



Las implicaciones fiscales en el Impuesto sobre Sociedades de los efectos contables retroactivos de fusiones y escisiones tras la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre¹

Diana Soto López

Abogada. Doctora en Derecho por la Universidad de Vigo

Resumen

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades ha introducido determinados cambios en RFEAC entre los que se encuentra la supresión del antiguo artículo 91 TRLIS. En este trabajo realizaremos un análisis de los efectos fiscales en el IS de la retroacción contable antes de la Ley 27/2014 y evaluaremos el impacto de la supresión de este artículo para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

Abstract

Corporate Income Tax Legislation in force since January, 2015 (Law 27/2014, 27th November), has introduced certain changes in the Special tax regime referred to mergers, divisions, partial divisions, asset contributions, exchanges of shares and transfer of the registered office of an European company or an European cooperative society from one Member State to another, including the elimination of article 91 of the revoked Consolidated Text of the Corporate Income Tax Act (Royal Legislative Decree 4/2004). The aim of the following lines is to perform an analysis of the effects of the elimination of such article 91 for taxable periods starting from January, 2015.

Palabras clave

Impuesto sobre Sociedades; Régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Imputación de rentas.

Keywords

Corporate Income Tax; Special Regime for mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares. Imputation of income.

¹ Este artículo es uno de los resultados de la investigación realizada para la obtención del título de doctora sobre el tema *Las fusiones en el Derecho Tributario* bajo la dirección de la Profa. Dra. Ana María Pita Grandal que fue defendida el 22 de diciembre de 2014 ante un tribunal integrado por los siguientes miembros: Prof. Dr. José Antonio Sánchez Galiana, Catedrático de la Universidad de Granada; Prof. Dr. Eduardo Berché Moreno, Catedrático de la Universidad Ramón Llull (ESADE) y Profa. Dra. Susanna Sartorio Albalat, Catedrática de la Universidad de Barcelona.

Sumario

1. Introducción
2. Efectos fiscales de la retroacción contable de fusiones y escisiones hasta la entrada en vigor del Plan General Contable aprobado por Real Decreto 1514/2007
3. Situación tras la entrada en vigor del PGC 2007 y la Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles
4. Conclusión
5. Bibliografía

1. Introducción

La ejecución mercantil de las operaciones de fusión y escisión supone la elaboración de un Proyecto de fusión/escisión en el que es preceptivo hacer constar determinadas menciones mínimas, entre ellas la fecha a partir de la cual tales operaciones tendrán efectos contables.

De este modo, con independencia de que la eficacia jurídica de la fusión o de la escisión no tenga lugar hasta su inscripción en el Registro Mercantil correspondiente (cuyos efectos se retrotraen a la fecha del asiento de presentación), se permite anticipar sus efectos contables al momento en que la operación se entienda realizada desde un punto de vista puramente económico, momento que, como regla general, es anterior a la inscripción de la operación.

Hasta la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, vigente para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, el artículo 91 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades – en adelante, TRLIS – ubicado en el *Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea* – en adelante RFEAC – disponía que las rentas derivadas de las actividades realizadas por las entidades extinguidas como consecuencia de las operaciones que mencionaba el antiguo artículo 83 TRLIS – actual artículo 76 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS o Ley 27/2014) – habrían de imputarse de acuerdo con lo previsto en las normas mercantiles.

La literalidad de este artículo circunscribía sus efectos a las entidades extinguidas como consecuencia de las operaciones de reestructuración acogidas al RFEAC, o lo que es lo mismo, a fusiones y escisiones totales acogidas a tal régimen, dejando fuera de su ámbito objetivo de aplicación, por tanto, a escisiones parciales y segregaciones, operaciones respecto de las que, como veremos, también la legislación mercantil establece, en determinados supuestos, retroacción contable para las rentas derivadas de las actividades de la entidad transmitente.

La Ley 27/2014 ha introducido, entre otros, determinados cambios en el RFEAC entre los que se encuentra la supresión del antiguo artículo 91 TRLIS. En las líneas que siguen realizaremos un análisis de los efectos fiscales en el IS de la retroacción contable antes de la Ley 27/2014 y evaluaremos el impacto de la supresión de este artículo para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

2. Efectos fiscales de la retroacción contable de fusiones y escisiones hasta la entrada en vigor del Plan General Contable aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre

Como hemos apuntado anteriormente, hasta la entrada en vigor de la nueva LIS, el artículo 91 TRLIS establecía que las rentas derivadas de las actividades realizadas por las entidades extinguidas como consecuencia de las operaciones que mencionaba el antiguo artículo 83 TRLIS – actual artículo 76 LIS – habrían de imputarse de acuerdo con lo previsto en las normas mercantiles. Este artículo pues, limitaba los efectos fiscales de la retroacción contable a operaciones de fusión y escisión total (únicas operaciones amparadas por el RFEAC que implican la extinción de la entidad transmitente).

A pesar de que la redacción de este artículo no había variado en lo esencial desde su introducción en nuestro sistema legislativo por la Ley 43/1995 hasta su desaparición, la norma mercantil/contable que regula la imputación de las rentas derivadas de las actividades de las entidades transmitentes a la entidad/es adquirente/s sí ha sufrido importantes modificaciones en ese intervalo temporal, las cuales provocaban una descoordinación clara entre la norma fiscal y la mercantil.

En este sentido, hasta 2009, el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 diciembre, por el que se aprobaba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas establecía (artículo 235) que el proyecto de fusión contendría, al menos, las menciones siguientes: *d) La fecha a partir de la cual las operaciones de las sociedades que se extingan habrán de considerarse realizadas a efectos contables por cuenta de la sociedad a la que traspasan su patrimonio*, redacción muy similar a la existente en el ámbito fiscal hasta 1 de enero de 2015, por cuanto ambas normas hacían referencia a las rentas obtenidas por las sociedades que se extingan como consecuencia de estas operaciones. Esta redacción era interpretada por la doctrina en el sentido de que las partes intervinientes en la operación eran soberanas para determinar la fecha de efectos contables de la operación si bien sometidas a un doble límite: el constituido por la fecha de inicio del ejercicio en el que se aprobaba la operación y la fecha de inscripción en el Registro Mercantil de la operación².

En relación con la existencia de límites a la voluntad de las partes, se había pronunciado también el TEAC, en Resolución de 2 de febrero de 2006 (NFJ022947) en la que se trataba el supuesto de una fusión por absorción realizada sobre el balance de fusión cerrado a 30/11/1998, coincidente con el de cierre del ejercicio de la absorbida, habiéndose pactado como fecha de efectos contables la de 1 de enero de 1998. Las juntas que aprobaban la fusión se celebraban el 25 de febrero de 1999 y la escritura de fusión quedaba inscrita el 7 de julio de 1999. El TEAC concluía que si se había producido el devengo del IS, lo que se produce al cierre del ejercicio social, no se podían retrotraer los efectos fiscales más allá del mismo, pues las operaciones efectuadas desde la fecha de retroacción hasta el 30 de noviembre de 1998, son realizadas por una sociedad no fusionada ni en curso de fusión, considerando que la fecha de los acuerdos de fusión era posterior a la finalización del ejercicio social de la sociedad absorbida³. En idéntico sentido se pronunciaron la AN, en sentencia de 21 de abril de 2008 (NFJ031244) y el TS en sentencia de 21 de marzo de 2012 (NFJ046684), sobre el mismo asunto.

Considerando la regulación mercantil expuesta y en ausencia de norma contable imperativa⁴, se venía entendiendo que la convalidación en el IS de los efectos de la retroacción contable era una especialidad del régimen fiscal especial frente al general, sobre la base de dos argumentos: (i) uno sistemático, en virtud del cual, estando prevista la imputación de las rentas derivadas de las actividades de las sociedades extinguidas a la sociedad adquirente en un capítulo del TRLIS dedicado a un régimen fiscal especial, la aplicación de tal imputación también a las operaciones de reestructuración que tributasen bajo el régimen general del impuesto, convertiría a este artículo

2 VICENT CHULIÁ, F. Introducción al Derecho Mercantil, 21ª edición, Tirant lo Blanch, Madrid, 2008, página 580.

3 Esta solución desconoce la calificación positiva de la fusión por parte del Registrador Mercantil competente, por lo que ha sido criticada por algunos autores, como SÁNCHEZ MANZANO que señala que *"tal solución desconoce la literalidad del artículo 91 TRLIS que se pliega, sin más, a lo previsto por la norma mercantil, compeliendo a limar los problemas suscitados. Tampoco podría objetarse el reparo de que se sobrepasa el resaltado límite pues el Registrador calificó de forma positiva la operación."*

4 Con anterioridad a la entrada en vigor del PGC 2007 no existían normas contables en relación con el registro de las operaciones de fusión y escisión. La única referencia al respecto era un documento elaborado por el ICAC, Borrador de criterios contables aplicables a fusiones y escisiones (BOICAC nº 14 de octubre de 1993) el cual, al respecto de la retroactividad contable en los procesos de fusión y escisión establecía que las operaciones realizadas por las sociedades transmitentes que se extinguiesen en dichos procesos, deberían ser consideradas como realizadas por cuenta de las sociedades receptoras desde la fecha que a tal efecto constase en el proyecto de fusión o escisión.

en redundante, y otro (ii) basado en la prohibición establecida por el artículo 17.5 de la LGT de alterar los elementos de la obligación tributaria⁵ por pactos interpartes salvo que una norma disponga lo contrario. En este sentido, el artículo 91 TRLIS situado en el régimen fiscal especial (norma en contrario), no resultaba de aplicación bajo el régimen general del impuesto, de modo que no existiendo norma bajo el régimen general que permitiese alterar los elementos de la obligación tributaria, el pacto de retroactividad de la fecha de efectos contables de la fusión/escisión – cuando la retroactividad quedaba al arbitrio de las partes – no tenía efectos fiscales.

En este sentido se había pronunciado el TEAC, el cual, en Resolución de 2 de febrero de 2012 (NFJ046313), al respecto de una operación de escisión a propósito de la cual se consideraba improcedente la aplicación del régimen fiscal especial, había establecido lo siguiente: *La siguiente cuestión planteada, y una vez determinada la improcedencia del régimen especial y la necesidad de hacer tributar la operación conforme a lo establecido en el artículo 15.2 c) de la LIS, es la imputación temporal de las rentas derivadas de la transmisión producida con ocasión de la escisión.*

Alega el reclamante la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria, por cuanto que entiende que la escisión se produjo en 1999, ya prescrito, y no en el ejercicio 2000, dado que de acuerdo con los hechos puestos de manifiesto durante el procedimiento inspector, la escritura de escisión parcial es de 30 de diciembre de 1999, habiéndose acordado en los acuerdos sociales de escisión parcial, que la fecha de retroactividad contable sería la fecha de la escritura de escisión, por tanto, el mismo 30 de diciembre de 1999.

Pues bien, en relación a este punto, el artículo 245.1 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, de aplicación a las sociedades de responsabilidad limitada, por la remisión efectuada por el artículo 94 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de sociedades de responsabilidad limitada, señala que: “Sin perjuicio de los efectos atribuidos a la necesaria publicación en el Boletín Oficial del Registro Mercantil, la eficacia de la fusión quedará supeditada a la inscripción de la nueva sociedad, o en su caso, a la inscripción de la absorción”.

Por lo tanto, como señala el TEAR en su resolución, de acuerdo con nuestra normativa mercantil, es la inscripción de la fusión (en nuestro caso escisión), la que determina la extinción de las entidades absorbidas y el traspaso de su patrimonio a la absorbente (o beneficiarias de la escisión), produciéndose con ello el devengo del impuesto que grava la renta derivada de dicha transmisión.

En el presente caso, la escritura fue presentada en el Registro Mercantil el 24 de enero de 2000, siendo la fecha de inscripción en dicho Registro la fecha en que se produce el traspaso de una parte del patrimonio de la entidad escindida a las entidades beneficiarias de la escisión, y ello, con independencia de la fecha a la que se lleve a cabo la retroacción contable.

Con la entrada en vigor del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el vigente Plan General Contable – en adelante PGC 2007, la posibilidad para las partes de determinar la fecha de efectos contables de fusiones y escisiones desaparecerá, como veremos a continuación, abriendo el debate de la interpretación que debía darse al artículo 91 TRLIS a la luz del nuevo PGC.

⁵ Art.17.3 LGT: Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta Ley.

3. Situación tras la entrada en vigor del PGC 2007 y la Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles

La entrada en vigor del PGC 2007 a partir del 1 de enero de 2008, introdujo reglas específicas sobre el registro de fusiones y escisiones (denominadas combinaciones de negocios), quedando sometida la fecha de efectos contables de estas operaciones a determinadas normas de carácter imperativo (NV 19ª y 21ª) que excluían esta materia del ámbito de la voluntad de las partes.

En este sentido, el PGC 2007 estableció, en su Norma de registro y valoración 19 que la fecha de efectos contables de las combinaciones de negocio sería la fecha en la que la adquirente adquiriese el control del negocio o negocios adquiridos (fecha de adquisición). En los supuestos de fusión o escisión, con carácter general, dicha fecha es la de celebración de la Junta de accionistas de la empresa adquirida en que se aprueba la operación, siempre que el acuerdo sobre el proyecto de fusión o escisión no contenga un pronunciamiento expreso sobre la asunción de control del negocio por la adquirente en un momento posterior⁶.

Por su parte, la Norma de registro y valoración 21, en su redacción vigente a partir del 25 de septiembre de 2010, estableció, en relación con combinaciones de negocios realizadas entre entidades del grupo, que la fecha de efectos contables sería la de inicio del ejercicio en que se aprobase la operación siempre que fuese posterior al momento en que las sociedades se hubiesen incorporado al grupo. Si una de las sociedades se hubiese incorporado al grupo en el ejercicio en que se producía la fusión o escisión, la fecha de efectos contables sería la fecha de adquisición.

Ante el cambio acaecido en el ámbito contable, existió durante un tiempo incertidumbre sobre la interpretación que habría de darse a la disposición mercantil al respecto de la fecha de efectos contables entonces vigente, contenida en el artículo 235 TRLSA que, recordemos, establecía que el proyecto de fusión (aplicable también al proyecto de escisión) contendría, al menos, las menciones siguientes: *d) La fecha a partir de la cual las operaciones de las sociedades que se extingan habrán de considerarse realizadas a efectos contables por cuenta de la sociedad a la que traspasan su patrimonio.*”, inciso que, hasta el momento, era interpretado en el sentido de que las partes interesadas eran soberanas para determinar la fecha en que la operación de fusión tendría efectos contables.

Consultado el ICAC acerca de esta cuestión, este organismo se pronunció a través de la Consulta 1 contenida en el BOICAC 75 del año 2008, entendiéndose que *a partir de la entrada en vigor de la normativa que emana de la Ley 16/2007, cabe concluir que, de acuerdo con el contenido del nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, conforme a la metodología de registro contable de las fusiones⁷ que queden ubicadas en el ámbito de aplicación de la norma relativa a combinaciones de negocios, no puede designarse de forma potestativa una fecha de fusión a efectos contables distinta de la fecha de adquisición del control.*

6 Fernández Elorza, en *La fecha de efectos contables de fusiones y escisiones en la nueva normativa contable*, Despacho Cuatrecasas, Gonçalves Pereira, versión digital, www.cuatrecasas.com, señala que la fecha de adquisición del control podría venir referida a un momento posterior. Tal situación podría darse en un supuesto en el que la fusión o escisión entre sociedades no pertenecientes al mismo grupo fuese negociada por los Consejos de Administración de las distintas sociedades sin que los accionistas hubiesen participado en las negociaciones, ni se hubiesen pronunciado en ningún momento sobre su parecer, circunstancia en la que podría defenderse que hasta la firma de la escritura de fusión no se produciría propiamente la adquisición de la sociedad absorbente.

7 Idéntica regla se aplicaba en el caso de escisiones.

Respecto de las fusiones o escisiones realizadas entre sociedades del mismo grupo, si bien en la referida resolución el ICAC admitía la validez del pacto interpartes con el límite del inicio del ejercicio, esta instrucción ha de ser matizada tras la modificación de la norma de registro y valoración 21 a este respecto, cuya redacción tras el 25 de septiembre de 2010 establece una norma igualmente imperativa en el sentido de que *en las operaciones de fusión y escisión entre empresas del grupo, la fecha de efectos contables será la de inicio del ejercicio en que se aprueba la fusión siempre que sea posterior al momento en que las sociedades se hubiesen incorporado al grupo. Si una de las sociedades se ha incorporado al grupo en el ejercicio en que se produce la fusión o escisión, la fecha de efectos contables será la fecha de adquisición.*

Con la entrada en vigor del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el vigente Plan General Contable – en adelante PGC 2007, la posibilidad para las partes de determinar la fecha de efectos contables de fusiones y escisiones desaparecerá, como veremos a continuación, abriendo el debate de la interpretación que debía darse al artículo 91 TRLIS a la luz del nuevo PGC

En consecuencia, tras la aprobación del PGC 2007, el único argumento bajo el cual cabía defender la reserva de la efectividad fiscal de la retroacción contable exclusivamente para aquellas operaciones acogidas al RFEAC, venía constituido por el carácter redundante del artículo 91 TRLIS si los efectos de la retroacción contable de la fusión viniesen dados por aplicación de la remisión general al resultado contable para calcular la base imponible, contenida en el artículo 10.3 TRLIS, por cuanto la determinación de la deuda tributaria no quedaba, tras el PGC 2007 (y la modificación de 25 de septiembre de 2010) sometida a un pacto interpartes.

Éste era el argumento utilizado por la doctrina administrativa y por varios autores, entre ellos Sánchez Manzano,⁸ partidario de que la convalidación fiscal de la retroacción contable sólo era posible para aquellas operaciones acogidas al régimen fiscal especial “Aparentemente, en ausencia de previsión, la inercia del artículo 10.3 TRLIS podría conducir a entender que juega la solución que, para la determinación del resultado contable, acepta el pacto de retroactividad. No obstante, el planteamiento de armonización con el resultado contable, arbitrada por el artículo 10.3, no podría arrastrar semejante efecto pues la norma fiscal se halla apegada al eje de la personalidad jurídica. La propia existencia del artículo 91 confirma tal conclusión”.

Otros autores en cambio, señalaban la existencia de un cambio bajo la vigencia del antiguo y del nuevo Plan Contable, entre ellos Salto Guglieri, J. y Romero de la Vega, A.⁹, los cuales, después de entender que bajo la vigencia del antiguo Plan General Contable, el ámbito objetivo de aplicación del artículo 91 TRLIS se circunscribía a las operaciones de fusión o escisión sometidas al régimen fiscal especial del impuesto, consideraban que, tras la aprobación del PGC 2007 es “el PGC y no las partes quienes fijan ahora la imputación contable. Y por ello concluimos que rija o no el régimen fiscal especial, tales efectos contables tendrán, a falta de ajustes fiscales, eficacia fiscal (...)”.

8 SÁNCHEZ MANZANO, J.D., Asunción fiscal de la retroacción contable para fusiones y escisiones: Análisis del artículo 91 del TRLIS, *Revista de Contabilidad y Tributación*, número 361, abril de 2013. Edita Centro de Estudios Financieros, página 5.

9 Salto Guglieri, J. y Romero de la Vega, A., *Manual de operaciones de reestructuración empresarial. Fusiones, Escisiones, Aportación de activos y Canje de Valores*, Editorial CISS, Grupo Wolters Kluwer, Primera Edición, Madrid, julio de 2010, página 522.

Posteriormente, la aprobación de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles – en adelante, LME – y con ella la modificación de la literalidad del artículo referido al contenido del proyecto de fusión¹⁰ (actual artículo 31 LME) dejaba claro que sería la normativa contable, y no la voluntad de las partes, la competente para determinar la fecha de efectos contables de la operación de fusión:

Artículo 31 Contenido del proyecto común de fusión

El proyecto común de fusión contendrá, al menos, las menciones siguientes:

7.ª *La fecha a partir de la cual la fusión tendrá efectos contables de acuerdo con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad.*

Esta nueva redacción del artículo relativo al contenido del proyecto de fusión (aplicable también para el proyecto de escisión), acentuaba aún más la brecha entre la normativa mercantil, contenida en este artículo y en su desarrollo contable, y la normativa fiscal al respecto contenida en el artículo 91 TRLIS. Concretamente, mientras que bajo la redacción del artículo 235 TRLSA, las redacciones de la legislación fiscal (artículo 91 TRLIS) y la sustantiva (artículo 235.1.d) TRLSA) hacían ambas referencia a *las sociedades que se extingan*, lo que limitaba los efectos de la retroacción contable a fusiones y escisiones totales, tal mención desaparecía con la LME, por lo que, mercantil y contablemente, tales efectos se extendían a segregaciones y escisiones parciales (ambas modalidades de escisión, según el artículo 68 LME).

Teniendo en cuenta esta modificación, surgía la pregunta de si, aunque tales operaciones se acogiesen al régimen fiscal especial, la fecha de efectos contables retroactivos que les reconoce el PGC 2007 no desplegaría sus efectos para determinar la base imponible del IS, por cuanto el artículo 91 TRLIS hacía referencia exclusivamente a las *rentas de las actividades realizadas por las entidades extinguidas*, de tal modo que podría resultar que, aun habiéndose acogido la operación al régimen fiscal especial, si la entidad transmitente no se extinguía, la fecha de efectos contables no se aplicaría a efectos fiscales si era anterior a la fecha de inscripción de la operación (fecha de efectos jurídicos).

Para Menéndez García¹¹ la referencia del antiguo artículo 91 a las *sociedades que se extingan* no impedía la aplicación del precepto a la escisión parcial, pues ello podría implicar una vulneración de la Sexta Directiva, la cual exige que el proyecto mencione la fecha de la retroactividad contable y es aplicable a operaciones asimiladas a la escisión.

Igualmente, Salto Guglieri y Romero de la Vega¹², señalaban que “...tanto las escisiones parciales como las aportaciones de rama de actividad son consideradas por la Norma de Registro y Valoración 19ª como combinaciones de negocio y como tales están obligadas a ser contabilizadas con arreglo al método de adquisición. En consecuencia, en ellas también se producen los efectos anteriormente examinados desde la fecha de control y no desde la fecha de adquisición. Tenemos por tanto que la contabilidad va a reflejar ingresos, gastos, activos y pasivos en contabilidad de la sociedad adquirente y que sin embargo, serían jurídicamente de la transmitente en

10 El mismo artículo es aplicable en el caso de escisiones, por remisión del artículo 74 LME.

11 Menéndez García, G. *Fiscalidad de la escisión de sociedades anónimas*, editorial Thomson Aranzadi, Pamplona, 2006. Páginas 134 y 135.

12 Salto Guglieri, J. y Romero de la Vega, A., *Manual de operaciones de reestructuración empresarial. Fusiones, Escisiones, Aportación de activos y Canje de Valores*, Editorial CISS, Grupo Wolters Kluwer, Primera Edición, Madrid, julio de 2010, página 522.

tanto en cuanto no haya sido inscrita la operación. Pues bien, si acudimos a las reglas generales del impuesto no encontramos ningún ajuste en este punto por lo que no quedará más remedio que aceptar el nuevo resultado contable como base imponible (...)."

También la Asociación española de asesores fiscales (AEDAF)¹³ compartía este criterio y entendía que la eficacia fiscal de la retroactividad contable no debía supeditarse a la extinción de la entidad transmitente ni a la aplicación del régimen especial.

Lo anterior dejaba patente una evidente descoordinación entre la normativa fiscal y la contable, que la Ley 27/2014, de 27 de noviembre viene a solucionar con la eliminación del antiguo artículo 91 TRLIS, tras lo cual, en ausencia de norma fiscal en contrario, los efectos contables retroactivos de fusiones y escisiones quedan plenamente convalidados a los efectos del Impuesto sobre Sociedades

No fue éste, sin embargo, el criterio que adoptó la DGT, que en respuesta a consulta vinculante V0484/2011, de 28 de febrero establecía que, de este artículo (91 TRLIS) *se desprende que la retroacción contable tendrá efectos fiscales sólo en el supuesto de las actividades realizadas por las entidades extinguidas. Esto, sin embargo, no se produce en el supuesto a que se refiere el escrito de consulta por cuanto que la entidad transmitente (escindida) no se extingue como consecuencia de las operaciones de escisión parcial. Por tanto, la retroacción contable, en este caso concreto, no tendrá efectos fiscales, y será la entidad escindida la que tribute por las rentas que se generen en la entidad escindida hasta que la operación de escisión tenga efectos a través de su inscripción en el Registro Mercantil.* Este mismo criterio se recogía en la Consulta Vinculante V0050-04, de 10 de junio.

Lo anterior dejaba patente una evidente descoordinación entre la normativa fiscal y la contable, que la Ley 27/2014, de 27 de noviembre viene a solucionar con la eliminación del antiguo artículo 91 TRLIS, tras lo cual, en ausencia de norma fiscal en contrario, los efectos contables retroactivos de fusiones y escisiones quedan plenamente convalidados a los efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Recientemente, la Dirección General de Tributos, en contestación a Consulta Vinculante V1702-15 de 29 de mayo, ha ratificado el criterio anteriormente expuesto, estableciendo, en relación con una operación de fusión por absorción a la que podría aplicarse o no el régimen especial del capítulo VII del título VII de la LIS, lo siguiente:

En el escrito de consulta se plantea la realización de una operación de fusión por absorción de las sociedades B, C, D y E por parte de la entidad consultante.

En el ámbito mercantil, los artículos 22 y siguientes de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, establecen, desde el punto de vista mercantil, el concepto y los requisitos de las operaciones de fusión. En este sentido, el artículo 23.2 de la Ley 3/2009 establece que:

13 MENÉNDEZ GARCÍA, G., y otros, "Régimen fiscal especial de las operaciones de reestructuración empresarial: observaciones y propuestas de la AEDAF. Análisis crítico de la actual normativa con el objetivo de reforzar la seguridad jurídica". Revista *Papers AEDAF*, nº3, marzo 2011. Edita Asociación Española de Asesores Fiscales, versión digital en www.aedaf.es, páginas 43-45.

“2. Si la fusión hubiese de resultar de la absorción de una o más sociedades por otra ya existente, ésta adquirirá por sucesión universal los patrimonios de las sociedades absorbidas, que se extinguirán, aumentando, en su caso, el capital social de la sociedad absorbente en la cuantía que proceda.”

El capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), regula el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

La presente contestación no entra a valorar si la operación de fusión planteada cumplirá o no los requisitos para poder acogerse a este régimen especial, teniéndose en cuenta que en el escrito de consulta se hace referencia tanto a la posible aplicación del citado régimen, como a su no aplicación.

En el supuesto de fusión por absorción, la extinción de la sociedad absorbida se reconoce en el momento de la inscripción de la escritura de fusión en el Registro Mercantil, tal y como establece el artículo 46 de la Ley 3/2009:

- “1. La eficacia de la fusión se producirá con la inscripción de la nueva sociedad o, en su caso, con la inscripción de la absorción en el Registro Mercantil competente.*
- 2. Una vez inscrita la fusión se cancelarán los asientos registrales de las sociedades extinguidas.”*

De conformidad con el artículo 27.2.a) de la LIS, el período impositivo concluirá cuando la entidad se extinga.

Por otra parte, en el escrito de consulta se manifiesta que es posible que la fecha de efectos contables de la fusión se retrotraiga a 1 de enero de 2015.

En este sentido, el 10.3 de la LIS establece que:

- “3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”*

Al respecto, el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su segunda parte, en la norma de registro y valoración 21ª, operaciones entre empresas del grupo, en su apartado 2.2.2 establece que:

“En las operaciones de fusión y escisión entre empresas del grupo, la fecha de efectos contables será la de inicio del ejercicio en que se aprueba la fusión siempre que sea posterior al momento en que las sociedades se hubiesen incorporado al grupo. Si una de las sociedades se ha incorporado al grupo en el ejercicio en que se produce la fusión o escisión, la fecha de efectos contables será la fecha de adquisición.

(...)” Por tanto, dado que la norma mercantil en materia contable establece, en una operación de fusión por absorción entre empresas del grupo, como fecha a efectos contables de la operación, la correspondiente al inicio del ejercicio en que se aprueba la fusión, la imputación fiscal de las rentas de las operaciones realizadas

por la sociedad absorbida que se extingue a causa de la fusión, se realizará de acuerdo con la referida fecha. De acuerdo con lo anterior, dicha fecha tendrá los efectos previstos en el mencionado artículo 10 de la LIS respecto del criterio de imputación de rentas, desde el punto de vista fiscal, es decir, se acepta fiscalmente la retroacción contable.

Dado que en el supuesto concreto planteado, las rentas derivadas de las operaciones realizadas por las sociedades absorbidas, desde el inicio del ejercicio en que se apruebe la fusión, se imputarán a la sociedad absorbente, la base imponible del último período impositivo de la entidad absorbida (que concluye con ocasión de la extinción de la sociedad) será nula. La autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al último período impositivo deberá presentarse en los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo, (fecha de extinción de la sociedad (artículo 27.2.a) de la LIS) tal y como establece el artículo 124.1 de la LIS).

4. Conclusión

Tras la entrada en vigor de la Ley 27/2014, para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, la derogación del artículo 91 TRLIS y la remisión general que establece el art. 10.3 LIS al resultado contable para determinar la base imponible, convalida la retroacción contable de fusiones y escisiones a efectos del IS, y ello tanto para aquellas combinaciones de negocios en las que se extinga la transmitente – fusiones y escisiones totales – como para las que no se produzca esta circunstancia – escisiones parciales y segregaciones, y ya se realice la operación bajo el régimen especial como bajo el régimen general del impuesto.

5. Bibliografía

- › ANTÓN, A.: “Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores” en VVAA, CUATRECASAS ABOGADOS, *Manual del Impuesto sobre sociedades*, vol. 2, Editorial Civitas, Primera Edición, Madrid, 1998.
- › ARA, C. y RAMÍREZ, C., “De nuevo a vueltas con la fecha de la eficacia de la fusión frente a terceros” (A propósito de las resoluciones de la DGRN de 20.IX y 13.X de 2011, la amenaza fantasma de la DGT y la STS de 21.V.2012)”, *Revista de Derecho Mercantil*, nº 285, Julio - Septiembre 2012.
- › BARROSO RODRÍGUEZ, C., “Fecha de contabilización de fusión y escisión de negocios entre empresas del grupo”, *Revista Contable*, número 13, julio/agosto 2013.
- › BASTIDA PEYDRO, M. y SUÁREZ DE CENTI MARTINEZ, L. “Operaciones de reestructuración entre empresas del grupo: aspectos contables y fiscales”. *Revista Española de Capital Riesgo*, nº 3/2013, págs. 13-27.
- › CALVO VÉRGEZ, J.: *Fusiones y escisiones de sociedades aspectos prácticos fiscales y contables*, edición nº 1, Editorial la Ley, Madrid, 2011

- › DÍEZ RODRÍGUEZ, S., "Efectos de la retroacción contable en las operaciones de fusión a raíz de la consulta del BOICAC nº 60 de diciembre 2004", *Revista Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm 13/2005. Editorial Aranzadi, S.A.
- › FERNÁNDEZ DEL POZO, L., *El Derecho contable de fusiones y escisiones*, 2ª edición ajustada al Nuevo Plan General de Contabilidad, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2008.
- › FERNÁNDEZ ELORZA, I., *La fecha de efectos contables de fusiones y escisiones en la nueva normativa contable*, Despacho Cuatrecasas, Gonçalves Pereira, versión digital en www.cuatrecasas.com.
- › FRAILE BARTOLOMÉ, G. y CLEMENTE CLEMENTE, V. *Fusiones y escisiones en las sociedades anónimas* Editorial Ciss Praxis, monografía, Madrid, diciembre 2000.
- › GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, B.: "Régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea" en *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, Editorial CISS, Grupo Wolters Kluwer, 2º Edición, Madrid, 2008.
- › LARRIBA DÍAZ-ZORITA, MIR FERNÁNDEZ, "Aspectos contables de la Ley sobre Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles", *Revista de Derecho de Sociedades*, Nº 34, 30/06/2010.
- › LINARES SÁEZ, M.D., SERRANO GUTIÉRREZ. A. *Memento Fiscalidad Contable*, Ediciones Francis Lefebvre, S.A. Madrid, 2012.
- › LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A., y ORTEGA CARBALLO, E., *Memento Práctico de Reorganización Empresarial (Fusiones)*, 2011-2012. Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, enero 2011
- › LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J.A., *Impuesto sobre Sociedades 2012*, Memento Práctico Francis Lefebvre. Ediciones Francis Lefebvre, S.A., Madrid, enero 2013.
- › LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. "Comentarios a la Directiva del Régimen Fiscal de Reorganizaciones Empresariales", *Revista CRONICA TRIBUTARIA* número 116/2005, páginas 81-112. Ediciones Instituto de Estudios Fiscales.
- › MENÉNDEZ GARCÍA, G. *Fiscalidad de la escisión de sociedades anónimas*, Editorial Thomson Aranzadi, Pamplona, 2006.
- › MENÉNDEZ GARCÍA, G., y otros, "Régimen fiscal especial de las operaciones de reestructuración empresarial: observaciones y propuestas de la AEDAF. Análisis crítico de la actual normativa con el objetivo de reforzar la seguridad jurídica". *Revista Papers AEDAF*, nº3, marzo 2011. Edita Asociación Española de Asesores Fiscales, versión digital en www.aedaf.es.
- › ORTEGA CARBALLO, E. y PÉREZ IGLESIAS, J.M., *Memento Práctico Francis Lefebvre Plan General Contable*, Ediciones Francis Lefebvre, S.A. Madrid, 2013.

- › SALTO GUGLIERI, J. Y ROMERO DE LA VEGA, A., *Manual de operaciones de reestructuración empresarial. Fusiones, Escisiones, Aportación de activos y Canje de Valores*, Editorial CISS, Grupo Wolters Kluwer, Primera Edición, Madrid, julio de 2010.
- › SANCHEZ MANZANO, J.D., "Asunción fiscal de la retroacción contable para fusiones y escisiones: Análisis del artículo 91 del TRLIS", *Revista de Contabilidad y Tributación*, número 361, abril de 2013. Edita Centro de Estudios Financieros.
- › SANZ GADEA, E., "Novedades tributarias en materia del Impuesto sobre Sociedades (II)." *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 228, marzo de 2002. Editorial Centro de Estudios Financieros (CEF).



Consideraciones críticas de las reliquidaciones giradas por la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones como consecuencia de la Tasa General de Operadores

Pablo Chico de la Cámara

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Rey Juan Carlos. Abogado
Miembro de la AEDAF

Antonio Serrano Acitores

Socio de Antonio Serrano Alberca Abogados
Profesor Doctor de Derecho Mercantil de la Universidad Rey Juan Carlos

Resumen

Las dudas en torno a la validez de la Tasa general de operadores giradas por la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones (en adelante, CMT) al amparo de la normativa europea están produciendo una conflictividad jurídica muy relevante para una compañía Telefónica, en particular, Telefónica de España, dando lugar a una elevadísima conflictividad tributaria lo que debería invitar a las autoridades competentes a su reflexión. En particular, en el citado trabajo se concluye que dichas reliquidaciones giradas por la CMT a dicha compañía podrían lesionar la doctrina consolidada defendida por la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo estimando las pretensiones de Telefónica sobre dicha tasa y dictándolas en fraude de ley al amparo de lo dispuesto en los arts. 103.4 y 109 de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Abstract

Doubts regarding the validity of the General rate charged to telecommunication operators in the light of European regulations, together with the liquidations related to years 2004–2009 of said rate have given rise to a really relevant legal issue to Telefónica de España, which has provoked a high level of discussion and conflict and it's an clear invitation to debate and reflection. In particular, the purpose of this paper is to analyse the new liquidations laid down by the Spanish Commission of the Telecommunications' Market to said company whereby the Commission, acting against articles 103.4 and 109 of the Spanish Law governing Administrative Jurisdiction, does not respect the principles established within the favourable National Audience and Supreme Court resolutions for Telefónica in this regard.

Palabras clave

Tasa general de operadores, incidente de ejecución de sentencia, reliquidación.

Keywords

General rate charged to telecommunication operators, enforcement incident of a court resolution, new tax settlement.

Sumario

1. Planteamiento
2. Análisis de las cuestiones objeto de controversia
 - 2.1. Cuestiones generales
 - 2.2. Procedencia de la vía de los incidentes de ejecución de sentencias prevista en el art. 109 LJCA
 - 2.2.1. Vulneración flagrante de la doctrina jurisprudencial relativa a los actos propios
 - 2.2.2. Vulneración de la obligación de cumplir las sentencias y demás resoluciones de los Jueces y Tribunales
 - 2.2.3. Nulidad de pleno derecho de actos dictados en fraude de ley para eludir la ejecución del fallo de la sentencia (art. 103.4 de la LJCA)
 - 2.2.4. La vulneración del art. 24.2 de la Constitución en su modalidad del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas
 - 2.2.5. Las reliquidaciones no forman parte del fallo de las sentencias. Vulneración del principio constitucional de seguridad jurídica y del derecho a la tutela judicial efectiva en la modalidad del derecho a la intangibilidad, inmodificabilidad e invariabilidad de las resoluciones judiciales
 - 2.2.6. La reliquidación girada constituye un supuesto de fraude de ley para evitar cumplir con la ejecución de las Sentencias jurisdiccionales firmes
 - 2.3. El auto de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 2014 en el que estima en parte el recurso de reposición planteado por el abogado del estado no motiva el cambio de criterio y vulnera el art. 14 de la Constitución en la aplicación de la ley por los tribunales
 - 2.3.1. Planteamiento
 - 2.3.2. La ausencia de motivación del Auto de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 2014 en este cambio de criterio jurisprudencial
 - 2.3.3. El Auto de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 2014 conculca el deber de los Tribunales de respetar sus propios precedentes, como consecuencia de la extensión del art. 14 de la Constitución a la igualdad en la aplicación de la Ley
 - 2.4. aspectos sustantivos de la liquidación de la tasa general de operadores
 - 2.4.1. Aspectos generales
 - 2.4.2. La aparente definición de dicha exacción como “tasa” y su verdadera configuración como “impuesto”
 - 2.4.3. La regulación de los elementos esenciales a través de un “anexo” así como de una norma reglamentaria y la vulneración del principio de legalidad
 - 2.4.4. La cuantificación de la TGO extramuros de los costes directos e indirectos del servicio
 - 2.4.4.1. El principio de equivalencia y el carácter sinalagmático de las tasas
 - 2.4.4.2. La nulidad de la tasa por ausencia de memoria económico-financiera o de falta de motivación entre el importe de ésta y el coste del servicio
 - 2.4.5. La aplicación de la fórmula de un tanto por mil (1,5 por mil) de los ingresos brutos de explotación lesiona el principio de proporcionalidad
 - 2.4.6. La formulación del método de cuantificación de la cuota tributaria incurre en interdicción de la arbitrariedad lesionando el principio de seguridad jurídica
 - 2.4.7. Improcedencia de la exigencia de intereses de demora con motivo de la reliquidación
 - 2.5. Conclusiones
3. Bibliografía

1. Planteamiento

Como consecuencia de lo dispuesto en la Disposición Transitoria Quinta de la Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones¹, la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones (en adelante, la “CMT”)² sometió a gravamen a Telefónica de España, S.A.U. (en adelante, “TESAU”) mediante una Tasa anual por la prestación de servicios de terceros, también conocida como la “Tasa general de operadores” (en adelante, la “TGO”), exacción tributaria de devengo anual cuya base imponible está constituida por los ingresos brutos de explotación de dicha compañía, y cuyo tipo de gravamen actualmente es de un 1,5 por mil.

Las dudas en torno a la validez de la TGO a la luz de la normativa europea, así como las liquidaciones de los ejercicios 2004 - 2010 de la misma han dado lugar a una conflictividad jurídica muy relevante para TESAU generando un elevado número de expedientes administrativos, recursos, reclamaciones económico administrativas, recursos contencioso-administrativos y procedimientos comunitarios que en la actualidad se encuentran en distintas instancias y fases administrativas y judiciales.

A modo de síntesis, podría resumirse los hechos más relevantes sucedidos en los siguientes:

1. Tras haberse impugnado la propia TGO por TESAU, y haberse planteado la correspondiente cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, el “TJUE”), el TJUE dictó Sentencia con fecha de 21 de julio de 2011 en la que se admitió la conformidad con la normativa europea de la TGO española calculada sobre la base de los ingresos brutos de explotación.

En efecto, dicha Sentencia señala, entre otros extremos, lo siguiente: “35. *Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la cuestión planteada que el art. 6 de la Directiva 97/13 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro que impone a los titulares de una autorización general una tasa que se calcula con periodicidad anual sobre la base de los ingresos brutos de explotación de los operadores sujetos a ella y que se destina a sufragar los gastos administrativos relacionados con los procedimientos de expedición, gestión, control y ejecución de dichas autorizaciones, siempre que el total de los ingresos obtenidos por el Estado miembro en virtud de dicha tasa no exceda del total de los gastos administrativos mencionados, lo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.*”

2. Frente a lo anterior, TESAU con buen criterio ha conseguido anular las liquidaciones giradas entre los años 2004 a 2010, en algunos casos, a través de Sentencias firmes del Tribunal Supremo (por ejemplo, la STS de 9 de febrero de 2012 relativa al ejercicio 2004; la STS de 22 de febrero de 2012 relativa a la liquidación del año 2005, o las más recientes de 29 de enero de 2015, en relación con la liquidación de 2007 y de 15

1 Somos plenamente conscientes que la normativa que se encuentra en vigor actualmente no es otra que la Ley 9/2014, de 9 de mayo, General de Telecomunicaciones. Sin embargo, se han de tener en cuenta las siguientes cuestiones: (i) en el presente trabajo toda la normativa que se va a analizar (y, por tanto, no sólo la Ley General de Telecomunicaciones sino el resto de normas a las que haremos referencia) es la que se encontraba vigente cuando se inició el conflicto; y (ii) el régimen sobre la Tasa general de operadores no ha variado esencialmente con la normativa hoy vigente.

2 En la misma línea apuntada en la nota anterior, a día de hoy y como consecuencia de la Ley 3/2013, de 4 de junio, la CMT ya no existe, habiéndose integrado la misma en la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (en adelante, la “CNMC”). Sin embargo, hemos preferido mantener las referencias a la CMT dado que, por un lado, la controversia que se va a abordar en el presente trabajo comenzó cuando la misma todavía se encontraba en funcionamiento; y, por otro, en toda la documentación que hemos analizado sobre el tema en cuestión se sigue mencionado exclusivamente a la CMT.

de junio de 2015 respecto al ejercicio 2006) y en otros casos, mediante varias Sentencias de la Audiencia Nacional (de fecha 19 de noviembre de 2012 y de 17 de noviembre de 2014 relativas a los ejercicios 2006 a 2010) cuyos recursos de casación aún están pendientes de resolución pero cuya ejecución provisional había sido solicitada por TESAU vinculando la misma a la prestación de la correspondiente caución o garantía.

En esencia, tanto las Sentencias del Tribunal Supremo como las Sentencias de la Audiencia Nacional se manifiestan con rotundidad en los siguientes términos:

- i. **STS. de 9 de febrero de 2012:** *"como puede apreciarse, el objeto de la tasa que se expresa dista mucho de lo establecido en la Directiva 97/13/CE y en la 2002/20 CE ya que está sirviendo para financiar gastos o inversiones que ninguna relación guardan con la gestión, control y ejecución del régimen establecido en la Ley General de Telecomunicaciones, a lo que se refiere la sentencia del Tribunal de Justicia.*

La única conclusión válida es que la CMT consigue con la exacción de la tasa unos ingresos sustancialmente superiores a los gastos, como se acredita en las periciales judiciales.

Ha quedado acreditada, pues, la falta de equivalencia entre los gastos derivados de las actividades de la CMT relacionadas con la gestión, control y ejecución del régimen establecido en la Ley General de Telecomunicaciones y los ingresos procedentes de la exacción de la tasa por esas mismas actividades.

Los informes periciales obrantes en autos han demostrado que la cuantía de la tasa no resulta justificada y que «las liquidaciones realizadas no tienen sustento ni económico ni jurídico, y que por ello la cuantía de la tasa no resulta justificada».

En esta situación, y al no existir un cálculo específico de los gastos producidos por la expedición, la gestión, el control y la ejecución del régimen de autorización general, que impide la labor de comprobar si la tasa se ajustó a los costes estrictos expresamente recogidos en la Directiva, procede estimar el motivo de casación, y, por las mismas razones, estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo con anulación de la liquidación, objeto del presente recurso de casación. La labor de comprobar si la tasa de que se trata excedió del total de los costes correspondientes a las actividades administrativas reseñadas resulta poco menos que imposible ante la falta de datos y oscuridades propiciadas por la propia Administración".

- ii. **STS de 22 de febrero de 2012:** *"este modo de proceder, al no aportar los datos exigidos con las especificaciones solicitadas, ni razonar los motivos de su omisión, impide la labor de este Tribunal de comprobar si la tasa se ajustó a los parámetros obligados según el Derecho Comunitario de acuerdo con la interpretación de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de julio de 2011, máxime cuando la gestión de la tasa controvertida debe observar el principio de transparencia asimismo exigido en la Directiva, todo lo cual comporta la necesidad de estimar el Recurso Contencioso-Administrativo con anulación de la liquidación, objeto del presente Recurso de Casación, al no haber acreditado la CMT en las actuaciones que los ingresos procedentes de la exacción de la tasa controvertida guardan relación y equilibrio con los gastos inherentes a las actividades relacionadas con la expedición, gestión, control y ejecución de las autorizaciones generales y las licencias individuales, sin que proceda hacer imposición de costas en la instancia, debiendo cada parte satisfacer las causadas en la casación".*

iii. **STS de 29 de enero de 2015:** “(…)

Ha de concluirse de igual forma (a las sentencias anteriores citadas) afirmando que no está acreditada la equivalencia entre los gastos derivados de las actividades de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones relacionados con la gestión, control y ejecución del régimen establecido en la Ley General de Telecomunicaciones y

Las dudas en torno a la validez de la TGO a la luz de la normativa europea, así como las liquidaciones de los ejercicios 2004 - 2010 de la misma han dado lugar a una conflictividad jurídica muy relevante

los ingresos procedentes de la exacción de la tasa por esas mismas actividades. Pues, al igual que en aquéllos supuestos examinados en dichas sentencias, no existe tampoco un cálculo específico, concreto y detallado de los gastos soportados por la gestión, control y ejecución del régimen de la autorización general. La Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones aporta un documento general de ingresos y gastos, en el que no se ofrece detalle alguno de los costes clasificados por actividades, constando únicamente que los ingresos obtenidos por la TGO ascienden a... y que los gastos soportados por el funcionamiento del servicio ascienden a... a los que se añaden unos gastos extraordinarios de... sin que en el informe explicativo de tales ingresos y gastos se justifique suficientemente la desproporción y el superávit existente en base al principio de planificación presupuestaria plurianual, dado que se refiere sólo a ejercicios futuros y no a ejercicios pasados, conforme al [artículo 65 de la Ley 47/2003 \(RCL 2003, 2753\)](#) General Presupuestaria... Tampoco se justifica en dicho informe la necesidad de mantener un fondo de maniobra, que ha de responder necesariamente a la existencia de necesidades de financiación y que en cualquier caso sólo permite acumular el remanente obtenido del año anterior, según se deduce del [artículo 8.2 del Real Decreto 1620/2005 \(RCL 2005, 2601\)](#), por el que se regulan las tasas establecidas en la [Ley 32/2003, de 3 de noviembre \(RCL 2003, 2593 y RCL 2004, 743\)](#), General de Telecomunicaciones...”, Mediante la documentación aportada en este proceso, en instancia, también se ha acreditado que la cuantía de la tasa no resulta justificada y que las liquidaciones realizadas no tienen sustento ni económico ni jurídico y que por ello la cuantía de la tasa no resulta justificada, por lo que debe concluirse en el sentido de que no está acreditada la correlación que debe existir entre los gastos concretos de la gestión, control y ejecución del régimen de la autorización y los ingresos procedentes de la exacción de la tasa por esas mismas actividades, como exige la doctrina establecida por este Tribunal Supremo a los efectos en debate.

iv. **STS de 15 de junio de 2015:** 1º) Ha estimado el recurso de casación interpuesto por TESAÚ, contra el auto dictado el 6 de marzo de 2014 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en ejecución de la [sentencia pronunciada en el recurso 357/10](#), respecto de la [Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de noviembre de 2012 \(PROV 2012, 386726\)](#), que anuló la liquidación girada por la Comisión del Mercado de Telecomunicaciones en concepto de tasa general de operadores del ejercicio 2006, por importe de 10.438.887,73 euros.

v. En idéntico sentido se ha manifestado también las **SSAN de 19 de noviembre de 2012** (Rec. Cont. Admvo 336/2009 y 357/2010) remitiéndose a las dos primeras sentencias del Alto Tribunal. En efecto, en su fundamento de derecho cuarto dice que “debemos remitirnos, en particular, a las Sentencias

de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 9 y 22 de febrero de 2012 (recursos 5288/2008 y 1267/2009 respectivamente) correspondientes a los ejercicios 2004 y 2005, así como a las demás antes citadas”, para a continuación copiar literalmente los razonamientos de dichas sentencias.

- vi. Por último, y en la misma línea anterior, la SAN de 17 de noviembre de 2014 estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por TESAU contra la desestimación presunta y posteriormente expresa, mediante resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de marzo de 2013, respecto de la liquidación practicada por la CMT en concepto de TGO en este caso del período impositivo de 2010. En consecuencia, declara la nulidad de la mencionada resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, así como de la liquidación tributaria sobre la que versa la reclamación, por resultar contraria a Derecho, declarando el derecho de dicha entidad a la devolución del importe de la referida liquidación que, en su caso, hubiera ingresado, más los intereses de demora devengados por la cantidad ingresada hasta la fecha de su devolución.
3. De este modo, tanto el Tribunal Supremo como la Audiencia Nacional estiman los recursos de TESAU contra las distintas liquidaciones **y de manera clara** ordenan anular las mismas y obligan a la CMT a la devolución de las cantidades pagadas por TESAU por dicho concepto.

En efecto, sirvan como muestra los siguientes fallos:

- i. **STS de 9 de febrero de 2012:** “que debemos estimar, y estimamos, parcialmente, el presente recurso de casación interpuesto por Telefónica de España, S.A.U. contra la sentencia dictada, con fecha 7 de julio de 2008, en el recurso núm. 512/2006, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional en el sentido de **anular la liquidación** objeto del presente recurso, correspondiente al ejercicio 2004, por importe de 11.183.729,15 euros, mandando **devolver el importe** que fue ingresado, con intereses legales desde la fecha del ingreso”.
- ii. **STS de 22 de febrero de 2012:** “1º.- Que debemos estimar y estimamos el Recurso de Casación interpuesto por el Procurador D. Juan Antonio García San Miguel y Orueta, en nombre y representación de Telefónica de España, S.A.

2º Que anulamos la sentencia de 17 de noviembre de 2008, de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional.

3º Que debemos estimar y estimamos el Recurso Contencioso-Administrativo número 240/07 y **anular la liquidación impugnada**.

4º No hacemos imposición de costas ni en la instancia, ni en la casación”.
- iii. **SAN de 19 de noviembre de 2012:** “que estimamos el recurso contencioso-administrativo nº 357/2010 interpuesto por el Procurador D. Juan Antonio García San Miguel y Orueta, en nombre y representación de Telefónica de España, S.A.U., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 24 de marzo de 2010 (R.G. 2309/09), la cual **anulamos**, así como la liquidación practicada por la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones por la Tasa General de Operadores en cuantía de 10.438.887,73 euros, por el ejercicio del año 2006, con **devolución de dicho importe**, si ha sido abonado, así como el

correspondiente interés de demora hasta la fecha de la completa devolución. Sin hacer expresa condena en costas”.

Tanto el Tribunal Supremo como la Audiencia Nacional estiman los recursos de TESAU contra las distintas liquidaciones y de manera clara ordenan anular las mismas y obligan a la CMT a la devolución de las cantidades pagadas

- iv. **SAN. de 17 de noviembre de 2014** por el que se estima el recurso jurisdiccional promovido, y se anulan las resoluciones administrativas a que el mismo se contrae, por ser contrarias a derecho [art. 70.2 de la Ley Jurisdiccional], reconociendo la situación jurídica propugnada en la demanda [art. 71, idem], consistente en el derecho de la entidad demandante a la **devolución** del importe de la liquidación que, en su caso, hubiera ingresado en concepto de Tasa General de Operadores [período impositivo de 2010], exigida por la CMT, más los intereses de demora devengados por dicho importe hasta la fecha de su completa devolución.
 - v. **STS. de 29 de enero de 2015:** Se *desestima* el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado (Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones) contra la sentencia dictada, con fecha 19 de noviembre de 2012, por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso núm. 336/2009 e imponemos a la Administración recurrente las costas del recurso de casación.
 - vi. El último pronunciamiento jurisprudencial del que tenemos noticia es el de la **STS. de 15 de junio de 2015** por el que se estima el recurso de casación 1551/14, interpuesto por TELEFONICA DE ESPAÑA, S.A.U., contra el auto dictado el 6 de marzo de 2014 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en ejecución de la sentencia pronunciada en el recurso 357/10, resolución judicial que anula. Como puede observarse, los fallos no pueden ser más claros: se anulan las liquidaciones y se ordena la devolución de las cantidades abonadas por TESAU con los correspondientes intereses de demora. En consecuencia, en el propio fallo de las sentencias se ordena la retroacción de las actuaciones para llevar a cabo una nueva liquidación.
4. Sin embargo, la CMT a la hora de ejecutar las sentencias ha procedido de la siguiente manera:
- i. En aquellos casos en los que la anulación de la TGO es declarada por el Tribunal Supremo en casación, la CMT, después de devolver la totalidad de lo pagado por TESAU más los intereses de demora, está procediendo a girar unas nuevas liquidaciones por un importe más reducido ajustando el tipo de gravamen aplicable a lo que la CMT considera a su entender como acorde al coste del servicio aplicando el principio de equivalencia.

A este respecto, resulta relevante destacar que tanto las resoluciones de la CMT por las que se acuerda devolver lo pagado por TESAU junto con los intereses de demora como las resoluciones por la que se acuerda reliquidar a TESAU la TGO se aprueban **“en cumplimiento”** de lo dispuesto por las correspondientes Sentencias del Tribunal Supremo que ordenaron anular las liquidaciones.

En efecto, si tomamos como muestra el ejercicio 2005 veremos cómo la CMT procedió a dar completo cumplimiento a la STS de 22 de febrero de 2012 mediante la Resolución de ejecución de 27 de junio de 2012 titulada ***“en cumplimiento de la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de fecha 22 de febrero de 2012”*** en la que se acuerda anular la liquidación de 2005 y devolver a TESAU la cantidad abonada junto con los intereses de demora. Si bien no debe perderse de vista que en dicha resolución se señala claramente lo siguiente: *“se pone de manifiesto que contra la presente resolución no cabe la interposición de recurso en vía administrativa, no obstante, se podrá promover incidente de ejecución de Sentencia de acuerdo con lo establecido en el art. 109 de la Ley 29/1998, de 13 de junio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa”*.

Sin embargo, con posterioridad, y mediante lo que la CMT denomina ***“expediente de ejecución complementaria”***, dicta una nueva resolución de fecha 11 de julio de 2013 también ***“en cumplimiento de la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de fecha 22 de febrero de 2012”*** en la que, ajustando el tipo de gravamen, liquida nuevamente la TGO.

Ahora bien, a pesar de tratarse también de una resolución “en cumplimiento” de lo dispuesto por el Tribunal Supremo, y cambiando el criterio que había fijado en la resolución en la que ordenaba la devolución de la cuantía de la TGO más los intereses, no remite al incidente de ejecución de sentencias del art. 109 de la Ley 29/1998, de 13 de junio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante, la “LJCA”) una posible impugnación de esta segunda resolución, sino que *“se pone de manifiesto que, contra la resolución a la que se refiere el presente certificado, podrá interponerse ante este mismo órgano recurso potestativo de reposición previo a la reclamación económico-administrativa en el plazo improrrogable de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación de la presente resolución, al amparo de los arts. 223.1 y 3 y 227.1.b) y 2.a) de la Ley General Tributaria; o reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central, previa a la interposición de recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación de la presente resolución dirigido ante este mismo órgano, según dispone el art. 235 de la Ley General Tributaria, sin que puedan simultanearse ambos”*.

- ii. En aquellos casos en los que es la Audiencia Nacional quien anula en primera instancia la TGO y cuya ejecución provisional fue solicitada por TESAU: por un lado, impugna la ejecución provisional ante la propia Audiencia Nacional, habiendo incluso interpuesto recurso de casación ante el Tribunal Supremo (por ejemplo, respecto de la liquidación de 2006); y por otro, dicta nuevas resoluciones, también “en cumplimiento” de las correspondientes sentencias, en las que aprueba igualmente una nueva liquidación tributaria en la que también ajusta el tipo de gravamen y ordena la compensación de esa nueva liquidación con lo que se ha ordenado devolver en ejecución provisional, minorándolo (por ejemplo, respecto del ejercicio 2007).

Pues bien, por lo que se refiere a la impugnación de la ejecución provisional ordenada mediante el Auto de la Audiencia Nacional de 26 de abril de 2013 y confirmado tras el recurso de reposición del Abogado del Estado por el Auto de la Audiencia Nacional de 10 de junio de 2013 y contra el que se presentó recurso de casación también por el Abogado del Estado, el Tribunal Supremo resolvió en Sentencia de 5 de mayo de 2014 lo siguiente:

- a. Procede la ejecución provisional toda vez que se cumplen los requisitos señalados por el art. 91 de la LJCA, a saber: 1) el impulso de parte; 2) la constitución de fianza o aval bancario suficiente; y 3) el límite de la discrecionalidad del Tribunal de instancia en los supuestos de sentencias cuyo objeto no sea el pago de cantidad líquida o liquidable por simples operaciones aritméticas, en que únicamente podrá accederse a la ejecución provisional cuando se estime que el perjuicio que pudiera irrogarse con la ejecución no sería reparable.
- b. Considera que debe rechazarse la alegación de incongruencia o falta de motivación del Auto de la Audiencia Nacional de 10 de junio de 2013.
- c. ***"La solución de reliquidación de la tasa con la consiguiente compensación tiene tal complejidad que resulta prácticamente inviable."***

En efecto, el sistema propuesto supondría: a) ante todo, permitir compatibilizar una liquidación que se encuentra en estado de pendencia –anulada, pero pendiente de resolución el recurso de casación interpuesto contra la sentencia– con una nueva liquidación que resulta difícilmente concebible sin que la anulación de la anterior tenga carácter definitivo; b) además, la referida solución requeriría necesariamente la aceptación por Telefónica de España, S.A.U. de la nueva liquidación, lo que supondría renunciar a la interposición de reclamación contra ella y a la posibilidad de suspensión".

5. De este modo, tanto en un caso como en otro la CMT procede a girar las nuevas liquidaciones y a exigir a TESAU el pago de los intereses de demora a contar desde la fecha del vencimiento de los períodos voluntarios correspondientes a las liquidaciones anuladas de acuerdo con lo dispuesto por el art. 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, la "LGT").

Ahora bien, en dichas liquidaciones reconoce expresamente que la aplicación nuevamente del tipo impositivo determinado en la norma vigente para la TGO supondría vulnerar, otra vez, la legalidad, ya que daría como resultado una liquidación tributaria que superaría con mucho el coste del servicio. Y para salvar tal "inconveniente", procede a recalcular lo que la propia CMT estima que es el coste del servicio.

En efecto, si analizamos, por ejemplo, la resolución de la CMT de fecha 11 de julio de 2013 referente al ejercicio 2005, tras explicar en el fundamento de derecho séptimo cómo se debe proceder al cálculo de la TGO de acuerdo con la normativa aplicable, esto es, aplicando el tipo de gravamen del 1,5 por mil sobre los ingresos brutos de explotación obtenidos por TESAU en ese ejercicio, sin embargo, en el fundamento de derecho octavo y contradiciendo lo expuesto en el anterior fundamento se señala claramente que ***"la emisión de la Tasa por el importe señalado en el fundamento séptimo, no resultaría conforme con los pronunciamientos contenidos en la Sentencia de 22 de febrero de 2012 que se cumple a través de la presente resolución, ya que obviaría el necesario ajuste derivado del principio de equivalencia establecido en la citada sentencia"***.

Es más, en el fundamento de derecho noveno, apartado e) titulado "necesidad de ajuste", se reafirma en la anterior idea indicando que ***"como puede constatare, para cumplir el principio de equivalencia entre los ingresos y los costes de las actividades sujetas al hecho imponible de la tasa, debe llevarse a cabo un reajuste"***.

A este respecto, ni la legislación de aplicación ni la Sentencia del Tribunal Supremo establecen a través de qué mecanismos debe instarse el cumplimiento del principio de equivalencia.

No obstante, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con las reglas establecidas por la normativa de aplicación, el cálculo de las liquidaciones se efectúa mediante una fórmula consistente en aplicar un tipo de gravamen a una base imponible, constituida por los ingresos brutos de explotación de los sujetos pasivos".

En definitiva, la CMT recalcula la liquidación, minorando su importe, arrogándose la competencia de determinar ella misma cuál debe ser el tipo de gravamen aplicable en sustitución del 1,5 por mil fijado por la normativa vigente.

6. Para justificar estas nuevas liquidaciones la CMT ha empleado los siguientes argumentos:
- i. Las distintas sentencias del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional se limitan a anular las liquidaciones inicialmente practicadas por no estimar acreditado el cumplimiento del principio de proporcionalidad entre ingresos y gastos de la CMT. Ahora bien, la Sentencia del TJUE de 21 de julio de 2011 validó el sistema de cálculo de los cánones impuestos a los titulares de autorizaciones generales y licencias individuales.
 - ii. Por ello, considera que subsiste la obligación por parte de la CMT de girar nuevas liquidaciones en sustitución de las anuladas pues la obligación tributaria definida en la ley reguladora de la tasa surge por ministerio de la ley desde el momento en que se realiza el hecho imponible.
 - iii. Además, estima la CMT que las diferentes sentencias no declaran nulas de pleno derecho las liquidaciones controvertidas, sino que las anula por infracción del ordenamiento jurídico, por no haber podido la misma acreditar el cumplimiento del principio de equivalencia entre los ingresos derivados del cobro de la tasa y el coste del servicio prestado.

De este modo, al tratarse de un supuesto técnicamente de anulabilidad y no de nulidad de pleno derecho, considera que TESAÚ no puede alegar a este respecto la posible prescripción de derechos que le asisten a la CMT ni a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, en virtud de las sucesivas interrupciones de los plazos de prescripción que ha generado la interposición de los recursos por TESAÚ.
 - iv. De igual modo, alega el principio de conservación de los actos y trámites no afectados por la causa de anulación del art. 26.5 de la LGT.
 - v. En consecuencia, considera que la posibilidad de liquidar una obligación tributaria existente y no extinguida pese a la anulación por motivos formales de la primera liquidación ha sido confirmada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012 que, resolviendo un recurso de casación en interés de ley interpuesto contra una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 27 de octubre de 2010, declara la siguiente doctrina legal: *"la estimación del recurso contencioso-administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una*

nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia sentencia".

- vi. Es más, alegando el principio de proporcionalidad en la contribución a los gastos públicos considera que TESAU, a diferencia del resto de operadores, no ha participado en la financiación de las actividades de la CMT que constituyen el hecho imponible de la TGO y, por ello, TESAU se está enriqueciendo injustamente.
 - vii. De este modo, y como ya hemos señalado *supra*, la CMT reajusta los cálculos modulando el tipo de gravamen, lo que da lugar a una minoración de la cuota a pagar, justificando dicha modulación en el principio de equivalencia al que se refieren las sentencias que han anulado las liquidaciones y el art. 7 de la Ley 9/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.
7. Frente a las nuevas liquidaciones, y a fin de proteger sus derechos, TESAU se ha visto obligada a iniciar dos vías simultáneas y paralelas de defensa, a saber:
- i. De una parte, ha planteado varios incidentes de ejecución de sentencia al amparo de lo previsto en el art. 109 de la LJCA por considerar que:
 - b. Las nuevas liquidaciones son actos contrarios a los pronunciamientos de las diferentes sentencias y que se están dictando con la finalidad de eludir su cumplimiento y, por tanto, son nulas de pleno derecho en virtud del art. 103.4 de la LJCA.
 - c. Con el pretexto de ejecutar "parcialmente" lo ordenado en las distintas sentencias dictadas anulando las liquidaciones iniciales, la CMT pretende en realidad eludir la ejecución de las mismas vulnerando los principios de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva en sus vertientes de derecho a ejecutar lo juzgado y de derecho a la intangibilidad, inmodificabilidad e invariabilidad de las resoluciones judiciales firmes, contenidos, respectivamente, en los arts. 9.3 y 24.1 de la Constitución Española.
 - d. Las nuevas liquidaciones, al modular el tipo de gravamen fijado en la normativa vigente, vulneran el principio de reserva de ley en materia tributaria recogido tanto en el art. 31.3 de la Constitución Española como en el art. 8 de la LGT tal y como en su día ocurrió con un supuesto similar como la anulación de las Tarifas Portuarias (vid. la STC. 121/2005, de 10 de mayo).
 - e. Lo que han ordenado las sentencias del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional al estimar las pretensiones de TESAU era simple y llanamente la anulación de las liquidaciones practicadas por la CMT y la devolución de los importes pagados por lo que las nuevas liquidaciones podrían suponer una extralimitación por parte de la CMT ya que en ninguno de los fallos o en el contenido de dichas sentencias se ordena la retroacción de las actuaciones para llevar a cabo una nueva liquidación. Y esto es así, en tanto en cuanto las citadas sentencias no estiman las pretensiones de TESAU por motivos meramente formales sino que la estimación obedecía a cuestiones de fondo, por lo que, en ningún caso, procede la retroacción de actuaciones que dé lugar a una nueva liquidación.

- f. El derecho de la Administración a realizar una nueva liquidación habría, en cualquier caso, prescrito, al estar ante un acto nulo de pleno Derecho toda vez que se trata de liquidaciones que, según el Tribunal Supremo, no tienen sustento económico ni jurídico.
- g. En los procedimientos judiciales respecto de las liquidaciones iniciales se acreditó que la CMT no estaba en condiciones de determinar el coste real del servicio y lo cierto es que en las nuevas liquidaciones sigue sin estarlo pues en las nuevas resoluciones de nuevo se hace referencia a los gastos normales de una contabilidad financiera, pero en ningún caso la CMT es capaz de asociarlos a las actividades de expedición, gestión, control y ejecución al no disponer de la correspondiente contabilidad analítica o de costes.
- h. Como consecuencia de lo anterior, de ninguna manera, puede hablarse de enriquecimiento injusto cuando, como ocurre en el presente caso, no existe obligación legal de pago al haber sido anuladas las liquidaciones por razones de fondo.
- i. Y finalmente, considera TESAU que en ningún caso procedería generar una nueva liquidación con intereses de demora, ya que en el presente caso no estamos ante un retraso imputable a la misma, sino exclusivamente a la propia CMT, que fue quien giró una liquidación inicial contraria a Derecho.
- ii. De otra parte, y pese a considerar que no es la vía adecuada, toda vez que TESAU considera que las nuevas liquidaciones son puras e indebidas ejecuciones de sentencias, a fin de no perjudicar sus derechos de defensa, interpone **con carácter cautelar** las correspondientes reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.»

De este modo, y sobre la base de los mismos argumentos señalados en los incidentes de ejecución de sentencia, solicita a dicho Tribunal que estime las reclamaciones por entender que las cuestiones suscitadas debían de ser resueltas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en dichos incidentes y, subsidiariamente, que se anulen las resoluciones contra las que se dirigen dichas reclamaciones económico-administrativas.

- 8. Si bien respecto de las reclamaciones económico-administrativas, TESAU todavía no dispone de noticia alguna, no ocurre lo mismo respecto de los incidentes de ejecución de sentencia en los que se han producido situaciones contradictorias y cambios de criterio por parte de la Audiencia Nacional.

En este sentido, sirvan de ejemplo las reliquidaciones de los ejercicios 2005 y 2007 en las que se han producido sorprendentes diferencias:

- i. Así, en relación con la reliquidación de la TGO del ejercicio 2005 por parte de la CMT, la **Audiencia Nacional** mediante **Auto de 5 de diciembre de 2013**, tras confirmar todos los hechos sucedidos hasta esa fecha en relación a esta controversia, estima parcialmente el incidente de ejecución de sentencia planteado por TESAU al señalar, en su fundamento de derecho segundo que ***“esta Sala considera que la liquidación nuevamente practicada incurre en causa de nulidad ex art. 103.4 de la Ley Jurisdiccional [«4. Serán nulos de pleno derecho los actos y disposiciones contrarios a los pronunciamientos de las sentencias, que se dicten con la finalidad de eludir su cumplimiento»]*** y que dicha nulidad ha de ser declarada

por esta Sala, al ser el órgano judicial que conoció en primera instancia del asunto resuelto en la sentencia ejecutoria respecto de la que se ha promovido el incidente que ahora se resuelve [art. 103, apartados 1 y 5, en relación con el art. 9 y concordantes, de la Ley Jurisdiccional].

Esta Sala considera que la liquidación nuevamente practicada incurre en causa de nulidad ex art. 103.4 de la Ley Jurisdiccional

*Porque el organismo regulador ya había practicado liquidación en concepto de Tasa por autorizaciones generales y licencias individuales o general de operadores, correspondiente al ejercicio 2005, en el Expediente núm. 2003/1342. Y dicha liquidación fue anulada por el Tribunal Supremo [Sala 3ª, Sección 2ª] en sentencia de 22 de febrero de 2012 [Rec. Casación 1267/2009], «al no haber acreditado la CMT en las actuaciones que los ingresos procedentes de la exacción de la tasa controvertida guardan relación y equilibrio con los gastos inherentes a las actividades relacionadas con la expedición, gestión, control y ejecución de las autorizaciones generales y las licencias individuales, ...». **Anulación que el Alto Tribunal declaró, pues, por razones de fondo, sin disponer en consecuencia la retroacción del expediente para la práctica de nueva liquidación por el concepto y ejercicio originariamente liquidados.** Lo que hace que la liquidación sobrevenida, practicada tras la devolución del importe de la anulada por la sentencia anotada, viene a constituir un acto contrario a los pronunciamientos de dicha sentencia, y que viene a eludir su cumplimiento, lo que por disposición legal es causa de nulidad del mismo [art. 103.4 de la Ley Jurisdiccional]”.*

Frente a dicho Auto, el Abogado del Estado planteó recurso de reposición reiterando la argumentación que en todo momento está defendiendo la Administración, si bien insistiendo especialmente, por un lado, en las normas legales rectoras de la exigencia y abono de la tasa y, por otro lado, en el enriquecimiento injusto que se produce a favor de TESAU.

Dicho recurso de reposición es desestimado por la Audiencia Nacional en fecha de 21 de enero de 2014 indicándose en el fundamento de derecho segundo del mismo los motivos que llevan a ese tribunal a esa conclusión, a saber: **“tales alegaciones se corresponden sustancialmente con las expuestas frente al incidente promovido y que fueron recogidas en el auto impugnado, por lo que ya fueron examinadas por la Sala al dictar el mismo. Y en consecuencia, no aportándose razones que pudieran servir de fundamento para su modificación, procede mantener lo resuelto en aquel, por sus propios fundamentos. Pues partiendo de las consideraciones hechas en la sentencia ejecutoria y de lo establecido en los arts. 103 y 109 de la Ley Jurisdiccional, la Sala considera que la nueva liquidación incurre en la causa de nulidad ex art. 103.4 de la mentada Ley, cuya apreciación corresponde a esta Sala [art. 103, apartado 1 y 5, en relación con el art. 9 y concordantes de la Ley Jurisdiccional]. Como se puso de manifiesto en el auto impugnado, la anulación por la que el Tribunal Supremo se pronunció fue por razones de fondo, sin disponer la retroacción del procedimiento para la práctica de una nueva liquidación, lo que impide practicar en cumplimiento de cuya sentencia una nueva liquidación. Siendo ello así, carece de fundamento sostener la vulneración de los arts. 103 y 109 de la Ley Jurisdiccional y de los arts. 228 y 229 de la Ley General Tributaria. Carente de fundamento ha de considerarse también la alegación de las normas legales rectoras de la exigencia y abono de la tasa de que se trata, puesto que ni una ni otro vienen impuestos por el pronunciamiento de la sentencia ejecutoria, cuyos fundamentos**

impiden aplicar al caso controvertido las razones expuestas por la Sala en los autos invocados en el recurso de reposición, al tener que acomodarse la Sala a los concretos términos de la sentencia ejecutoria. Finalmente, la anulación de las liquidaciones originarias y la devolución de lo ingresado por la entidad operadora en su cumplimiento, no comportan un enriquecimiento injusto de una de las partes de la relación jurídico-tributaria en perjuicio de la otra, sino que la anulación se produjo en el ejercicio de la potestad jurisdiccional como consecuencia del recurso jurisdiccional entablado por el obligado tributario en el ejercicio, a su vez, de su derecho a la tutela judicial, siendo la devolución consecuencia de la ejecución del fallo [art. 118 CE]. No cabe, por tanto, apreciar la existencia de un enriquecimiento sin causa o desprovisto de justificación".

Finalmente, frente a este nuevo Auto, la Abogacía del Estado ha interpuesto recurso de casación, lo que le fue comunicado a TESAU mediante Diligencia de Ordenación de fecha 10 de febrero de 2014, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

- ii. Por el contrario, en relación con la reliquidación de la TGO del ejercicio 2007 por parte de la CMT, la Audiencia Nacional, si bien al principio siguió los mismos razonamientos expuestos para la reliquidación de la TGO del ejercicio 2005 que acabamos de ver, lo cierto es que con posterioridad ha cambiado radicalmente de criterio en el Auto de fecha 6 de marzo de 2014.

En efecto, en un primer momento, el *iter* seguido por la Audiencia fue el mismo que en el caso del ejercicio de 2005. Así, tras instarse por TESAU el 31 de octubre de 2013 un incidente de ejecución de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de noviembre de 2012, la Audiencia Nacional acordó en Auto de 21 de enero de 2014 estimar el mismo acordando ***"declarar la nulidad del Acuerdo adoptado por el Consejo de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones con fecha 30 de julio de 2013 y, por tanto, la liquidación tributaria aprobada mediante dicho Acuerdo. Y se proceda a devolver a la entidad recurrente el importe de la liquidación por la TGO 2007 anulada"***. Y para llegar a esa conclusión se remite íntegramente a los razonamientos del Auto de la Audiencia Nacional de 5 de diciembre de 2013 dictado respecto a la liquidación de 2005 y al que acabamos de hacer referencia.

Frente al Auto de 21 de enero de 2014 el Abogado del Estado interpone en fecha de 30 de enero de 2014 recurso de reposición reiterando los argumentos de los que siempre ha hecho uso y la Audiencia Nacional, sorprendentemente, y sin una justificación y motivación suficiente y adecuada, toda vez que el Abogado del Estado no aporta nuevos argumentos en el recurso de reposición a los que ya había expuesto, cambia su criterio dictando el Auto de fecha 6 de marzo de 2014 en el que estima en parte el recurso de reposición planteado por el Abogado del Estado.

En efecto, tras reconocer abiertamente en su fundamento de derecho segundo que ***"es cierto que recientemente, al menos en Autos de 21 de enero de 2014 –recurso 240/2007- y 27 de enero de 2014 –recurso 512/2006- al resolver sendos recursos de reposición del Abogado del Estado, en supuestos de ejecución definitiva también respecto a liquidaciones de la Tasa General de Operadores –ejercicios 2004 y 2005- en ejecución de sendas Sentencias del Tribunal Supremo"*** y estimar la no procedencia de las reliquidaciones por incurrir en la causa de nulidad ex art. 103.4 de la LJCA, sin embargo, en su fundamento de derecho tercero y sin justificación alguna cambia de parecer diciendo que ***"la resolución de la impugnación del TEAC en esta materia de la Tasa General de Operadores atendida la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de julio de 2011, las distintas sentencias de***

la Sala Tercera del Tribunal Supremo (entre otras, de 15 de febrero de 2012 –recurso nº 5033/2004-, 16 de febrero de 2012 –recurso nº 325/2006-, 9 de febrero de 2012 –recurso nº 4839/2006-, 9 de febrero de 2012 –recurso nº 5288/2008- y 22 de febrero de 2012 –recurso nº 1267/2009-) y las que a continuación ha dictado esta Sala, han dado lugar a problemas de ejecución que penden de los distintos recursos de casación interpuestos contra los autos hasta ahora dictados en supuestos de ejecución definitiva y, en este momento, de distintos recursos de reposición ante esta misma Sala en los casos de ejecución provisional. Y sin duda, los autos reseñados merecen ahora ser objeto de algunas matizaciones.

Este Tribunal acordó la ejecución provisional de la sentencia solicitada por la actora en tanto que sustanciaba el recurso de casación, y por su propia definición o denominación se infiere, se trata de una ejecución anticipada de la sentencia no firme. Pero dicha sentencia anulaba la liquidación, y en el auto de ejecución se acordaba la devolución del importe de la liquidación anulada y en ningún momento se acordaba la práctica de una nueva liquidación y de una subsiguiente compensación. Así se acordó y así Telefónica de España, S.A.U. había presentado garantía suficiente para garantizar la ejecución provisional acordada.

Es cierto también que el Tribunal Supremo ha señalado en su Sentencia de 19 de noviembre de 2012 –recurso de casación en interés de la ley 1215/2011- que es doctrina legal la siguiente: «la estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia» (y en términos parecidos la también citada Sentencia de 20 de diciembre de 2012 –recurso 5563/2011-), por lo que alguna de las afirmaciones recogidas en los autos impugnados deben interpretarse conforme a esta doctrina legal y deberá en cada caso examinarse el alcance de la nueva liquidación que se practique, y, en su caso, si la CMT acredita en las actuaciones que los ingresos procedentes de la exacción de la tasa controvertida guardan relación y equilibrio con los gastos inherentes a las actividades relacionadas con la expedición, gestión, control y ejecución de las autorizaciones generales y licencias individuales; en definitiva, sobre la base de los postulados establecidos por las sentencias del TS para que exista una correlación entre el importe de la tasa y el monto total de los gastos en los que ha incurrido la CMT.

Aquí el Abogado del Estado manifiesta que se han vulnerado los arts. 103 y 109 de la LJCA y que es improcedente el incidente de ejecución planteado por la actora. Se dice en el recurso que se ha practicado una nueva liquidación por la CMT el 30 de julio de 2013 y si ha de ser combatida ésta por la vía contencioso-administrativa previa la oportuna reclamación económico-administrativa. Alega que las normas legales imponen a la Administración la obligación de exigir la tasa de operadores, y a éstos a pagarla cuando utilicen los servicios correspondientes. La sentencia de este recurso de 19 de noviembre de 2012 anuló la liquidación inicialmente practicada por no estimar acreditado el cumplimiento del principio de proporcionalidad entre ingresos y gastos, pero ello no supone que la tasa no siga estando vigente. La CMT ha de proceder por exigencias de la Ley a practicar una nueva liquidación sobre la base de los postulados establecidos por las diferentes sentencias del Tribunal Supremo. Además, el auto recurrido vulnera la doctrina de la refacturación (sic) empleada en casos muy similares y al rechazar la refacturación (sic) de

la tasa a pesar de haberse prestado el servicio, el auto produce un enriquecimiento injusto a la entidad operadora.

La entidad Telefónica de España, S.A.U., en su escrito de oposición al recurso de reposición viene a recordar la existencia de un Auto de fecha 6 de junio de 2013 de ejecución provisional de la sentencia de 19 de noviembre de 2012. Y la CMT no ha llevado a cabo la ejecución provisional puesto que lo único que ha hecho es una nueva liquidación y ha acordado una compensación con la cuantía de las cantidades a devolver. Existe una incorrecta ejecución de sentencia y una improcedente nueva liquidación. Y no existe enriquecimiento injusto.

Hay que volver a insistir en que estamos ante un incidente de ejecución provisional en el que no cabe más que una exacta y concreta ejecución de la sentencia dictada, que ha sido recurrida en casación ante el Tribunal Supremo, y por tanto no sería firme.

Pues bien, en este momento y en este incidente, no cabe examinar y pronunciarse expresamente sobre la resolución de la CMT de 30 de julio de 2013 acordando la nueva liquidación de la Tasa General de Operadores del ejercicio 2007 –en particular las consideraciones atinentes a la necesidad de aplicación del principio de equivalencia y a la contabilidad analítica correspondiente a dicho ejercicio (Fundamentos de Derecho Séptimo y Octavo)- cuya valoración y, en su caso, si se ajusta al cumplimiento de la doctrina que aparece sentada en la STJUE de 21 de julio de 2011 y en las Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 2012 –recurso nº 5033/2004-, 16 de febrero de 2012 –recurso nº 325/2006-, 9 de febrero de 2012 –recurso nº 4839/2006-, 9 de febrero de 2012 –recurso nº 5288/2008- y 22 de febrero de 2012 –recurso nº 1267/2009-, así como en la sentencia de cuya ejecución provisional se trata ahora, ofrece dudas razonables y que, al menos merecen ser examinadas con plenitud, en sede económico-administrativa y, en su caso, ulteriormente, en sede contencioso-administrativa.

En definitiva, al haberse practicado una nueva liquidación deberá ser discutida su procedencia o improcedencia en otro procedimiento ajeno al que nos ocupa, y no en un incidente de ejecución provisional limitado al estricto contenido de la sentencia. Pero entrar ahora sobre esta alegación es desviar el contenido de lo que debe ser un incidente de ejecución provisional, esto es, la ejecución de lo que dice la sentencia sin tratar de impedir esa ejecución con nuevas liquidaciones y compensaciones, que han de ser examinadas en sede adecuada".

Por tanto, este nuevo Auto intenta, sorprendentemente, amparar su cambio de criterio en la conocida Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012, que permite lo que vulgarmente se ha conocido como el "tiro doble" a efectos de poder girar una nueva liquidación, con posterioridad a haberse anulado una primera liquidación siempre y cuando no haya prescrito el derecho de la Administración a hacerlo. Y decimos sorprendentemente pues dicha sentencia no es nueva, y no acaba de ser puesta sobre la mesa por parte del Abogado del Estado ni es algo nuevo para la Audiencia Nacional, sino que, por el contrario y como ya sabía dicho Tribunal, ha sido objeto constante de debate en esta controversia entre TESAÚ y la CMT tal y como se demuestra el hecho de que la misma haya sido mentada, como ya hemos visto, en las reliquidaciones giradas por la CMT y combatida por TESAÚ, tanto en las alegaciones a las propuestas de nuevas liquidaciones, como en los

distintos incidentes de ejecución de sentencias ante la propia Audiencia Nacional en los que sí que se estimaron las pretensiones de TESAU.

Y las consecuencias para TESAU de dicho giro en los acontecimientos resultan ciertamente traumáticas toda vez que reenvía el análisis de las reliquidaciones a la reclamación económico-administrativa previa al recurso contencioso-administrativo lo que puede suponer un plazo de hasta diez años más para obtener una resolución judicial firme respecto de estas nuevas liquidaciones.

Como consecuencia de este cambio de criterio, en este caso ha sido la propia TESAU la que ha interpuesto recurso de casación contra el Auto de fecha 6 de marzo de 2014.

Así las cosas, en el presente trabajo se analizarán desde un punto de vista doctrinal y jurisprudencial todas estas cuestiones ciertamente controvertidas y que han generado una importante conflictividad administrativa y judicial al objeto de valorar técnicamente si el criterio de la Administración resulta conforme a Derecho.

2. Análisis de las cuestiones objeto de controversia

2.1. Cuestiones generales

Constituye un principio jurídico general la prohibición de obtener provecho de sus propios errores (*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*) consagrado en el art. 110.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, la “**Ley 30/1992**”)³. Y, sin embargo, no son pocos los supuestos en que la Administración Pública —y no sólo en la esfera tributaria, por supuesto— obtiene ventajas de sus irregularidades⁴. El Tribunal Supremo ha hecho doctrina sobre la necesidad de servirse del proceso para obtener la razón y que el mismo no debe volverse en contra de quien tiene esa razón (STS de 27 de febrero de 1990 y de 26 de septiembre de 1998, entre otras). Pero también proliferan los casos de Tribunales que muestran su aquiescente deferencia hacia los actos de la Administración, que llega, en ocasiones, a “reinterpretar” el sentido de las propias decisiones judiciales, volviéndolas del revés y sacando el máximo provecho de las posibilidades brindadas con la reiteración de actuaciones subsiguientes a la anulación de vicios formales y de procedimiento⁵.

A través de esta retroacción de actuaciones, se consigue el efecto contrario al que se pretendía conseguir con su impugnación, puesto que bajo el pretexto de alcanzar el principio de justicia material, puede constituir *de facto* una prima a la ilegalidad, al dejar en manos de la Administración una indefinida prolongación de la controversia

3 Como es sabido, el citado precepto reza de la siguiente forma: “los vicios y defectos que hagan anulable un acto no podrán ser alegados por quienes los hubieren causado”.

4 FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., “Silencio negativo, actos firmes y actos confirmatorios”, *Revista de Administración Pública*, número 53, 1967, págs. 299-300; y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., “Los vicios de orden público y la teoría de las nulidades en el Derecho Administrativo”, *Revista de Administración Pública*, número 58, 1969, págs. 49-126. También se refiere a ello, para el ámbito tributario BAEZA DÍAZ-PORTALES, M. J., “Consideraciones sobre la posibilidad de reiteración de actos administrativos anulados judicialmente y los intereses de demora tributarios”, dentro de la obra colectiva *V Congreso tributario: cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2010 págs. 260-261.

5 MARTÍN QUERALT, J., “Carta del Director”, *Tribuna Fiscal*, número 233, 2010, pág. 1.

La actuación contradictoria de la CMT vulnera flagrantemente la doctrina jurisprudencial relativa a los actos propios.

sometida a jueces y tribunales. Nuestra mejor doctrina viene insistiendo desde hace tiempo en toda una suerte de situaciones en las que, a la postre, se constata lo efímero que puede llegar a producir la obtención de una pírrica victoria sobre una Administración encastillada en la defensa de unas posiciones numantinas que burlan la Ley.

Así las cosas, cabe citar por ejemplo, aparte de la ya citada retroacción de efectos, la acrítica recepción de lo que representan los vicios determinantes de nulidad o anulabilidad de los actos de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones. También la incomprensible admisión del devengo de intereses de demora desde el momento en que la Administración dictó un acto contrario a Derecho. Y la tosca incorporación al ordenamiento sancionador tributario de principios propios de gestión recaudatoria, radicalmente antitéticos de aquellos que priman en el ordenamiento punitivo.

Los problemas apuntados y otros muchos revelan el real desequilibrio de fuerzas de los administrados frente a la Administración tensionando al máximo el principio de igualdad de armas. El tema no es nuevo, como es obvio, e ilustra sobre un ancestral y mal entendido afán de superioridad y dominio de la Administración tributaria —la más superdotada en medios materiales y humanos entre las restantes Administraciones públicas—, investida como las demás con la autotutela declarativa y potenciada con una autotutela de ejecución que propicia la existencia de agujeros grises y negros, tanto en el plano de la legalidad como de su aplicación práctica, posponiendo en ocasiones, con la disculpa del deber constitucional de contribuir, legítimos derechos individuales⁶. Entre estos últimos, cabe mencionar ahora los de seguridad jurídica, confianza legítima y tutela judicial efectiva de los jueces y tribunales, reconocidos constitucionalmente (arts. 9.3, 24 y 103 de la Constitución), así como los incluidos en el genérico derecho a una buena administración que sanciona la “Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea” (art. 41).

En la justa ponderación de intereses y principios que están en juego⁷, no debería desatenderse la recomendación de que “juzgar a la Administración contribuye también a administrar mejor”⁸ y, por supuesto, habría que intensificar los

6 Vid. PONT MESTRES, M., “Acerca de la supresión de la perentoriedad en los incidentes de ejecución de resoluciones económico-administrativas y su impacto en la seguridad jurídica”, *Quincena Fiscal*, número 20, 2006, pág. 10; BAEZA DÍAZ-PORTALES, M. J., *op. cit.*, págs. 260-261; BOSCH CHOLBI, J. L., “Los efectos de la invalidez de la liquidación tributaria por vicio de nulidad de pleno derecho o anulabilidad”, dentro de la obra colectiva *V Congreso tributario: cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2010, págs. 288-289; y PÉREZ ALONSO, J., “Los inevitables agujeros negros y grises del Derecho Administrativo”, *Lex Nova la revista*, número 60, 2010, págs. 30-32.

7 Vid. RUIZ RISUEÑO, F., *El proceso contencioso-administrativo*, 5.ª ed., Colex, Madrid, 2004, pág. 304; también SOLER ROCH, M. T. “La ejecución de resoluciones: autonomía v. continuidad», en el *Seminario sobre La ejecución de resoluciones y sentencias en el ámbito tributario*, organizado por el Consejo para la Defensa del Contribuyente y el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, accesible por Internet en: http://www.ief.es/investigacion/Recursos/Seminarios/DchoFinanciero/2009_29EneSoler.pdf, pág. 1.

8 Así se titula un trabajo de FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., “Juzgar a la Administración contribuye también a administrar mejor”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, número 76, 1992, págs. 511-532.

esfuerzos para apartar del tema que nos concita del relativo ostracismo legislativo y doctrinal en que se encuentra, pese a notabilísimas excepciones y saludables muestras de reacción⁹ que se suscitan en el propio ámbito judicial¹⁰.

En este contexto caracterizado por la problemática que se presenta en la ejecución de sentencias y resoluciones en materia tributaria, es en el que con toda claridad se encuentra TESAU.

De este modo, y a luz de los hechos que hemos expuesto con anterioridad, se analizan a continuación las cuestiones que son objeto de controversia entre la CMT y TESAU. Así, en primer lugar, abordaremos la procedencia de los incidentes de ejecución de sentencias previstos en el art. 109 de la LJCA para tratar las nuevas liquidaciones giradas por la CMT incumpliendo lo dispuesto en el art. 103.4 de la LJCA y conculcando, como se verá, muchos otros derechos reconocidos por nuestro ordenamiento jurídico. A continuación, se tratará en detalle cómo el nuevo Auto de la Audiencia Nacional de fecha 6 de marzo de 2014 no motiva su cambio de criterio y vulnera el art. 14 de la Constitución en la aplicación de la Ley por los Tribunales; y finalmente, se estudiarán en profundidad las nuevas liquidaciones emitidas por la CMT y cómo las mismas siguen siendo contrarias a Derecho.

2.2. Procedencia de la vía de los incidentes de ejecución de sentencias prevista en el art. 109 LJCA

Como ya hemos visto al describir los hechos más relevantes, tanto las resoluciones de la CMT por las que se acuerda devolver lo pagado por TESAU junto con los intereses de demora como las resoluciones por la que se acuerda reliquidar a TESAU la TGO se aprueban **“en cumplimiento”** de lo dispuesto por las correspondientes Sentencias del Tribunal Supremo o de la Audiencia Nacional que ordenaron anular las liquidaciones.

Así, si tomamos como muestra el ejercicio 2005 veremos cómo la CMT procedió a dar completo cumplimiento a la STS de 22 de febrero de 2012 mediante la Resolución de ejecución de 27 de junio de 2012 titulada **“en cumplimiento de la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de fecha 22 de febrero de 2012”** en la que se acuerda anular la liquidación de 2005 y devolver a TESAU la cantidad abonada y los intereses. Y no sólo eso sino que en dicha resolución se señala claramente lo siguiente: **“se pone de manifiesto que contra la presente resolución no cabe la interposición de recurso en vía administrativa, no obstante, se podrá promover incidente de ejecución de Sentencia de acuerdo con lo establecido en el art. 109 de la Ley 29/1998, de 13 de junio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa”**.

Sin embargo, con posterioridad, y mediante lo que la CMT denomina **“expediente de ejecución complementaria”**, dicta una nueva resolución de fecha 11 de julio de 2013 también **“en cumplimiento de la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de fecha 22 de febrero de 2012”** en la que, ajustando el tipo de gravamen, liquida nuevamente la TGO.

Ahora bien, a pesar de tratarse también de una resolución **“en cumplimiento”** de lo dispuesto por el Tribunal Supremo, y cambiando el criterio que había fijado en la resolución en la que ordenaba la devolución de la cuantía

9 En este sentido, resulta muy notorio el trabajo realizado por MARTÍNEZ LAGO, M. A., “La ejecución de Sentencias y Resoluciones en materia tributaria”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, número 38, 2011, págs. 11-58.

10 Entre los más recientes pronunciamientos del Tribunal Constitucional, vid. SSTC 206/2005, de 18 de julio (FJ 3.º); 47/2006, de 13 de febrero (FJ 3.º); 119/2006, de 24 de abril (FJ 4.º); 137/2006, de 8 de mayo (FJ 3.º); 256/2006, de 11 de septiembre (FJ 3.º); 322/2006, de 20 de noviembre (FJ 2.º), y 20/2010, de 27 de abril (FJ 4.º).

de la TGO más los intereses, no remite al incidente de ejecución de sentencias del art. 109 de la LJCA una posible impugnación de esta segunda resolución, sino que *"se pone de manifiesto que, contra la resolución a la que se refiere el presente certificado, podrá interponerse ante este mismo órgano recurso potestativo de reposición previo a la reclamación económico-administrativa en el plazo improrrogable de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación de la presente resolución, al amparo de los arts. 223.1 y 3 y 227.1.b) y 2.a) de la Ley General Tributaria; o reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central, previa a la interposición de recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación de la presente resolución dirigido ante este mismo órgano, según dispone el art. 235 de la Ley General Tributaria, sin que puedan simultanearse ambos"*.

Pues bien, de acuerdo con la primera acepción contenida en el **Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española**, la palabra *"cumplimiento"* significa *"acción y efecto de cumplir o cumplirse"*. En este mismo sentido, el significado que de la palabra *"cumplir"* otorga el mencionado Diccionario en su primera acepción es la siguiente: *"ejecutar, llevar a efecto"*. En definitiva, las palabras cumplir y ejecutar son palabras sinónimas.

Por ello, resulta claro que si ambas resoluciones se dictan *"en cumplimiento"* de una sentencia, lo que realmente se está llevando a cabo es una *"ejecución"* de la misma. En consecuencia, y haciendo uso de un silogismo aristotélico, resulta lógico concluir que en ambos casos la vía de impugnación debe de ser la misma, esto es, no cabe la interposición de recurso en vía administrativa sino que únicamente se podrá promover incidente de ejecución de sentencia de acuerdo con lo establecido en el art. 109 de la LJCA en relación con lo dispuesto, asimismo, en los arts. 103 y siguientes del mismo texto legal.

Lo cierto es que, como ya señala el propio legislador en la Exposición de Motivos de la LJCA, la ejecución de sentencias ha sido siempre una de las zonas grises de nuestro sistema contencioso-administrativo. Desde siempre, y especialmente tras la Constitución de 1978, **ha sido preocupación constante garantizar el exacto, puntual y fiel cumplimiento de las resol + es, como forma de coadyuvar a la efectividad de la tutela de los Juzgados y Tribunales. De nada sirve proclamar enfáticamente la sumisión de la Administración a la Ley y al control jurídico ejercido por los órganos jurisdiccionales si las decisiones de éstos no son cumplidas en sus propios términos y en su justo tiempo**¹¹.

Así, dispone el art. 103, párrafo 1º, de la LJCA que *"la potestad de hacer ejecutar las sentencias y demás resoluciones judiciales corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales de este orden jurisdiccional, y su ejercicio compete al que haya conocido del asunto en primera o única instancia"*.

Por su parte, el párrafo 2º del mismo precepto establece que *"las partes están obligadas a cumplir las sentencias en la forma y términos que en esas se consignen"*.

Asimismo, el párrafo 4º del meritado artículo dispone que *"serán nulos de pleno derecho los actos y disposiciones contrarios a los pronunciamientos de las sentencias, que se dicten con la finalidad de eludir su cumplimiento"*.

Por último, el párrafo 5º de dicha norma fija que *"el órgano jurisdiccional a quien corresponda la ejecución de la sentencia declarará, a instancia de parte, la nulidad de los actos y disposiciones a que se refiere el párrafo anterior, por*

11 AYALA MUÑOZ, J. M., GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, F., GUTIÉRREZ DELGADO, J. M. y otros, *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo*, 3ª Edic., Thomson Aranzadi, Cizur Menor, noviembre de 2004, pág. 867.

los trámites previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 109, salvo que careciese de competencia para ello conforme a lo dispuesto en esta Ley”.

Pues bien, el art. 104.1 de la LJCA establece que *“luego que sea firme una sentencia, se comunicará en el plazo de diez días al órgano que hubiera realizado la actividad objeto del recurso, a fin de que, una vez acusado recibo de la comunicación en idéntico plazo desde la recepción, la lleve a puro y debido efecto y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo y en el mismo plazo indique el órgano responsable del cumplimiento de aquél”.*

Tal y como hemos dicho ya anteriormente, la propia CMT, reconoce que la liquidación cuya nulidad se pretende por TESAÚ se dicta en “cumplimiento” o ejecución de la sentencia correspondiente que anuló las liquidaciones de la TGO. Así, la nueva liquidación será o no correcta (es obvio que no lo es, como razonaremos), pero desde el momento en que se dicta supuestamente en cumplimiento de una sentencia, es únicamente al órgano judicial competente para la ejecución (ex artículo 103.1 LJCA) a quien corresponde decidir sobre su conformidad a Derecho.

En este sentido, procede ahora que nos detengamos, someramente, en el incidente de ejecución previsto en el mencionado art. 109 de la LJCA en cuya virtud:

1. *“La Administración pública, las demás partes procesales y las personas afectadas por el fallo, mientras no conste en autos la total ejecución de la sentencia, podrán promover incidente para decidir, sin contrariar el contenido del fallo, cuantas cuestiones se planteen en la ejecución y especialmente las siguientes:*
 - a. *Órgano administrativo que ha de responsabilizarse de realizar las actuaciones.*
 - b. *Plazo máximo para su cumplimiento, en atención a las circunstancias que concurran.*
 - c. *Medios con que ha de llevarse a efecto y procedimiento a seguir.*
2. *Del escrito planteando la cuestión incidental el Secretario judicial dará traslado a las partes para que, en plazo común que no excederá de veinte días, aleguen lo que estimen procedente.*
3. *Evacuado el traslado o transcurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior, el Juez o Tribunal dictará auto, en el plazo de diez días, decidiendo la cuestión planteada”.*

De este modo, regula este artículo con claridad el llamado incidente de ejecución, ya previsto por el artículo 110 de su antecesora Ley de 1956. Este incidente viene a reforzar el elenco de medidas con el que la Ley pretende dotar al órgano jurisdiccional y a las partes y afectados, **como medio para conseguir el exacto, puntual y correcto cumplimiento del fallo judicial. Volviendo la oración al impersonal**, a través del incidente de ejecución se pretende evitar no sólo el incumplimiento abierto o declarado sino también **la ausencia de sinceridad de la desobediencia disimulada por parte de los órganos de administración** (STS, Sala Quinta, de 21 de junio de 1977), que se traduce en cumplimiento defectuoso, puramente aparente, o en formas de inejecución indirecta, como son, entre otras, la modificación de los términos de la ejecutoria, la reproducción total o parcial del acto anulado o la emisión de otros actos de contenido incompatible con la plena eficiencia del fallo (STC 167/1987, de 28 de octubre).

Lla CMT ha conculcado la obligación de cumplir las sentencias y demás resoluciones de los Jueces y Tribunales recogida en distintas normas de nuestro ordenamiento jurídico.

Así, si el fin último del incidente de ejecución es asegurar el cumplimiento o evitar el incumplimiento, abierto o disimulado, el mediato se orienta a la adopción de una medida concreta que tienda a la consecución de la finalidad última.

Y es que el incidente de ejecución se concibe en la LJCA como un procedimiento especial por razones jurídico-procesales que tienen por objeto

una declaración de voluntad del órgano jurisdiccional en relación con determinadas cuestiones que afectan a la ejecución, guardando siempre una perfecta sintonía con el sentido del fallo judicial tal y como se infiere del artículo 109.1, que legitima a las partes y afectados para su promoción, **pero sin contrariar el contenido del fallo.**

Finalmente, no debemos obviar que éste ha sido el parecer de la propia Audiencia Nacional en este asunto, hasta el cambio radical en su postura (cambio no suficientemente motivado, como luego se verá) con el Auto de 6 de marzo de 2014. En efecto, al menos en los Autos de 21 de enero de 2014 –recurso 240/2007- y 27 de enero de 2014 –recurso 512/2006- al resolver sendos recursos de reposición del Abogado del Estado, en supuestos de ejecución definitiva también respecto a liquidaciones de la TGO –ejercicios 2004 y 2005- en ejecución de sendas Sentencias del Tribunal Supremo admitía tratar la cuestión como un incidente de ejecución al amparo del art. 109 de la LJCA y declaraba a su vez la no procedencia de las reliquidaciones por incurrir en la causa de nulidad ex art. 103.4 del mismo cuerpo legal.

Como consecuencia de todo lo anterior, la CMT, con una conducta cuya revisión resulta perfectamente encuadrable en el incidente de ejecución de sentencia del art. 109 de la LJCA, a la luz de lo que acabamos de exponer, vulnera numerosos preceptos de nuestro ordenamiento, conculcando los derechos de TESAÚ. En particular, y como ahora se detallará en los siguientes subepígrafes, su proceder resulta contrario: en primer lugar, a la doctrina jurisprudencial de los actos propios; en segundo lugar, a la obligación de cumplir las sentencias y demás resoluciones de los Jueces y Tribunales, en general, infringiendo lo dispuesto en el art. 103.4 de la LJCA, en particular; en tercer lugar, al derecho a un proceso sin dilaciones indebidas ex art. 24.2 de la Constitución; en cuarto lugar, al principio de seguridad jurídica del art. 9.3 de la Constitución y al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva en la modalidad del derecho a la intangibilidad, inmodificabilidad e invariabilidad de las resoluciones judiciales; y finalmente, a la normativa referente al fraude de ley, en general, y al fraude procesal, en particular.

2.2.1. Vulneración flagrante de la doctrina jurisprudencial relativa a los actos propios

En primer lugar, se ve claramente **que la actuación contradictoria de la CMT vulnera flagrantemente la doctrina jurisprudencial relativa a los actos propios.**

La contradicción es evidente, pues ambas resoluciones se dictan “en cumplimiento” de las correspondientes sentencias y, sin embargo, la manera de proceder en uno y otro caso no es homogénea, vulnerando claramente la doctrina de los actos propios.

En efecto, es reiterada la jurisprudencia del Tribunal Supremo que prohíbe a los sujetos en múltiples Sentencias ir contra los actos propios sobre la base de la máxima latina *nemo potest contra proprium actum venire*.

De este modo, tal y como explica la Sala Civil del Tribunal Supremo en numerosas Sentencias (STS de 5 de marzo de 1991, STS 12 de abril de 1993, STS de 17 de diciembre de 1994 y STS de 30 de octubre de 1995, entre otras muchas) el principio general de derecho que afirma la inadmisibilidad de ir contra los actos propios y que constituye un límite del ejercicio de un derecho subjetivo o de una facultad, derivado del principio de buena fe y, particularmente, de la exigencia de observar un comportamiento coherente, requiere que concurran los requisitos o presupuestos que tal doctrina exige para su aplicación que fundamentalmente pueden resumirse en que entre la conducta anterior y la pretensión exista una incompatibilidad o una contradicción según el sentido que de la buena fe hubiera de atribuirse a la conducta anterior.

A mayor abundamiento, la doctrina de los actos propios descalifica a quien genera en otro la confianza de que persistirá en determinada conducta, y luego la modifica perjudicándolo, y también cuando con un proceder inconsecuente o errático viola el principio de la buena fe, por lo que debe admitirse en casos muy restrictivos (STS de 28 de diciembre de 1978, 16 de febrero y 28 de abril de 1979).

Ahora bien, la **STS de 28 de enero de 2000** matiza claramente los presupuestos que han de concurrir para poder aplicarse la doctrina de los actos propios señalando que *“el principio general de derecho que veda ir contra los propios actos («nemo potest contra proprium actum venire»), como límite al ejercicio de un derecho subjetivo o de una facultad, cuyo apoyo legal se encuentra en el art. 7.1 del Código Civil que acoge la exigencia de la buena fe en el comportamiento jurídico, y con base en el que se impone un deber de coherencia en el tráfico sin que sea dable defraudar la confianza que fundadamente se crea en los demás, precisa para su aplicación la observancia de un comportamiento (hechos, actos) con plena conciencia de crear, definir, fijar, modificar, extinguir o esclarecer una determinada situación jurídica, para lo cual es insoslayable el carácter concluyente e indubitado, con plena significación inequívoca, del mismo, de tal modo que entre la conducta anterior y la pretensión actual exista una incompatibilidad o contradicción, en el sentido que, de buena fe, hubiera de atribuirse a la conducta anterior [...]”*.

Es más, y a fin de disipar toda duda, la doctrina de los actos propios también resulta de aplicación a las Administraciones Públicas. En efecto, la **STS de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 21 de abril de 1988** recalca lo siguiente: *“se afirma que la llamada doctrina de los actos propios o regla que decreta la inadmisibilidad de venire contra factum proprium surgida originariamente en el ámbito del Derecho privado, significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad generalmente de carácter tácito al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos objetivos. El principio de protección de la confianza legítima ha sido acogido igualmente por la jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo (entre otras, en las sentencias de 1 de febrero de 1990 (f.º j.º 1.º y 2.º), 13 de febrero de 1992 (f.º j.º 4.º), 17 de febrero, 5 de junio y 28 de julio de 1997. Un día antes de la fecha de esta sentencia se ha publicado en el BOE la Ley 4/1999, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. Uno de los artículos modificados es el 3.º, cuyo n.º 1, párrafo 2.º, pasa a tener la siguiente redacción: «Igualmente, **deberán (las Administraciones Públicas) respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima**», expresándose en el Apartado II de la Exposición de Motivos de la citada Ley lo siguiente: «En el título preliminar se introducen **dos principios de actuación de las Administraciones Públicas, derivados del de seguridad jurídica**. Por una parte, **el principio de buena fe**, aplicado por la jurisprudencia contencioso-administrativa incluso antes de su recepción por el título preliminar del Código Civil. Por otra, el principio, bien conocido en el derecho procedimental administrativo europeo y también recogido por la jurisprudencia contencioso-administrativa, **de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones Públicas no puede ser alterada arbitrariamente**”*.

2.2.2 Vulneración de la obligación de cumplir las sentencias y demás resoluciones de los Jueces y Tribunales

En segundo lugar, la CMT ha conculcado la obligación de cumplir las sentencias y demás resoluciones de los Jueces y Tribunales recogida en distintas normas de nuestro ordenamiento jurídico.

Así, empezando por la Constitución Española, señala su artículo 118 lo siguiente: *"es obligado cumplir las sentencias y demás resoluciones firmes de los Jueces y Tribunales, así como prestar la colaboración requerida por éstos en el curso del proceso y en la ejecución de lo resuelto"*.

En igual sentido se manifiesta el artículo 17 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (en adelante, la "LOPJ"), a cuyo tenor: *"1. Todas las personas y entidades públicas y privadas están obligadas a prestar, en la forma que la Ley establezca, la colaboración requerida por los jueces y tribunales en el curso del proceso y en la ejecución de lo resuelto, con las excepciones que establezcan la Constitución y las Leyes, y sin perjuicio del resarcimiento de los gastos y del abono de las remuneraciones debidas que procedan conforme a la Ley."*

2. *Las Administraciones Públicas, las autoridades y funcionarios, las corporaciones y todas las entidades públicas y privadas, y los particulares, respetarán y, en su caso, cumplirán las sentencias y las demás resoluciones judiciales que hayan ganado firmeza o sean ejecutables de acuerdo con las Leyes"*.

Finalmente, el artículo 103 de la LJCA en sus apartados 2 y 3 repite la misma idea destacando lo siguiente: *"2. Las partes están obligadas a cumplir las sentencias en la forma y términos que en éstas se consignan."*

3. *Todas las personas y entidades públicas y privadas están obligadas a prestar la colaboración requerida por los Jueces y Tribunales de lo Contencioso-administrativo para la debida y completa ejecución de lo resuelto"*.

En definitiva, estas normas no hacen otra cosa que poner de manifiesto lo que señaló el profesor PRIETO CASTRO, a saber, *"la eficacia y utilidad de la función jurisdiccional del Estado y la seguridad del comercio jurídico exigen que los pronunciamientos sean, en determinado momento, inalterables y obligatorios para todos"*¹².

En efecto, como señala la STC 15/1986, de 31 de enero *"el obligado cumplimiento de lo acordado por los Jueces y Tribunales en el ejercicio de la potestad jurisdiccional es una de las más importantes garantías para el funcionamiento y desarrollo del Estado de Derecho y, como tal, es enunciado y recogido en el artículo 118 de la Constitución"*.

2.2.3. Nulidad de pleno derecho de actos dictados en fraude de ley para eludir la ejecución del fallo de la sentencia (art. 103.4 de la LJCA)

Vinculado a la vulneración en abstracto de la correcta ejecución de sentencias que acabamos de ver, encontramos también una específica manifestación de la misma en la conducta de la CMT toda vez que con su conducta infringe asimismo flagrantemente lo dispuesto en el art. 103.4 de la LJCA, en cuya virtud *"serán nulos de pleno derecho los actos y disposiciones contrarios a los pronunciamientos de las sentencias, que se dicten con la finalidad de eludir su cumplimiento"*.

12 PRIETO-CASTRO Y FERRÁNDIZ, L., *Derecho Procesal Civil*, Ed. Tecnos, 4ª ed., Madrid, 1988, pág. 202.

El precepto que comentamos recoge un nuevo motivo de nulidad de los actos y disposiciones contrarios a los pronunciamientos del fallo, motivo concebido al margen de la Ley 30/1992, en cuyo art. 62 se enumeran los supuestos en que los actos administrativos (ap. 1º) y las disposiciones de carácter general (ap. 2º) adolecen de nulidad radical e insubsanable. Se trata, pues, de un nuevo motivo de invalidez, independiente de los de nulidad de pleno derecho o simple anulabilidad que eventualmente pudieren afectar al acto o disposición de acuerdo con los arts. 62 y 63 de la Ley 30/1992.

Desde nuestro punto de vista, la inclusión de este nuevo motivo de nulidad en la LJCA y no en la Ley 30/1992 ha de merecer una crítica favorable, y ello no sólo porque el propio artículo 62.1 g) de esta última prevea expresamente esa posibilidad (aunque referida a los actos), sino -y ello es lo verdaderamente importante- en razón de la especial naturaleza de los actos y disposiciones dictados en ejecución de sentencias.

Efectivamente, **los actos y disposiciones de ejecución participan de una naturaleza mixta, por cuanto, si bien son administrativos por su origen aparecen indefectiblemente anudados al fallo judicial, son actos y disposiciones debidos, en los que la voluntad administrativa queda relegada a un segundo plano. Si la Administración se encuentra sujeta al imperio de la Ley (arts. 103 y 106 CE), y son a su vez los Jueces y Tribunales quienes la aplican e interpretan, resulta lógico que el fruto de la decisión Judicial vincule a la Administración como la Ley misma, incurriendo en caso de contravención en nulidad de pleno Derecho.**

Para que pueda apreciarse la existencia de este motivo anulatorio es precisa la concurrencia de una doble condición: que se trate de actos o disposiciones contrarios al fallo (requisito objetivo) y, en segundo término, que los mismos se dicten con la finalidad de eludir el cumplimiento de la sentencia (requisito subjetivo). Este segundo elemento lleva implícita la dificultad probatoria, si bien en la mayor parte de los supuestos se desprenderá, a modo de presunción *iuris tantum*, del requisito objetivo.

En cualquier caso, es preciso que concurren ambos requisitos, subjetivo y objetivo, ya que, de faltar alguno de ellos, el acto o disposición no será nulo de pleno derecho –al menos no lo será por contravenir el fallo judicial, sin perjuicio de que pueda concurrir alguna de las causas que detalla el art. 62.1 de la Ley 30/1992 (o, en este caso, al ser materia tributaria el art. 217 de la LGT)- y no podrá precederse a declarar la nulidad por el procedimiento del art. 103.5 de la LJCA. Y de concurrir algún vicio de nulidad, deberá impugnarse el acto o disposición en un nuevo y diferente recurso contencioso-administrativo tal y como pretende en este caso la CMT.

Además, pese a que no se infiere directamente del texto de la Ley, creemos que, para que el motivo de nulidad pueda ser realmente tal, es preciso que el acto o disposición contrarios al fallo sean dictados bajo la vigencia de la misma legislación aplicada en la sentencia y además, tratándose de actos administrativos, debe concurrir una doble identidad, subjetiva y objetiva, esto es, debe haber sido dictado para el mismo supuesto de hecho y para las mismas personas afectadas por el acto anulado por el fallo. En suma, tiene que haber una identidad sustancial entre el acto anulado y el que contraviene la sentencia¹³.

Pues bien, siendo cierta esta afirmación, en el presente caso parece claro que concurren ambos requisitos. Así, en cuanto al requisito objetivo, las reliquidaciones son dictadas (y así se titula a las mismas) “en cumplimiento” de las correspondientes sentencias. Ahora bien, si analizamos el fallo de las sentencias tanto del Tribunal Supremo como de la Audiencia Nacional podemos observar que las mismas estiman los recursos de TESAU contra las distintas

13 AYALA MUÑOZ, J. M., GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, F., GUTIÉRREZ DELGADO, J. M. y otros, *op. cit.*, págs. 875-877.

liquidaciones y de manera clara ordenan anular las mismas y obliga a la CMT a la devolución de las cantidades pagadas por TESAU por dicho concepto.

En efecto, sirvan como botón de muestra los siguientes fallos:

1. **STS de 9 de febrero de 2012:** *"que debemos estimar, y estimamos, parcialmente, el presente recurso de casación interpuesto por Telefónica de España, S.A.U. contra la sentencia dictada, con fecha 7 de julio de 2008, en el recurso núm. 512/2006, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional en el sentido de **anular la liquidación** objeto del presente recurso, correspondiente al ejercicio 2004, por importe de 11.183.729,15 euros, mandando **devolver el importe** que fue ingresado, con intereses legales desde la fecha del ingreso".*
2. **STS de 22 de febrero de 2012:** *"1º.- Que debemos estimar y estimamos el Recurso de Casación interpuesto por el Procurador D. Juan Antonio García San Miguel y Orueta, en nombre y representación de Telefónica de España, S.A.*
 - 2º. *Que anulamos la sentencia de 17 de noviembre de 2008, de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.*
 - 3º. *Que debemos estimar y estimamos el Recurso Contencioso-Administrativo número 240/07 y **anular la liquidación impugnada.***
 - 4º. *No hacemos imposición de costas ni en la instancia, ni en la casación".*
3. **SSAN de 19 de noviembre de 2012 y de 17 de noviembre de 2014:** *"que estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Telefónica de España, S.A.U., contra las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central las cuales **anulamos**, así como las liquidaciones practicadas por la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones por la Tasa General de Operadores por los ejercicios del año 2006 y 2010, con **devolución de dichos importes**, si han sido abonados, así como el correspondiente **interés de demora** hasta la fecha de la completa devolución. Sin hacer expresa condena en costas".*

Como puede comprobarse, los fallos no pueden ser más claros: las citadas Sentencias anulan las liquidaciones ordenando la devolución de las cantidades abonadas por TESAU con el devengo de los correspondientes intereses de demora.

Sin embargo, la CMT a la hora de ejecutar las sentencias, y con la finalidad de eludir el cumplimiento de las mismas (y, por tanto, reuniendo el requisito subjetivo) ha procedido de la siguiente manera:

1. En aquellos casos en los que la anulación de la TGO es declarada nula por el Tribunal Supremo en casación, la CMT, después de devolver la totalidad de lo pagado por TESAU más los intereses de demora, está procediendo a girar nuevas liquidaciones por un importe algo más reducido ajustando el tipo de gravamen aplicable a lo que la CMT considera a su entender como acorde al coste del servicio aplicando a su manera el principio de equivalencia.

2. En aquellos casos en los que es la Audiencia Nacional quien anula en esta instancia la TGO y cuya ejecución provisional fue solicitada por TESAÚ: por un lado, impugna la ejecución provisional ante la propia Audiencia Nacional, habiendo incluso interpuesto recurso de casación ante el Tribunal Supremo (por ejemplo, respecto de las liquidaciones de 2006 y 2010); y por otro, dicta nuevas resoluciones, también “en cumplimiento” de las correspondientes sentencias, en las que aprueba igualmente una nueva liquidación tributaria en la que también ajusta el tipo de gravamen y ordena la compensación de esa nueva liquidación con lo que se ha ordenado devolver en ejecución provisional, minorándolo (por ejemplo, respecto del ejercicio 2007).

En consecuencia, las nuevas liquidaciones son actos contrarios a los pronunciamientos de las diferentes sentencias ya que se están dictando con la finalidad de eludir su cumplimiento y, por tanto, son nulas de pleno derecho en virtud del art. 103.4 de la LJCA.

En efecto, lo que han ordenado las sentencias del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional al estimar las pretensiones de TESAÚ era simple y llanamente la anulación de las liquidaciones practicadas por la CMT y la devolución de los importes pagados por lo que estas nuevas liquidaciones giradas suponen una extralimitación por parte de la CMT ya que en ninguno de los fallos o en el contenido de dichas sentencias se ordena literalmente la retroacción de las actuaciones para llevar a cabo una nueva liquidación. Y esto es así, en tanto en cuanto las citadas sentencias no estiman las pretensiones de TESAÚ por motivos meramente formales sino que la estimación obedecía a cuestiones de fondo, por lo que, en ningún caso, procede la retroacción de actuaciones que dé lugar a una nueva liquidación.

A mayor abundamiento, conviene insistir, finalmente, en que éste ha sido el parecer de la Audiencia Nacional en este asunto hasta el cambio radical de su postura (cambio no suficientemente motivado, como se comentará *infra*) con el Auto de 6 de marzo de 2014. En efecto, al menos en los Autos de 21 de enero de 2014 –recurso 240/2007- y 27 de enero de 2014 –recurso 512/2006- al resolver sendos recursos de reposición del Abogado del Estado, en supuestos de ejecución definitiva también respecto a liquidaciones de la TGO –ejercicios 2004 y 2005- en ejecución de sendas Sentencias del Tribunal Supremo admitía tratar la cuestión como un incidente de ejecución al amparo del art. 109 de la LJCA y declaraba a su vez la no procedencia de las reliquidaciones por incurrir en la causa de nulidad ex art. 103.4 del mismo cuerpo legal.

2.2.4. La vulneración del art. 24.2 de la Constitución en su modalidad del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas

Si como estamos defendiendo las reliquidaciones son actos nulos de pleno derecho ex art. 103.4 de la LJCA, cuya nulidad debe ser declarada mediante el incidente de ejecución de sentencias previsto en el art. 109 de la LJCA, la pretensión de la CMT de que la validez de las mismas sea tratada mediante la reclamación económico-administrativa previa al recurso contencioso-administrativo constituye, sin duda alguna, una técnica dilatoria a fin de retrasar la correcta ejecución de las sentencias.

Por ende, se estaría vulnerando el derecho constitucional a un proceso sin dilaciones indebidas tal y como señala el art. 24.2 de la Constitución y a cuyo tenor ***“asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia”***.

Para que pueda apreciarse la existencia de este motivo anulatorio es precisa la concurrencia de una doble condición: que se trate de actos o disposiciones contrarios al fallo (requisito objetivo) y, en segundo término, que los mismos se dicten con la finalidad de eludir el cumplimiento de la sentencia (requisito subjetivo). Este segundo elemento lleva implícita la dificultad probatoria, si bien en la mayor parte de los supuestos se desprenderá, a modo de presunción iuris tantum, del requisito objetivo.

En efecto, como ha indicado el Tribunal Constitucional en la STC 81/1989, de 8 de mayo (y en sentido análogo, la STC 10/1997, de 14 de enero) *“el art. 24.2 de la Constitución, empleando la expresión utilizada por el art. 14.3, c) del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos hecho en Nueva York, el 19 de diciembre de 1966, reconoce el derecho al proceso sin dilaciones indebidas, que es similar, según se ha declarado en las SSTC 5/1985, de 23 de enero, y 223/1988, de 24 de noviembre, al que consagra bajo la fórmula de «derecho a que la causa sea oída dentro de un plazo razonable», el art. 6.1 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Políticas, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950, ratificados ambos por España en Instrumento publicado en el «Boletín Oficial del Estado» de 10 de octubre de 1979.*

Teniendo en cuenta que, según el art. 10.2 de la Constitución, las normas relativas a los derechos fundamentales se interpretarán conforme a los tratados y acuerdos internacionales suscritos por España, lo dicho es de capital importancia en el

presente caso, a lo que hemos de añadir que nuestra doctrina constitucional, en jurisprudencia reiterada y constante, reconoce igualmente el valor que, a tales efectos, tiene la jurisprudencia pronunciada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos que ha tenido ocasión de perfilar el criterio de «plazo razonable» -equivalente o similar al utilizado por nuestro art. 24.2 de la Constitución de «sin dilaciones indebidas»- a través de un proceso de concreción progresiva (Sentencias Wemhoff de 27 de junio de 1968, Neumeister de la misma fecha, Ringeisen de 6 de junio de 1971, Koning de 28 de julio de 1978, y sobre todo, a partir de las Sentencias Buchholz de 6 de mayo de 1981, y Foti y otros de 10 de diciembre de 1982, y Zimmermann y Steiner de 13 de junio de 1983) que constituye un verdadero corpus doctrinal que ha sido asumido por este Tribunal -SSTC 36/1984, de 14 de marzo, 5/1985, de 23 de enero, y 223/1988, de 24 de noviembre-.

De igual modo, señala la misma sentencia que la expresión “sin dilaciones indebidas” alude *“a un concepto indeterminado, cuyo contenido concreto debe ser alcanzado mediante la aplicación, a las circunstancias específicas de cada caso, de los factores objetivos y subjetivos, que sean congruentes con su enunciado genérico. Estos factores pueden quedar reducidos a los siguientes: la complejidad del litigio, los márgenes ordinarios de duración de los litigios del mismo tipo, el interés que en aquél arriesga el demandante de amparo, especialmente relevante en el proceso penal, su conducta procesal y, finalmente la conducta de las autoridades y la consideración de los medios disponibles. De acuerdo con esta doctrina, la solución del supuesto debatido depende del resultado que se obtenga de la aplicación de estos factores a las circunstancias en él concurrentes”.*

Asimismo, el TC ha explicado en la STC 324/1994, de 1 de diciembre el contenido de este derecho diciendo que *“el contenido del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas se refiere, en cambio, no a la posibilidad de acceso a la jurisdicción ni a la obtención práctica de una respuesta jurídica a las pretensiones formuladas, sino a una razonable dimensión temporal del procedimiento necesario para resolver y ejecutar lo resuelto”.*

A mayor abundamiento, se podría considerar que también la propia Audiencia Nacional, con su cambio de criterio en el Auto de 6 marzo de 2014, en el que estima que el incidente de ejecución de sentencias no es el cauce adecuado para analizar la reliquidación, está vulnerando el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas.

En efecto, el Tribunal Constitucional es claro a este respecto. Así por ejemplo, en la STC 155/1985, de 12 de noviembre cuando señala que *"el derecho a exigir que las Sentencias se cumplan sin dilaciones indebidas, si bien no se confunden con el derecho a su ejecución, se encuentra en íntima relación con el mismo, pues es claro que el retraso injustificado en la adopción de las medidas indicadas afecta en el tiempo a la efectividad del derecho fundamental"*. Y, de manera aún más contundente se reafirma en la STC 298/1994, de 14 de noviembre cuando manifiesta que *"el derecho a que se ejecuten los fallos judiciales se satisface cuando el juzgador adopta las medidas oportunas para llevar a efecto esa ejecución con independencia de la celeridad temporal en que las dicte (STC 28/1986); es la eficacia, y no el tiempo, la que sirve de pauta para determinar en cada caso los márgenes constitucionales de una pretendida vulneración de ese derecho. Por el contrario, cuando las medidas se adoptan por el órgano judicial con una tardanza excesiva e irrazonable, al margen de su eficacia objetiva, el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas será el eventualmente conculcado (STC 26/1983, fundamento jurídico 3.º)"*.

2.2.5. Las reliquidaciones no forman parte del fallo de las sentencias. Vulneración del principio constitucional de seguridad jurídica y del derecho a la tutela judicial efectiva en la modalidad del derecho a la intangibilidad, inmodificabilidad e invariabilidad de las resoluciones judiciales

Adviértase una vez más que lo que el Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional en sus respectivas sentencias ordenaron fue simple y llanamente la anulación de las liquidaciones practicadas por la CMT por no ajustarse a Derecho con la correspondiente devolución del importe pagado.

Como ya hemos visto en varias ocasiones a lo largo del presente trabajo, en ninguna parte de los distintos fallos se ordenaba la retroacción de las actuaciones para liquidar nuevamente y, mucho, menos la compensación de cantidades.

Por ello, con las nuevas liquidaciones emitidas por la CMT se produce una violación del principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 de la Constitución Española) y del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 de la Constitución), en la proyección que dichos artículos tienen sobre la relación jurídica entre la Administración tributaria y el sujeto pasivo.

La seguridad jurídica ha sido definida por el Tribunal Constitucional en STC 27/1981, de 20 de julio, afirmando que *"es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad"*.

De igual modo, la STC 104/2000, de 13 abril destaca *"la seguridad jurídica entendida como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados (STC 15/1986, de 31 enero [F. 1]), como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (STC 36/1991, de 14 febrero [F. 5]), como la claridad del legislador y no la confusión normativa (STC 46/1990, de 15 de marzo [F. 4]). En suma, sólo si, en el ordenamiento jurídico en que se insertan y teniendo en cuenta las reglas de*

interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica (SSTC 150/1990, de 4 octubre [F. 8]; STC 142/1993, de 22 de abril [F. 4]; y STC 212/1996, de 19 de diciembre [F. 15])”.

Así, en el presente caso, desde el punto de vista del principio de seguridad jurídica, **se dejaría en manos de la Administración incumplidora el dilatar de manera indefinida la situación que resulta contraria a Derecho**, partiendo del hecho objetivo de que los plazos de resolución de las vías de recurso que procederán de nuevo contra el acto de liquidación (reclamación económico-administrativa así como los otros recursos ante los tribunales jurisdiccionales en primera y segunda instancia) **extenderán mucho nos tememos nuevamente la resolución final del conflicto otros diez años más, durante los cuales el contribuyente sufrirá un proceso permanente de incertidumbre hasta conseguir llegar al resultado final de la controversia**, de tal manera que la nueva liquidación por parte de la Administración podría traducirse en una suerte de “*reformatio in peius*”, al sustituir la liquidación anulada por carecer de fundamento por otra nueva liquidación, máxime cuando uno de los principios generales del derecho de creación jurisprudencial es el que la necesidad de acudir a un proceso no puede convertirse en daño para quien lleva la razón, tal y como la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha manifestado en sus Sentencias de 27 de febrero de 1990 y de 26 de septiembre de 1998 y en virtud de las cuales “*la necesidad de servirse del proceso para obtener la razón no debe volverse en contra de quien tiene la razón*”.

Por otra parte, y en relación con la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, se ha de tener presente que, desde la perspectiva constitucional, constituye una faceta de este derecho fundamental, **la del derecho a que las resoluciones judiciales se ejecuten en sus propios términos**, ya que en caso contrario no serían más que meras declaraciones de intenciones, y por tanto no estaría garantizada la efectividad de este derecho establecido en el art. 24 de la Constitución (por todas, cabe citar la STC 207/2003, de 1 de diciembre)¹⁴.

También se produciría una **vulneración del derecho a la intangibilidad, inmodificabilidad e invariabilidad de las resoluciones judiciales firmes**, que impide que los órganos administrativos o judiciales desconozcan o contradigan las situaciones jurídicas declaradas o reconocidas en una sentencia que haya adquirido firmeza, según se reconoce en la STC 204/2003, de 1 de diciembre.

En idéntico sentido, el propio Tribunal Constitucional en STC 231/1991, de 10 diciembre, señala claramente que “*la segunda de las vulneraciones constitucionales denunciadas versa sobre el principio de la inalterabilidad de las resoluciones judiciales firmes, que es una exigencia del concepto mismo del poder jurisdiccional, concebido como el que los Jueces y Tribunales ejercen en el marco establecido por las Leyes –art. 117.3 de la CE– entre las que obviamente se incluyen las del orden procesal y además en lo que aquí interesa, constituye garantía mediante la cual el derecho a la tutela judicial, en conexión con el principio de seguridad jurídica, consagrada en el art. 9.3 de la CE, asegura a los que son o han sido partes en un proceso, que las resoluciones judiciales dictadas en el mismo que hayan alcanzado firmeza no serán alteradas o modificadas al margen de los cauces legales previstos (SSTC 159/1987, 119/1988 y 12/1989, entre otras)*”.

14 HUELÍN, J., “El derecho a la ejecución de las sentencias. El derecho a la invariabilidad e intangibilidad de los pronunciamientos judiciales”, *Cuadernos de Derecho Público*, número 10, 2000, págs. 57 y siguientes.

En definitiva, resulta evidente que si las sentencias que –según la CMT– se tratan de ejecutar con las nuevas propuestas de liquidación, ni directa ni indirectamente, sugieren que se deba proceder a girar una nueva liquidación y, menos aún, una compensación, las nuevas resoluciones y liquidaciones vulneran claramente el principio de seguridad jurídica y el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva en la modalidad del derecho a la intangibilidad, inmodificabilidad e invariabilidad de las resoluciones judiciales.

2.2.6. La reliquidación girada constituye un supuesto de fraude de ley para evitar cumplir con la ejecución de las Sentencias jurisdiccionales firmes

A mayor abundamiento, en nuestra opinión las reliquidaciones giradas (con compensación o sin ella) constituyen claramente un supuesto de **fraude de ley para abstraerse de cumplir con lo ejecutado jurisdiccionalmente**.

En este sentido, el art. 6.4 del Código Civil indica que *“los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”*.

Así, la CMT amparándose en la obligación que tiene la misma en emitir nuevas liquidaciones administrativas en sustitución de las anuladas a fin de no vulnerar las previsiones del art. 7.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, infringe con la reliquidación lo dispuesto en el ya mencionado art. 103.4 de la LJCA en cuya virtud **“serán nulos de pleno derecho los actos y disposiciones contrarios a los pronunciamientos de las sentencias, que se dicten con la finalidad de eludir su cumplimiento”**.

Es más, dicho fraude de ley podría incluso considerarse un fraude de ley procesal, que no es sino una faceta del general fraude de ley que proscribe el artículo 6.4 del Código Civil y que como reconoce la STS de 29 de diciembre de 2011 *“ha dado lugar a una jurisprudencia uniforme. Así, la sentencia de 18 de marzo de 2008, reiterando la de 9 de marzo de 2006 que a su vez cita la de 28 de enero de 2005 dice: «el fraude de ley requiere como elemento esencial, un acto o serie de actos que, pese a su apariencia de legalidad, violan el contenido ético de los preceptos en que se amparan, ya se tenga o no conciencia de burlar la Ley (sentencias, entre otras, de 17 de abril de 1997, 3 de febrero de 1998, 21 de diciembre de 2000). Se caracteriza (sentencias, entre otras, de 4 de noviembre de 1994, 23 de enero de 1999, 27 de mayo de 2001, 13 de junio de 2003) por la presencia de dos normas: la conocida, denominada “de cobertura”, que es la que se acoge quien intenta el fraude, y la que a través de ésta se pretende eludir, que es la norma denominada “eludible o soslayable”, amén que ha de perseguir un resultado contrario a lo ordenado o prohibido imperativamente (sentencia de 27 de marzo de 2001 y 30 de septiembre de 2002).*

Es claro, que no se requiere la intención, o conciencia, o idea dirigida a burlar la ley (sentencias de 17 de abril de 1997, 3 de febrero de 1998 y otras), pero es preciso que la Ley en que se ampara el acto presuntamente fraudulento no le proteja suficientemente (sentencia de 23 de febrero de 1993) y que la actuación se encamine a la producción de un resultado contrario o prohibido por una norma tenida como fundamental en la materia, y tal resultado se manifieste de forma notoria e inequívocamente (sentencias de 4 de noviembre de 1982 y 30 de junio de 1993)”.

En el mismo sentido se pronuncia la STS de 1 de julio de 2013 al manifestar que *“a lo anteriormente razonado, que puesto en relación con las circunstancias reseñadas en el fundamento jurídico primero justifica por sí solo la desestimación del recurso por abuso de derecho, mala fe procesal y fraude procesal de la parte recurrente, puede añadirse, más pormenorizadamente, lo siguiente:*

- 1º) Como declara la sentencia de esta Sala de 22 de febrero de 2013 (rec. 1352/10), «**aunque la astucia pueda ser una de las habilidades legítimamente desplegadas en el proceso, no es institucionalmente admisible reducir el proceso a un simple juego de astucia cuyo único objetivo sea perturbar a la parte contraria**».
- 2º) En la misma línea, **contraria a la astucia procesal como un fin en sí misma, se pronuncian también las sentencias de 18 de marzo de 2010 (rec. 2621/05) y 20 de diciembre de 2002 (rec. 4231/99)**".

Y es que no debe olvidarse que en nuestro derecho positivo es el art. 7.1 del Código Civil el que establece de un modo más expreso el principio de **buena fe** como exigencia con rango de norma jurídica legal diciendo: "los derechos deben de ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe".

A renglón seguido el art. 7.2 alude al **abuso de derecho** que muchos autores entienden no es sino una forma de mala fe (en la jurisprudencia por todas, véase la **STS de 12 de julio de 2004**) y así dispone el citado artículo: "la ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo. Toda acción u omisión que por la intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realice sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para un tercero, dará lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia del abuso".

Ambos preceptos definiendo el principio de buena fe en el campo del derecho sustantivo, definen igualmente el concepto elemental de **buena fe del campo procesal**, que no es sino el mismo axioma aplicado al proceso judicial.

La buena fe procesal, además, extiende su ámbito de aplicación **a todos los procesos y procedimientos y en cualquier fase del mismo** (cautelar, declarativa, ejecutiva) y a todos los intervinientes en él: juez, abogados, testigos..... y esto es así por la propia aplicación de la exigencia de buena fe contenida en el art. 11.1 de la LOPJ y en el art. 247 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (en adelante, la "**LEC**") que por aplicación del art. 4 de la misma es supletorio a todos los ordenes jurisdiccionales¹⁵.

En efecto, ya ciertas normas del derecho castellano exigían que: "en los juicios se ha de proceder siempre a estilo llano, verdad sabida y buena fe guardada".

Exigencias que surgen cuando el comercio y el mercantilismo hacen necesaria mayor agilidad a la que daba al proceso la regulación contenida hasta entonces en Las Partidas del Rey sabio en el tráfico jurídico y para compensar esa exigencia se impone la práctica de incluir en las normas procesales exigencias de buena fe que no pueden ser obviadas en beneficio de dicha agilidad procesal¹⁶.

Actualmente es el art. 24 de la Constitución el que al proclamar el derecho a la tutela judicial efectiva y a un proceso sin dilaciones indebidas, impone *de facto* a los litigantes el actuar de una forma que no obste a dichos derechos mediante una deslealtad que tuerza las normas, oculte los hechos maliciosamente, distorsione el proceso, en definitiva, exige la buena fe procesal.

15 GÓMEZ POZUETA, C. J., "La buena fe procesal", en el portal on-line *Noticias jurídicas*, marzo de 2009.

16 PICÓ I JUNOY, J., "El principio de la buena fe procesal y su fundamento constitucional", *Cuadernos de derecho judicial*, número 18, 2005, págs. 15-40.

Asimismo, no conviene olvidar aquellas normas que imponen expresamente la buena fe procesal, comenzando por la LOPJ que en su art. 11 dispone que:

1. *En todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe. No surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales.*
2. *Los Juzgados y Tribunales rechazarán fundadamente las peticiones, incidentes y excepciones que se formulen con manifiesto abuso de derecho o entrañen fraude de ley o procesal".*

De igual manera, el art. 247 de la LEC declara sin ambages en sus apartados 1 y 2 que: "1. Los intervinientes en todo tipo de procesos deberán ajustarse en sus actuaciones a las reglas de la buena fe.

2. *Los tribunales rechazarán fundadamente las peticiones e incidentes que se formulen con manifiesto abuso de derecho o entrañen fraude de ley o procesal".*

Y a continuación en su apartado 3 impone una serie de sanciones para castigar la conducta reproachable, diciendo que "si los Tribunales estimaren que alguna de las partes ha actuado conculcando las reglas de la buena fe procesal, podrán imponerle, en pieza separada, mediante acuerdo motivado, y respetando el principio de proporcionalidad, una multa que podrá oscilar de ciento ochenta a seis mil euros, sin que en ningún caso pueda superar la tercera parte de la cuantía del litigio.

Para determinar la cuantía de la multa el Tribunal deberá tener en cuenta las circunstancias del hecho de que se trate, así como los perjuicios que al procedimiento o a la otra parte se hubieren podido causar.

En todo caso, por el Secretario judicial se hará constar el hecho que motive la actuación correctora, las alegaciones del implicado y el acuerdo que se adopte por el Juez o la Sala".

Y es que si como señala con carácter genérico el Tribunal Supremo "no es institucionalmente admisible reducir el proceso a un simple juego de astucia cuyo único objetivo sea perturbar a la parte contraria", todavía tiene menor justificación si quien está empleando dicha astucia es una Administración Pública como es la CMT, toda vez que de acuerdo con el art. 103.1 de nuestra Constitución "**la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho**".

2.3. El auto de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 2014 en el que estima en parte el recurso de reposición planteado por el abogado del estado no motiva el cambio de criterio y vulnera el art. 14 de la Constitución en la aplicación de la ley por los tribunales

2.3.1. Planteamiento

Como se ha comentado al relatar los hechos, los distintos incidentes de ejecución de sentencia presentados ante la Audiencia Nacional están dando lugar a resoluciones y situaciones contradictorias, con claros cambios de criterio por parte de dicho Tribunal.

En efecto, sirvan de ejemplo las reliquidaciones de los ejercicios 2005 y 2007 en las que se han producido sorprendentes diferencias:

1. Así, en relación con la reliquidación de la TGO del ejercicio 2005 por parte de la CMT, la Audiencia Nacional en Auto de 5 de diciembre de 2013, tras relatar todos los hechos sucedidos hasta esa fecha en relación a esta controversia, estima parcialmente el incidente de ejecución de sentencia planteado por TESAU al señalar, en su fundamento de derecho segundo que ***“esta Sala considera que la liquidación nuevamente practicada incurre en la causa de nulidad ex art. 103.4 de la Ley Jurisdiccional*** [«4. Serán nulos de pleno derecho los actos y disposiciones contrarios a los pronunciamientos de las sentencias, que se dicten con la finalidad de eludir su cumplimiento»] y que dicha nulidad ha de ser declarada por esta Sala, al ser el órgano judicial que conoció en primera instancia del asunto resuelto en la sentencia ejecutoria respecto de la que se ha promovido el incidente que ahora se resuelve [art. 103, apartados 1 y 5, en relación con el art. 9 y concordantes, de la Ley Jurisdiccional].

Porque el organismo regulador ya había practicado liquidación en concepto de Tasa por autorizaciones generales y licencias individuales o general de operadores, correspondiente al ejercicio 2005, en el Expediente núm. 2003/1342. Y dicha liquidación fue anulada por el Tribunal Supremo [Sala 3ª, Sección 2ª] en sentencia de 22 de febrero de 2012 [Rec. Casación 1267/2009], «al no haber acreditado la CMT en las actuaciones que los ingresos procedentes de la exacción de la tasa controvertida guardan relación y equilibrio con los gastos inherentes a las actividades relacionadas con la expedición, gestión, control y ejecución de las autorizaciones generales y las licencias individuales, ...». Anulación que el Alto Tribunal declaró, pues, por razones de fondo, sin disponer en consecuencia la retroacción del expediente para la práctica de nueva liquidación por el concepto y ejercicio originariamente liquidados. Lo que hace que la liquidación sobrevenida, practicada tras la devolución del importe de la anulada por la sentencia anotada, viene a constituir un acto contrario a los pronunciamientos de dicha sentencia, y que viene a eludir su cumplimiento, lo que por disposición legal es causa de nulidad del mismo [art. 103.4 de la Ley Jurisdiccional]”.

Frente a dicho Auto, el Abogado del Estado planteó recurso de reposición reiterando la argumentación que en todo momento está defendiendo la Administración, si bien insistiendo especialmente, por un lado, en las normas legales rectoras de la exigencia y abono de la tasa y, por otro lado, en el enriquecimiento injusto que se produce a favor de TESAU.

Dicho recurso de reposición es desestimado por la Audiencia Nacional con fecha 21 de enero de 2014 indicándose en el fundamento de derecho segundo del mismo los motivos que llevan a ese tribunal a esa conclusión, a saber: ***“tales alegaciones se corresponden sustancialmente con las expuestas frente al incidente promovido y que fueron recogidas en el auto impugnado. Por lo que ya fueron examinadas por la Sala al dictar el mismo. Y en consecuencia, no aportándose razones que pudieran servir de fundamento para su modificación, procede mantener lo resuelto en aquel, por sus propios fundamentos. Pues partiendo de las consideraciones hechas en la sentencia ejecutoria y de lo establecido en los arts. 103 y 109 de la Ley Jurisdiccional, la Sala considera que la nueva liquidación incurre en la causa de nulidad ex art. 103.4 de la mentada Ley, cuya apreciación corresponde a esta Sala [art. 103, apartado 1 y 5, en relación con el art. 9 y concordantes de la Ley Jurisdiccional]. Como se puso de manifiesto en el auto impugnado, la anulación que el Tribunal Supremo pronunció fue por razones de fondo, sin disponer la retroacción del procedimiento para la práctica de una nueva liquidación, lo que impide practicar en cumplimiento de cuya sentencia una nueva liquidación. Siendo ello así, carece de fundamento sostener la vulneración de los arts. 103 y 109 de la Ley***

Jurisdiccional y de los arts. 228 y 229 de la Ley General Tributaria. Carente de fundamento ha de considerarse también la alegación de las normas legales rectoras de la exigencia y abono de la tasa de que se trata, puesto que ni una ni otro vienen impuestos por el pronunciamiento de la sentencia ejecutoria, cuyos fundamentos impiden aplicar al caso controvertido las razones expuestas por la Sala en los autos invocados en el recurso de reposición, al tener que acomodarse la Sala a los concretos términos de la sentencia ejecutoria. Finalmente, la anulación de las liquidaciones originarias y la devolución de lo ingresado por la entidad operadora en su cumplimiento, no comportan un enriquecimiento injusto de una de las partes de la relación jurídico-tributaria en perjuicio de la otra, sino que la anulación se produjo en el ejercicio de la potestad jurisdiccional como consecuencia del recurso jurisdiccional entablado por el obligado tributario en el ejercicio, a su vez, de su derecho a la tutela judicial, siendo la devolución consecuencia de la ejecución del fallo [art. 118 CE]. No cabe, por tanto, apreciar la existencia de un enriquecimiento sin causa o desprovisto de justificación".

Finalmente, frente a este nuevo Auto, la Abogacía del Estado ha interpuesto recurso de casación, escrito que le ha sido comunicado a TESAU mediante Diligencia de Ordenación de fecha 10 de febrero de 2014, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

2. Por el contrario, en relación con la reliquidación de la TGO del ejercicio 2007 por parte de la CMT, la Audiencia Nacional, si bien al principio siguió los mismos razonamientos expuestos para la reliquidación de la TGO del ejercicio 2005 que acabamos de ver, lo cierto es que recientemente ha cambiado radicalmente de criterio en el Auto de fecha 6 de marzo de 2014.

En efecto, en un primer momento, el *iter* seguido por la Audiencia fue el mismo que en el caso del ejercicio de 2005. Así, tras instarse por TESAU el 31 de octubre de 2013 un incidente de ejecución de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de noviembre de 2012, la Audiencia Nacional acordó a través de Auto de 21 de enero de 2014 estimar el mismo acordando **"declarar la nulidad del Acuerdo adoptado por el Consejo de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones con fecha 30 de julio de 2013 y, por tanto, la liquidación tributaria aprobada mediante dicho Acuerdo. Y se proceda a devolver a la entidad recurrente el importe de la liquidación por la TGO 2007 anulada"**. Y para llegar a esa conclusión se remite íntegramente a los razonamientos del Auto de la Audiencia Nacional de 5 de diciembre de 2013 dictado respecto a la liquidación de 2005 y al que acabamos de hacer referencia.

Frente al Auto de 21 de enero de 2014 el Abogado del Estado interpone con fecha 30 de enero de 2014 recurso de reposición reiterando los argumentos de los que siempre hace uso y la Audiencia Nacional, sorprendentemente, y sin una justificación y motivación suficiente y adecuada, toda vez que el Abogado del Estado no aporta nuevos argumentos en el recurso de reposición a los que ya había expuesto, cambia su criterio dictando el Auto de fecha 6 de marzo de 2014 en el que estima en parte el recurso de reposición planteado por el Abogado del Estado.

Así, tras reconocer abiertamente y sin pudor alguno en su fundamento de derecho segundo que **"es cierto que recientemente, al menos en Autos de 21 de enero de 2014 –recurso 240/2007- y 27 de enero de 2014 –recurso 512/2006- al resolver sendos recursos de reposición del Abogado del Estado, en supuestos de ejecución definitiva también respecto a liquidaciones de la Tasa General de Operadores –ejercicios 2004 y 2005- en ejecución de sendas Sentencias del Tribunal Supremo"** se ha estimado la no procedencia de las reliquidaciones por incurrir en la causa de nulidad ex art. 103.4 de la LJCA, sin embargo, en su fundamento

de derecho tercero y sin justificación aparente alguna cambia de criterio diciendo que “la resolución de la impugnación del TEAC en esta materia de la Tasa General de Operadores atendida la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de julio de 2011, las distintas sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (entre otras, de 15 de febrero de 2012 –recurso nº 5033/2004-, 16 de febrero de 2012 –recurso nº 325/2006-, 9 de febrero de 2012 –recurso nº 4839/2006-, 9 de febrero de 2012 –recurso nº 5288/2008- y 22 de febrero de 2012 –recurso nº 1267/2009-) y las que a continuación ha dictado esta Sala, han dado lugar a problemas de ejecución que penden de los distintos recursos de casación interpuestos contra los autos hasta ahora dictados en supuestos de ejecución definitiva y, en este momento, de distintos recursos de reposición ante esta misma Sala en los casos de ejecución provisional. **Y sin duda, los autos reseñados merecen ahora ser objeto de algunas matizaciones.**

Este Tribunal acordó la ejecución provisional de la sentencia solicitada por la actora en tanto que sustentaba el recurso de casación, y por su propia definición o denominación se infiere, se trata de una ejecución anticipada de la sentencia no firme. Pero dicha sentencia anulaba la liquidación, y en el auto de ejecución se acordaba la devolución del importe de la liquidación anulada y en ningún momento se acordaba la práctica de una nueva liquidación y de una subsiguiente compensación. Así se acordó y así Telefónica de España, S.A.U. había presentado garantía suficiente para garantizar la ejecución provisional acordada.

Es cierto también que el Tribunal Supremo ha señalado en su Sentencia de 19 de noviembre de 2012 –recurso de casación en interés de la ley 1215/2011- que es doctrina legal la siguiente: «la estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia» (y en términos parecidos la también citada Sentencia de 20 de diciembre de 2012 –recurso 5563/2011-), por lo que alguna de las afirmaciones recogidas en los autos impugnados deben interpretarse conforme a esta doctrina legal y deberá en cada caso examinarse el alcance de la nueva liquidación que se practique, y, en su caso, si la CMT acredita en las actuaciones que los ingresos procedentes de la exacción de la tasa controvertida guardan relación y equilibrio con los gastos inherentes a las actividades relacionadas con la expedición, gestión, control y ejecución de las autorizaciones generales y licencias individuales; en definitiva, sobre la base de los postulados establecidos por las sentencias del TS para que exista una correlación entre el importe de la tasa y el monto total de los gastos en los que ha incurrido la CMT.

Aquí el Abogado del Estado manifiesta que se han vulnerado los arts. 103 y 109 de la LJCA y que es improcedente el incidente de ejecución planteado por la actora. Se dice en el recurso que se ha practicado una nueva liquidación por la CMT el 30 de julio de 2013 y si ha de ser combatida ésta por la vía contencioso-administrativa previa la oportuna reclamación económico-administrativa. Alega que las normas legales imponen a la Administración la obligación de exigir la tasa de operadores, y a éstos a pagarla cuando utilicen los servicios correspondientes. La sentencia de este recurso de 19 de noviembre de 2012 anuló la liquidación inicialmente practicada por no estimar acreditado el cumplimiento del principio de proporcionalidad entre ingresos y gastos, pero ello no supone que la tasa no siga estando vigente. La CMT ha de proceder por exigencias de la Ley a practicar una nueva liquidación sobre la base de los postulados establecidos por las diferentes sentencias del Tribunal Supremo. Además, el auto recurrido vulnera la doctrina de la refacturación empleada en casos muy similares

y al rechazar la refacturación de la tasa a pesar de haberse prestado el servicio, el auto produce un enriquecimiento injusto a la entidad operadora.

La entidad Telefónica de España, S.A.U., en su escrito de oposición al recurso de reposición viene a recordar la existencia de un auto de fecha 6 de junio de 2013 de ejecución provisional de la sentencia de 19 de noviembre de 2012. Y la CMT no ha llevado a cabo la ejecución provisional puesto que lo único que ha hecho es una nueva liquidación y ha acordado una compensación con la cuantía de las cantidades a devolver. Existe una incorrecta ejecución de sentencia y una improcedente nueva liquidación. Y no existe enriquecimiento injusto.

Así, no cabe duda de que la obligación de motivar las sentencias -o, más extensivamente, todas las resoluciones judiciales- responde a una exigencia íntimamente relacionada con los principios propios de un Estado de Derecho (art. 1.1 de la Constitución)

Hay que volver a insistir en que estamos ante un incidente de ejecución provisional en el que no cabe más que una exacta y concreta ejecución de la sentencia dictada, que ha sido recurrida en casación ante el Tribunal Supremo, y por tanto no es firme.

Pues bien, en este momento y en este incidente, no cabe examinar y pronunciarse expresamente sobre la resolución de la CMT de 30 de julio de 2013 acordando la nueva liquidación de la Tasa General de Operadores del ejercicio 2007 -en particular las consideraciones atinentes a la necesidad de aplicación del principio de equivalencia y a la contabilidad analítica correspondiente a dicho ejercicio (Fundamentos de Derecho Séptimo y Octavo)- cuya valoración y, en su caso, si se ajusta al cumplimiento de la doctrina que aparece sentada en la STJUE de 21 de julio de 2011 y en las Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 2012 -recurso nº 5033/2004-, 16 de febrero de 2012 -recurso nº 325/2006-, 9 de febrero de 2012 -recurso nº 4839/2006-, 9 de febrero de 2012 -recurso nº 5288/2008- y 22 de febrero de 2012 -recurso nº 1267/2009-, así como en la sentencia de cuya ejecución provisional se trata ahora, ofrece dudas razonables y que, al menos merecen ser examinadas con plenitud, en sede económico-administrativa y, en su caso, ulteriormente, en sede contencioso-administrativa.

En definitiva, al haberse practicado una nueva liquidación deberá ser discutida su procedencia o improcedencia en otro procedimiento ajeno al que nos ocupa, y no en incidente de ejecución provisional limitado al estricto contenido de la sentencia. Pero entrar ahora sobre esta alegación es desviar el contenido de lo que debe ser un incidente de ejecución provisional, esto es, la ejecución de lo que dice la sentencia sin tratar de impedir esa ejecución con nuevas liquidaciones y compensaciones, que han de ser examinadas en sede adecuada”.

Por tanto, este nuevo Auto intenta, sorprendentemente, amparar su cambio de criterio en la famosa Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012, que permite lo que vulgarmente se ha conocido como el “ tiro doble ” a efectos de poder girar una nueva liquidación, con posterioridad al haberse anulado una primera liquidación siempre y cuando no haya prescrito el derecho de la Administración a

hacerlo¹⁷. Y decimos sorprendentemente pues dicha sentencia no es nueva, y no se trata de un argumento innovador por parte del Abogado del Estado ni tampoco para la Audiencia Nacional, sino que, por el contrario y como ya es consciente dicho Tribunal, ha sido objeto constante de debate en esta controversia entre TESAU y la CMT tal y como se demuestra el hecho de que la misma haya sido mentada, como ya hemos visto, en las reliquidaciones giradas por la CMT y combatida por TESAU, tanto en las alegaciones a las propuestas de nuevas liquidaciones, como en los distintos incidentes de ejecución de sentencias ante la propia Audiencia Nacional en los que sí que se estimaron las pretensiones de TESAU.

Y las consecuencias para TESAU de dicho giro en los acontecimientos resultan ciertamente traumáticas toda vez que reenvía el análisis de las reliquidaciones a la reclamación económico-administrativa previa al recurso contencioso-administrativo lo que puede suponer un plazo de hasta diez años más para obtener una resolución judicial firme respecto de estas nuevas liquidaciones.

Como consecuencia de este cambio de criterio, en este caso ha sido la propia TESAU la que ha preparado recurso de casación contra el Auto de fecha 6 de marzo de 2014.

Pues bien, siendo esto así, en nuestra opinión el Auto de fecha 6 de marzo de 2014 infringe de dos maneras diversas, aunque conexas, el ordenamiento jurídico, a saber: en primer lugar, conculca la obligación de motivar las resoluciones, sobre todo, en aquellos supuestos en los que se produce un cambio sustancial en lo decidido hasta ese momento en supuestos idénticos por el mismo Tribunal; y en segundo lugar, vulnera el deber de los Tribunales de respetar sus propios precedentes, como consecuencia de la extensión del art. 14 de la Constitución a la igualdad en la aplicación de la Ley.

2.3.2. La ausencia de motivación del Auto de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 2014 en este cambio de criterio jurisprudencial

Prescribe el art. 248.2 de la LOPJ que *"los autos serán siempre fundados y contendrán en párrafos separados y numerados los hechos y los razonamientos jurídicos y, por último, la parte dispositiva. Serán firmados por el Juez, Magistrado o Magistrados que los dicten"*

De igual modo, el art. 208.2 de la LEC al tratar la forma de las resoluciones judiciales indica que *"los decretos y los autos serán siempre motivados y contendrán en párrafos separados y numerados los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en los que se base la subsiguiente parte dispositiva o fallo"*.

En el contexto de la Constitución Española, y como ya hemos visto a lo largo del presente trabajo, la norma que consagra el derecho a la tutela judicial efectiva es el art. 24. No obstante, este precepto no hace ninguna explícita referencia al derecho a la motivación, si bien es cierto que la misma jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en

17 Recientemente el mismo Tribunal Supremo ha matizado su doctrina anterior limitando en su Sentencia de 15 de junio de 2015 (recurso nº 1551/2014) el alcance procedimental de la doctrina del "tiro único" integrando sus efectos en el procedimiento de ejecución de sentencias. Así las cosas, cuando una sentencia judicial anule una liquidación de la Administración Tributaria y ésta dicte una nueva –como sucede en el caso que nos ocupa–, no lo podrá hacer a través de un nuevo procedimiento administrativo, sino como integrante del ámbito de la ejecución de sentencias, esto es, según el procedimiento de la Ley 29/1998 de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Este criterio resulta favorable al contribuyente en tanto limita en gran medida las posibilidades de actuación de la Administración respecto del dictado de la nueva liquidación, que no podrá actuar con las plenas facultades que le permitiría un nuevo procedimiento administrativo sino con las que se le asignen como una parte más dentro del procedimiento contencioso-administrativo.

numerosas ocasiones, ha recordado que *"la obligación de motivar [...] forma parte del derecho fundamental de los litigantes a la tutela judicial efectiva, garantizado en el art. 24.1 CE"* (STC 24/1981, de 14 de julio y STC 36/2006, de 13 de febrero, entre otras).

Sin embargo, la Constitución proclama formalmente la "obligación de motivar" en el art. 122.3 según el cual *"las sentencias serán siempre motivadas"*. A este respecto, la sola referencia a un tipo de resolución judicial –*"las sentencias"*– parece delimitar demasiado¹⁸ el ámbito de aplicación de esta obligación que interesa a los integrantes del Poder Judicial y, en forma de derecho, a las partes procesales.

Aun así, nadie considera que el derecho a la motivación quede limitado sólo a ese estrecho ámbito, pues sólo una lectura superficial del texto constitucional español podría llevarnos a esta conclusión.

En realidad, la necesidad de motivar todas las resoluciones judiciales, y no sólo las sentencias, responde a una exigencia que emana del principio de legitimación democrática del poder judicial y, además, en ella se sustancia la proscripción de la indefensión.

Así, no cabe duda de que la obligación de motivar las sentencias -o, más extensivamente, todas las resoluciones judiciales- responde a una exigencia íntimamente relacionada con los principios propios de un Estado de Derecho (art. 1.1 de la Constitución) y, particularmente, con el carácter vinculante que para Jueces y Magistrados tiene la Ley, a cuyo imperio están sometidos en el ejercicio de su potestad jurisdiccional (arts. 117.1 y 117.3 de la Constitución).

En este sentido, la motivación sirve para demostrar que el fallo representa una decisión razonada en términos jurídicos y no un simple y arbitrario acto de voluntad de quien está llamado a juzgar.

Por otra parte, la obligación de explicitar la lógica jurídica que subyace a una resolución judicial, tiene un alcance subjetivo, formando parte del derecho fundamental de los litigantes a la tutela judicial efectiva, garantizado en el art. 24.1 de la Constitución (STC 24/1990, de 15 de febrero), pues, **a través de la motivación, se hace posible la fiscalización de todo proceso de interpretación y aplicación del Derecho, que los órganos jurisdiccionales llevan a cabo en el desarrollo de sus funciones constitucionalmente establecidas.**

En este sentido, la STC 118/2006, de 24 de abril describe puntualmente todas las funciones desarrolladas por el derecho/obligación a la motivación. Particularmente interesante es la alusión que dicha sentencia realiza respecto al derecho de defensa. En efecto, el Tribunal Constitucional recuerda que **el derecho a la motivación permite a los justiciables conocer los criterios jurídicos en los que se fundamenta la decisión judicial, y, en definitiva, actúa como instrumento preventivo de la arbitrariedad en el ejercicio de la jurisdicción**¹⁹.

18 En efecto, otra formulación hubiera sido más oportuna, como por ejemplo la adoptada por el art. 111.6 de la Constitución italiana, que, al hacer referencia a todas las resoluciones judiciales en general (*"Tutti i provvedimenti giurisdizionali devono essere motivati"*) puede considerarse más exhaustiva.

19 MILIONE, C., "El derecho a la motivación de las resoluciones judiciales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y el derecho a la claridad: reflexiones en torno a una deseada modernización del lenguaje jurídico", en el *XI Congreso de la Asociación de Constitucionalistas de España* bajo el rótulo genérico "La tutela judicial de los derechos fundamentales", febrero de 2013.

Pues bien, siendo esto así, en nuestro caso el Auto de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 2014 no motiva adecuadamente su cambio de criterio toda vez que **basa dicho cambio única y sorprendentemente en la comentada Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012.**

En efecto, señala claramente dicho Auto *“es cierto también que el Tribunal Supremo ha señalado en su Sentencia de 19 de noviembre de 2012 –recurso de casación en interés de la ley 1215/2011- que es doctrina legal la siguiente: «la estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia»* (y en términos parecidos la también citada Sentencia de 20 de diciembre de 2012 –recurso 5563/2011-), por lo que alguna de las afirmaciones recogidas en los autos impugnados deben interpretarse conforme a esta doctrina legal y deberá en cada caso examinarse el alcance de la nueva liquidación que se practique”.

Y, a pesar de poder resultar reiterativos, insistimos en nuestra sorpresa ya que dicha sentencia no es nueva, y no acaba de ser traída a colación como doctrina novedosa por parte del Abogado del Estado ni para la Audiencia Nacional, sino que, por el contrario y como ya sabía dicho Tribunal, ha sido objeto constante de debate en esta controversia entre TESAÚ y la CMT tal y como se demuestra el hecho de que la misma haya sido mentada, como ya hemos visto, en las reliquidaciones giradas por la CMT y combatida por TESAÚ, tanto en las alegaciones a las propuestas de nuevas liquidaciones, como en los distintos incidentes de ejecución de sentencias ante la propia Audiencia Nacional en los que sí que se estimaron las pretensiones de TESAÚ. Aún más, dicha Sentencia ya había sido analizada por la propia Audiencia Nacional (pues es constante su cita por parte del Abogado del Estado y la CMT) al estudiar las reliquidaciones de los años 2004 y 2005 en sus correspondientes incidentes de ejecución de sentencias y, en esos casos, como la propia Audiencia reconoce se desestimaron las alegaciones de la CMT basadas en dicha Sentencia mediante los Autos de 21 de enero de 2014 –recurso 240/2007- y 27 de enero de 2014 –recurso 512/2006-, aceptándose el cauce del incidente de ejecución de sentencia como el cauce adecuado para analizar las reliquidaciones toda vez que vulneraban lo dispuesto en el art. 103.4 de la LJCA.

Por ello, no acertamos a comprender cuál es la razón de ese cambio tan radical. ¿Dónde se encuentra la justificación o motivación que debe llevarnos a interpretar ahora las afirmaciones de los autos impugnados conforme a la doctrina legal de la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012, debiendo, asimismo, en cada caso examinarse el alcance de la nueva liquidación que se practique?

2.3.3. El Auto de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 2014 conculca el deber de los Tribunales de respetar sus propios precedentes, como consecuencia de la extensión del art. 14 de la Constitución a la igualdad en la aplicación de la Ley

Por otra parte, resulta evidente que el Auto de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 2014, con su brusco e injustificado cambio de parecer jurídico, conculca el deber de los Tribunales de respetar sus propios precedentes, como consecuencia de la extensión del art. 14 de la Constitución a la igualdad en la aplicación de la Ley.

La cuestión no es baladí pues como ha señalado una posición muy cualificada de la doctrina científica *“dado que la jurisprudencia complementa la ley, constituye su forma de aplicación, cuando el cambio de criterio jurisprudencial comporta una vulneración de principios constitucionales de garantía, produce efectos discriminatorios o conlleva*

la modificación de la situación de confianza consolidada en función de la cual se ha podido actuar, se deberá tener en cuenta esta circunstancia, no para la no aplicación de la nueva jurisprudencia, sino para la valoración que la actuación de buena fe apoyada en una jurisprudencia errónea y después modificada puede tener para el reconocimiento de efectos derivados de los actos o conductas correspondientes en aplicación de principios constitucionales como los de garantía, seguridad jurídica, retroactividad de la norma posterior más favorable, prohibición de la arbitrariedad (por ejemplo, en el cumplimiento de los requisitos formales para interponer un recurso, eximirse de la condena en costas o realizar válidamente un acto procesal o en la aplicación de una norma penal con arreglo a varias etapas en su interpretación jurisprudencial respetando el principio de certeza de la ley penal y efecto retroactivo de la norma penal posterior más favorable)²⁰.

La Audiencia Nacional, con su reciente Auto de 6 de marzo de 2014, no ha mantenido una posición coherente y, en consecuencia, conculca el deber de los Tribunales de respetar sus propios precedentes

En este sentido, nuestro Tribunal Constitucional se ha mostrado claro al respecto. Así, en la STC 144/1988, de 12 julio, pone de relieve que **"en otro plano, en el de la aplicación, la igualdad ante la Ley obliga a que ésta sea aplicada efectivamente de modo igual a todos aquellos que se encuentran en la misma situación, sin que el aplicador pueda establecer diferencia alguna en razón de las personas o de circunstancias que no sean precisamente las presentes en la norma"**.

De igual modo se ha expresado nuestro Tribunal Supremo en la STS. de 22 de julio de 1994 que en su fundamento jurídico tercero afirma que **"cuando la jurisprudencia ha fijado una determinada interpretación legal, debe ésta ser mantenida, en aras de la certidumbre y seguridad de la relaciones jurídicas, en tanto no se demuestre, por modo indubitable, la antinomia de ella con el verdadero contenido de la ley; circunstancias estas que no se dan en el presente caso"**.

Así, y como señala el Tribunal Constitucional en la STC 188/1998, de 28 de septiembre **"para apreciar la existencia de una desigualdad en la aplicación de la ley se requiere que las resoluciones que se contrastan hayan sido dictadas por el mismo órgano judicial (SSTC 134/1991, 183/1991, 245/1994, 285/1994, 104/1996) y que hayan resuelto supuestos sustancialmente iguales (SSTC 79/1985, 27/1987, 140/1992, 141/1994, 165/1995), junto con la ausencia de toda motivación que justifique en términos generalizables el cambio de criterio. Se trata, en fin de excluir la arbitrariedad o la inadvertencia, así como de establecer diferencias tomando en consideración no criterios generales, sino circunstancias personales o sociales de las partes que no debieran serlo (SSTC 49/1985, 120/1987, 160/1993, 192/1994, 105/1996, 96/1997, 132/1997)".** En igual sentido véanse la STC 37/2001, de 12 de febrero y la STC 239/2000, de 16 de octubre.

Ello ha de complementarse con lo dispuesto en la STC 11/1995, de 16 de enero en la que recuerda que **"respecto a la vulneración de precedentes, han de excluirse de entrada, como infracción del derecho a la igualdad en aplicación de ley, las resoluciones que la demandante menciona como procedentes de órganos judiciales distintos a los que han enjuiciado los hechos. Según reiterada jurisprudencia constitucional, para que pueda apreciarse la denunciada vulneración, es necesario que las resoluciones a comparar procedan del mismo órgano judicial (SSTC 126/1988,**

20 XIOL RÍOS, J. A., "Notas sobre la jurisprudencia", en FERRERES, V. y XIOL RÍOS, J. A., *El carácter vinculante de la jurisprudencia*, Fundación Coloquio Jurídico Europeo, Madrid, 2009, págs. 81-132.

132/1988, 260/1988, 146/1990, entre otras muchas). Pero con relación a estas últimas, la demandante no ha aportado término de comparación alguno y como la Sección Tercera de este Tribunal recordó a la recurrente en su providencia de 7 de marzo de 1994, en la que acordó no acceder a la práctica de la prueba solicitada, recae sobre quien esgrima la desigualdad la carga de aportar los precedentes de los que la resolución atacada se ha separado, exigencia que no queda cubierta citando cualquier precedente o uno aislado, sino una concreta y definida orientación jurisprudencial de la que sean predicables los rasgos de generalidad, continuidad y firmeza (SSTC 152/1989, 159/1989, 12/1991, entre otras muchas)".

En idéntico sentido se ha manifestado la STC 181/1987, de 13 de noviembre diciendo que "en muy numerosas ocasiones se ha pronunciado este Tribunal respecto de las consecuencias del principio de igualdad proclamado en el art. 14 de la Constitución, en relación con la aplicación de las normas jurídicas por los órganos jurisdiccionales en casos sustancialmente iguales. A partir de nuestra Sentencia 8/1981, de 30 de marzo, hemos mantenido como regla general que en la aplicación jurisdiccional de la Ley puede existir vulneración del principio de igualdad cuando por un mismo órgano judicial un mismo precepto se aplique en casos iguales con notoria desigualdad por motivaciones arbitrarias, esto es, no fundadas en razones jurídicamente atendibles. Esta regla ha sido continuamente precisada y matizada, con ocasión de los casos concretos que han venido planteándose, señalando así el Tribunal que cuando un órgano jurisdiccional entienda que debe apartarse de sus resoluciones precedentes tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable (STC 49/1982, de 14 de julio); que esa fundamentación debe reflejar una deliberada modificación de criterios de interpretación de la legalidad hasta entonces mantenidos, apreciable mediante cualquier elemento de juicio externo (STC 142/1985, de 23 de octubre) siendo suficiente que el cambio de criterio sea manifiesto, aunque no necesariamente en forma expresa (STC 66/1985, de 9 de diciembre) y, en consecuencia, será posible excluir la vulneración del principio de igualdad, como reiteramos en nuestra Sentencia 66/1987, de 21 de mayo, aun en ausencia de una motivación expresa, siempre que la resolución finalmente dictada no aparezca como fruto de un mero voluntarismo selectivo frente a casos anteriores resueltos de modo diverso, sino como solución genérica y aplicable en casos futuros".

Pues bien, en el presente caso se cumplen todos los presupuestos a los que se refieren las Sentencias del Tribunal Constitucional. Así, tanto los Autos de 21 de enero de 2014 y 27 de enero de 2004 relativos a la TGO de los ejercicios 2004 y 2005 como el Auto de 6 de marzo de 2014 referente a la TGO del ejercicio 2007 han sido dictados por el mismo órgano judicial, la Sección 7 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. Además, en todos los casos se trata de incidentes de ejecución de sentencias que versan sobre supuestos idénticos, la procedencia o no de las reliquidaciones de la TGO, y finalmente, y como ya hemos expuesto, el cambio de criterio injustificado entre uno y otros resulta evidente.

De hecho, y como ya hemos visto, la propia Audiencia Nacional reconoce este cambio en su Auto cuando señala que "es cierto que recientemente, al menos en Autos de 21 de enero de 2014 –recurso 240/2007- y 27 de enero de 2014 –recurso 512/2006- al resolver sendos recursos de reposición del Abogado del Estado, en supuestos de ejecución definitiva también respecto a liquidaciones de la Tasa General de Operadores –ejercicios 2004 y 2005- en ejecución de sendas Sentencias del Tribunal Supremo" se ha estimado la no procedencia de las reliquidaciones por incurrir en la causa de nulidad ex art. 103.4 de la LJCA.

Ahora bien, no se debe obviar que algunas otras Sentencias del Tribunal Constitucional han exigido el requisito adicional de la alteridad en los supuestos contrastados, esto es, de "la referencia a otro" exigible en todo alegato de discriminación en aplicación de la Ley, excluyente de la comparación consigo mismo. En este sentido, en la STC 64/2000 se dice que, al haberse aplicado la sentencia de contraste a la misma empresa –como ocurre en nuestro

caso al ser siempre TESAU la destinataria de los Autos contradictorios-, tampoco sería posible entender que se ha incurrido en una infracción del principio de igualdad, puesto que para ello es preciso que concurra el requisito de la alteridad. Igualmente, la STC 150/1997 de 29 de septiembre, rechaza la alegación del principio de igualdad en la aplicación de la Ley en recurso de amparo interpuesto contra auto de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, que inadmite recurso de revisión contra sentencia de condena, sobre la base de tres motivos: la resolución de contraste no se ocupa de un supuesto idéntico, no procede del mismo órgano judicial, y, finalmente, no supondría un trato desigual de otra persona: *"la recurrente dice que ha sufrido un trato desigual no en relación con otra persona sino respecto de sí misma en un asunto similar; esta pretensión incumple el requisito de alteridad exigible a todo alegato relativo a la vulneración del derecho a la igualdad de trato"*.

Ello no obstante, en nuestra opinión el requisito de la alteridad, no resulta estrictamente necesario y, además, carece de lógica pues, por una parte son numerosas las Sentencias del Tribunal Constitucional que no enumeran dicha causa como requisito esencial para que se produzca la conculcación del art. 14 de la Constitución. Así, por ejemplo, la STC 90/1993, de 15 de marzo señala claramente que *"este Tribunal se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre los requisitos o condiciones para poder apreciar la lesión del principio de igualdad en la aplicación de la Ley por parte de los órganos judiciales garantizado por el art. 14 CE (SSTC 66/1987, 102/1987, 161/1989, 126/1992, 218/1992, 235/1992, entre otras muchas). Según la doctrina que emana de esas decisiones, para que se dé una vulneración de aquel principio, es preciso que concurren al menos tres requisitos, que en síntesis son: que las resoluciones contradictorias provengan del mismo órgano judicial, que los supuestos en ellas resueltos guarden entre sí, una identidad sustancial, y, por último, que la resolución en que se produce el cambio de criterio que se recurre en amparo no ofrezca fundamentación adecuada que justifique dicho cambio, a fin de excluir tanto la arbitrariedad como la inadvertencia del mismo por los justiciables"*.

Los dos primeros requisitos concurren sin duda en el presente caso. En efecto, en ambas Sentencias es el mismo órgano judicial -aunque cambió uno de los Magistrados miembros de la Sala entre una y otra resolución- y los supuestos de hecho analizados guardan entre sí una identidad sustancial.

Sin embargo, merece un más detenido análisis la cuestión de si concurre también el tercer requisito, esto es, la motivación del cambio de pronunciamiento producido en la Sentencia que ahora se recurre.

Hemos dicho recientemente (STC 235/1992) que, para apreciar la existencia de vulneración del art. 14 CE en casos como el presente, *es imprescindible que la diferencia de tratamiento respecto de situaciones similares sea arbitraria, sin que resulte justificada por un cambio de criterio que pueda reconocerse como tal, fruto de una variación en la interpretación de la Ley que responda a una reflexión del Juzgador ajena a una finalidad discriminatoria. De modo que se excluye la vulneración del principio de igualdad cuando la resolución finalmente dictada no aparezca como resultado de un mero voluntarismo selectivo frente a casos anteriores resueltos de modo diverso (STC 48/1987), sino que la decisión adoptada lo sea como una decisión genérica, es decir, válida no sólo para la resolución del caso en cuestión, sino para decidir en casos semejantes (STC 66/1987). Ello exige, además, que el criterio respecto del cual se aleje la Sentencia comparada integre una línea jurisprudencial cierta y consolidada (SSTC 48/1987 y 108/1988), de la cual viene a apartarse, de manera arbitraria o selectiva, la Sentencia a la que se atribuye la vulneración del principio de igualdad*.

Estos requisitos deben exigirse de manera estricta, pues de otro modo, por la vía del principio de igualdad en la aplicación de la Ley se estaría en realidad desvirtuando la función, que la Constitución (art. 117.3.º) encomienda en exclusiva a Jueces y Tribunales, de interpretación y aplicación de la legalidad ordinaria; y ha de admitirse que ésta pueda

evolucionar, pues no se puede exigir al órgano judicial la vinculación permanente a sus precedentes, máxime cuando éstos puedan haber llevado a cabo una aplicación incorrecta de la normativa aplicable". En sentido análogo, véase la STC 100/1993, de 22 de marzo.

Pero es que además, por otra parte, nuestra doctrina más autorizada, entre ellos el profesor BERCOVITZ, ha señalado contundentemente que *"es deseable pues que el Tribunal Constitucional recupere sus esencias originarias en esta materia y contribuya con ello a una mayor satisfacción del derecho a la igualdad de los españoles, que, por cierto, tampoco tiene que quedar sometido al requisito de la alteridad. Una vez más, recurriendo a lo que es exigible recabar del ciudadano de un Estado de Derecho, por resultar comprensible para él, habrá que decir que no parece posible que acepte pacíficamente que un mismo Tribunal le juzgue en ocasiones sucesivas de forma contradictoria, razonándole que ello no es contrario al artículo 14 CE, puesto que no ha sido tratado peor que otro, sino que ha recibido un trato peor de lo que él mismo recibió anteriormente. Se trata de un juego de palabras o razonamiento formal ciertamente ingenioso, pero que choca frontalmente con el respeto que los ciudadanos merecen por parte de la Justicia. Ésta debe estar alejada lo más posible de la casualidad o del azar"*²¹.

Por tanto, parece claro que lo único que se pide a los Tribunales es un mínimo de coherencia integrando una línea jurisprudencial cierta y consolidada. En efecto, tal y como nuestra doctrina ha expresado de manera tan brillante al explicar algunos principios de Filosofía del Derecho en los que se asienta el concepto de jurisprudencia *"en DWORKIN esta idea se manifiesta en el reconocimiento de la coherencia como fundamento de la teoría de la justificación: la sociedad tiene obligaciones de imparcialidad hacia sus miembros y los funcionarios deben poner en práctica esta responsabilidad mediante la defensa de los principios, los cuales, como cartas de triunfo, prevalecen sobre los fines sociales y económicos que deben tratar de conseguir los poderes políticos. El Derecho ha de interpretarse como integridad: las decisiones judiciales deben reflejar que forman parte de un esquema de principios capaces de volver coherente la práctica jurídica de la comunidad. El juez es un hombre fuerte, Hércules, capaz de hacer frente a los deseos coyunturales de la sociedad política en aras de los principios que se desprenden del sistema jurídico interpretados como una realidad inspirada en criterios de integridad y coherencia"*²².

En conclusión, y a la luz de lo expuesto, resulta claro que la Audiencia Nacional, con su reciente Auto de 6 de marzo de 2014, no ha mantenido una posición coherente y, en consecuencia, conculca el deber de los Tribunales de respetar sus propios precedentes, como consecuencia de la extensión del art. 14 de la Constitución a la igualdad en la aplicación de la Ley, al cambiar caprichosa e injustificadamente de criterio.

2.4. Aspectos sustantivos de la liquidación de la tasa general de operadores

La Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones, dedica un único artículo 49 (título VIII) a los "principios aplicables a las tasas en materia de telecomunicaciones", así como un anexo I (lo que nos invita a cuestionar seriamente la naturaleza jurídica de dicha disposición "adjunta"), delegando en puridad a una norma reglamentaria la regulación de todos los elementos de cuantificación del tributo ex Real Decreto 1620/2005, de 30 de diciembre.

21 BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R., "El artículo 14 de la Constitución en la aplicación de la ley por los Tribunales", *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, número 5, 2001, págs. 55-78.

22 Cfr. XIOL RÍOS, J. A., *op. cit.*

Pues bien, la citada Ley 32/2003 y el anexo I, tras mencionar los principios generales en materia de tasas se limita a enumerar diversas tasas a las que están sometidas las operadoras de telecomunicaciones entre las que se encuentra la TGO.

La propia Exposición de motivos así como el art. 49 del citado cuerpo legal hacen referencia a los principios aplicables a todas las tasas en materia de telecomunicaciones que deben satisfacer los operadores y los titulares de derechos de uso del dominio público radioeléctrico o de recursos de numeración. El fundamento jurídico de la tasa general de operadores podría encontrarse en el principio clásico de provocación de costes, pretendiendo cubrir los gastos administrativos que ocasionan la gestión, control y ejecución del régimen establecido en dicha Ley. En efecto, como claramente señala la STJUE de 21 de julio de 2011 [Asunto C284/10], en sus apartados 27 y 35, y en su parte dispositiva, el total de ingresos obtenidos por la tasa, no debe exceder del total de los gastos administrativos expresamente relacionados con los procedimientos de expedición, gestión, control y ejecución de dichas autorizaciones, siendo así que “en el supuesto que nos ocupa en este procedimiento, consta acreditada la **falta de equivalencia** y el desequilibrio existente entre los gastos derivados de las actividades de la CMT en relación con los procedimientos de expedición, gestión, control y ejecución de las autorizaciones generales y los ingresos derivados de la exacción de la tasa por autorizaciones generales y licencias individuales”.

En todo caso, dicha tasa ha de ser impuesta de manera objetiva, transparente y proporcional, de manera que se minimicen los costes administrativos adicionales y las cargas que se derivan de ellos.

2.4.1. Caracteres generales

Como es sabido, dicha tasa se exige a los operadores sin perjuicio de la contribución económica que pueda corresponderles para la financiación del servicio universal. Dicha tasa ha sustituido a la tasa prevista en el art. 71 de la anterior Ley de 1998, la cual se exigiría como consecuencia de la obtención de una autorización general o una licencia individual para la prestación de servicios a terceros. Se trata de una tasa devengada como consecuencia de la prestación del servicio por una autorización administrativa. Nótese que la tramitación o expedición de autorizaciones administrativas es una prestación de servicio en los términos que legitima la exigencia de tasas de conformidad con los arts. 2.2. a) de la LGT, y 13. A) de la Ley 8/1989, de 13 de abril de Tasas y Precios Públicos (en adelante, la “LTPP”).

Así, de acuerdo a la configuración del presupuesto de hecho de este tipo de tributos nos encontramos formalmente ante una figura propia de “tasa” (en contraposición a la de “precios públicos”) cuando a la luz de los requisitos que viene exigiendo la normativa tributaria con apoyo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional concurra alguna de las características siguientes:

1. Que sea un servicio o actividad de solicitud o recepción obligatoria por el administrado, requisito que concurre en el caso que nos ocupa pues para el ejercicio de dicha actividad se requiere obligatoriamente de una autorización administrativa, de una licencia.
2. Que dicho servicio de autorización sea prestado por el sector público, circunstancia que también se cumple pues la autorización administrativa constituye una actividad que constituye un ejercicio de “autoridad”.

3. Y por último, que sea un servicio básico o imprescindible para los ciudadanos (en los términos exigidos por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional²³), circunstancia que también se cumple al señalar propiamente el art. 2.1 de la Ley 32/2003, que los servicios de telecomunicaciones son servicios de interés general.

No obstante, como viene declarando el Alto Tribunal²⁴, la calificación de un tributo como “tasa” se otorga cuando concurren todos los elementos intrínsecos de tal consideración, y con independencia del *nomen iuris* del tributo, circunstancia que como comentaremos *infra* en este caso no se cumple, pues el sistema utilizado para la cuantificación de la TGO no se ajusta en puridad al coste del servicio sobre la base como sería natural del principio de equivalencia, sino a un porcentaje de los ingresos brutos que perciben las operadoras con ocasión de la explotación de su actividad económica, elemento que como es sabido, es propio de las figuras “impositivas”, pero no de las tasas como debería ser su vocación.

2.4.2. La aparente definición de dicha exacción como “tasa” y su verdadera configuración como “impuesto”

Como venimos señalando, debe advertirse que la configuración de una exacción como “tasa” no se produce con el cumplimiento formal de los requisitos señalados anteriormente, si en puridad en orden a la cuantificación del “tributo”, éste se determina no a través de parámetros inherentes al coste del servicio, sino sobre la base de determinados elementos que quedan alejados de su hecho imponible. A esta conclusión podría llegarse asimismo en la esfera local si la Administración determinara el coste del servicio de la tasa de licencia de obras en orden al presupuesto de ejecución de la construcción (tal como se exige para el “Impuesto” sobre construcciones, instalaciones y obras) en lugar de aglutinar cuáles son los costes reales de la expedición de la licencia urbanística. En esta línea, puede consultarse una copiosa jurisprudencia (*vid.* entre otras, SSTs de 22 de mayo de 1998 y 11 de noviembre de 1999 y STSJ de Valencia de 31 de enero de 2002; y STSJ de Galicia de 25 de marzo de 2002).

La propia Exposición de Motivos de la Ley 32/2003, reconoce abiertamente que en la citada Ley existen unas tasas que “responden” a la necesidad de compensar actuaciones administrativas, donde la cuantía se fijará en función de su coste (tal como sucede en nuestro caso sobre la base del principio de equivalencia y de afectación), de aquellas impuestas sobre el uso de recursos asociados, como el dominio público, las frecuencias o la numeración. Llama precisamente la atención que el legislador tiene muy claro y así lo reconoce en la Exposición de Motivos que dicha tasa debe atender al coste del servicio que presta el ente público, sin embargo, no resulta coherente con dicho planteamiento en orden a su cuantificación al alejarse intencionadamente de los verdaderos costes del servicio para anclarse en un porcentaje a *forfait* que se nos antoja ciertamente caprichoso y que tiene como única función la búsqueda de un criterio ciertamente cómodo para el ente liquidador en cuanto se calcula de forma variable respecto de sus ingresos, con independencia de la prestación concreta del servicio que se realiza.

En efecto, con la superación del régimen de autorizaciones, la TGO de la Ley de 2003 se exige con carácter general a todos los operadores y sobre un porcentaje de sus ingresos brutos. Precisamente por ello su naturaleza de tasa es ciertamente discutible, al no aparecer vinculada a ninguna actividad o servicio prestado por la Administración General del Estado y sus organismos públicos del que fueran beneficiarios o destinatarios los operadores. Esta tasa

23 *Vid.* entre otras las SSTC 185/1995 y 233/1999, de 16 de diciembre.

24 *Vid. Ibidem.*

es un ejemplo más de prestaciones que, bajo esta denominación, encubren realmente verdaderos “impuestos”. En efecto, esto explica igualmente que el Tribunal Constitucional en la Sentencia 73/2011, de 11 de mayo, declarara nulo e inconstitucional el inciso «o visibles desde carreteras, caminos vecinales y demás vías públicas» del artículo 20.3 s). de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, por cuanto, bajo la denominación formal de una “tasa” que grava el aprovechamiento visual de carteles, se encubría en puridad un auténtico “impuesto” sobre la publicidad, presupuesto de hecho que no tiene cobertura legal al no gravarse dicha manifestación de riqueza por cualquiera de los distintos impuestos que se regulan en la citada Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

2.4.3. La regulación de los elementos esenciales a través de un “anexo” así como de una norma reglamentaria y la vulneración del principio de legalidad

Debe hacerse notar que frente a la descripción genérica del art. 49 de la Ley 32/2003, completada por el anexo I del citado cuerpo normativo, ha de ser una norma reglamentaria (Real Decreto 1620/2005, de 30 de diciembre) la que enuncie de forma más técnica la exigencia de una tasa así como la definición de sus elementos esenciales (capítulo II), a saber:

1. Hecho imponible (art. 3).
2. Devengo (art. 4).
3. Sujeto pasivo (art. 5).
4. Base imponible (art. 6).
5. Tipo de gravamen (art. 7).
6. Cuota tributaria (art. 8).

El Tribunal Constitucional ha dictado una doctrina muy consolidada que viene entendiendo que con independencia del *nomen iuris* que utilice el legislador a la hora de denominar a una determinada exacción, toda prestación pecuniaria de carácter coactivo debe venir regulada por una ley²⁵. Nos encontramos por consiguiente ante una garantía para el conjunto de los ciudadanos con el fin de que la Administración no actúe con interdicción de la arbitrariedad creando bajo la denominación formal de “tasas”, figuras que se corresponden más con el diseño técnico de un “impuesto”²⁶. Se trataría en definitiva de una deslegalización contraria a Derecho para dejar en manos de la Administración elementos del tributo que están sometidos al principio de reserva de ley.

Téngase presente que la parte dispositiva de la Ley 32/2003, no es que no defina, es que ni siquiera menciona aspectos nucleares de la exacción que somete a imposición, y que, sin embargo, resultan esenciales para la

25 En efecto, el Alto Tribunal recuerda que la cuantía “constituye un elemento esencial de toda prestación patrimonial con lo que su fijación y modificación debe ser regulada por ley”; vid. por todas, las SSTC 185/1995; 233/1999; 106/2000; 63/2003 y 150/2003.

26 Para M. RUIZ GARIJO (cfr. *Problemas actuales de las tasas*, Lex Nova, Valladolid, 2002, págs. 185 y ss.) la aplicación de un sistema de cuantificación de las tasas de acuerdo a bases imponibles impositivas resulta objeto de crítica en cuanto que produce una desnaturalización de la figura de la tasa, acercándola al impuesto y separándola del efectivo servicio administrativo prestado o del aprovechamiento realizado.

cuantificación del tributo, regulándose dichos aspectos en un anexo lo que entendemos se trata de una mala praxis de técnica legislativa. Así las cosas, ha de ser el citado Real Decreto 1620/2005, el que realice una estructura ordenada de todos aquellos elementos que resultan esenciales para determinar la cuota. Esta regulación por vía reglamentaria de los elementos estructurales del tributo al margen de la Ley lesiona en nuestra opinión el artículo 31.3 de Nuestra Constitución (*"sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley"*).

Esto explica que asimismo el artículo 8 de la LGT prescriba que *"se regularán en todo caso por Ley:*

a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria".

(...) c) La determinación de los obligados tributarios (...)".

Pues bien, todos estos elementos que han de ser regulados (parafraseando al legislador tributario) en todo caso por Ley, sin embargo, han sido regulados incidentalmente vía "anexo", y dejados a conciencia caprichosamente en manos de la Administración para su regulación haciendo oídos sordos al mandato constitucional refrendados por esta jurisprudencia consolidada de nuestro más Alto Tribunal.

Los defectos de técnica legislativa han sido en esta línea puestos en evidencia por el Tribunal Constitucional como venimos afirmando a través de una copiosa jurisprudencia, por ejemplo con ocasión del canon de ocupación del dominio público portuario (STC. 63/2003, de 27 de marzo), o con la posterior tarifa de servicios públicos portuarios (STC. 121/2005, de 10 de mayo); o con la "tasa por el aprovechamiento visual de carteles publicitarios situados en terrenos privados" (STC. 73/2011, de 19 de mayo), así como por el propio Tribunal Supremo en la Sentencia de 25 de febrero de 2013 al considerar nulo de pleno derecho el art. 24.3 del Real Decreto 1620/2005, de 30 de noviembre, por vulneración del art. 8 h) de la LGT, al establecer la posibilidad de recargos por el incumplimiento de una obligación formal como es la presentación y el plazo de declaración de la TGO establecida *ex novo* a través de una norma de naturaleza reglamentaria.

2.4.4. La cuantificación de la TGO extramuros de los costes directos e indirectos del servicio

2.4.4.1. El principio de equivalencia y el carácter sinalagmático de las tasas

Como venimos señalando a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional (*vid.* entre otras, las SSTC 233/1999 y 63/2003) las tasas por contraposición a los impuestos se caracterizan por tener un carácter sinalagmático. El pago de la citada TGO por parte de las operadoras, deberá financiar de una forma directa e inmediata la prestación por el ente público del servicio realizado, conforme al art. 3 del Real Decreto "las actividades de gestión, control y ejecución" realizadas por la CMT.

En particular, dicha tasa tiene como fundamento jurídico compensar de las actuaciones administrativas producidas con ocasión de la gestión, control y ejecución del régimen establecido en la Ley, incluidos los derechos de uso y los gastos de cooperación internacionales, armonización y análisis del mercado *ex art.* 49.2 de la Ley General de Telecomunicaciones.

Así las cosas, las tasas tienen su causa en el principio de equivalencia rigiéndose en un segundo plano por el principio de capacidad económica²⁷. Sin embargo, frente a lo que se ha defendido por la literatura científica, entendemos que ambos principios pueden convivir perfectamente en armonía sin que se autoexcluyan entre sí²⁸. Por un lado, como ha declarado el Tribunal Supremo (y así debe constar en la memoria económico-financiera) la tasa ha de cubrir no el coste del servicio en particular, sino el coste del servicio en general, es decir, lo que le cuesta al ente público prestar ese servicio al conjunto de los administrados. Por ello, es fundamental en el caso

que nos ocupa, la existencia de una contabilidad de costes o analítica que permitiera la asignación de gastos a actividades concretas, o que confeccionara un resumen anual de sus gastos administrativos, exigido por el art. 49.5 de la Ley 32/2003, según ha puesto de manifiesto el Tribunal de Cuentas en el informe de fiscalización del organismo regulador relativo a cada ejercicio impositivo que pretende gravarse.

Esto explica que el art. 19.2 de la LTPP disponga que *“el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida”*. Éste sea quizás el límite más importante, en nuestra opinión, en materia de cuantificación de tasas y el que cumpliría el principio de reserva de ley al concretar el *quantum* de la obligación tributaria.

No obstante, esta afirmación ha sido interpretada por el Tribunal Supremo de una forma laxa de la siguiente forma:

1. La proporción o equivalencia que establece el precitado artículo *“no puede fijarse en términos individuales sino globales del coste total de mantenimiento del servicio y de la tasa devengada de conformidad a los dos principios esenciales que configuran las tasas en nuestro ordenamiento jurídico, el del beneficio y el de adecuación coste-servicio”* (SSTS de 14 de julio de 1992, 6 de febrero de 1995 y de 11 de marzo 2003).
2. El límite del coste real previsible del servicio no opera en relación al coste concreto del servicio prestado, sino que atiende a un concepto de coste general, vulnerándose dicho límite únicamente cuando exista un reprochable exceso entre lo recaudado por la tasa y el coste del servicio tal como ha sucedido con ocasión de la liquidación de la tasa a través de la STS de 17 de abril de 2013.

Sobre la base de esta doctrina, en muchas ocasiones el criterio de cuantificación de la tasa, tal como sucede en el caso que nos ocupa, va a aparecer, por tanto, difuminado y las exigencias que en principio se van observar en el art.

El Tribunal Constitucional
ha dictado una doctrina
muy consolidada que viene
entendiendo que con
independencia del nomen iuris
que utilice el legislador a la hora
de denominar a una determinada
exacción, toda prestación
pecuniaria de carácter coactivo
debe venir regulada por una ley

27 El Tribunal Constitucional en las SSTC 296/1994 y 16/2003 ha señalado que en las tasas la capacidad económica no opera como elemento de cuantificación y si lo hace es de manera indirecta y remota.

28 Ello justifica la redacción del artículo 24.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, el “TRLHL”) cuando afirma que *“para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas”*.

24.2 del TRLHL quedan reducidas en perjuicio de los derechos de los contribuyentes y de determinados principios constitucionales como el de proporcionalidad que analizaremos *infra*.

Esta doctrina aplicada a nuestro caso obligaría a la CMT a tener que cuantificar la evaluación del coste global del servicio que presta a fin de repercutirse entre los sujetos pasivos de esta "tasa". Por consiguiente, la legalidad de dichos criterios se ha de posponer al momento en que sea conocido el coste global del servicio, a efectos de realizar el test "cuantía de la tasa-coste del servicio" al que acabamos de referirnos. Dicho test es realizado, además, por los propios Tribunales, y éstos según su recto criterio determinarán si existe correspondencia entre la recaudación obtenida y el coste del servicio o el valor de mercado de la ocupación del dominio público. Esto explica por ejemplo que la tasa para el paso de carruajes (más conocida como de "vados") del Ayuntamiento de Madrid haya sido declarada nula por el Tribunal Supremo en cuanto que no se ha motivado cómo el ente público ha calculado cuál es el precio de mercado que sirve como referencia para determinar la cuantificación de la tasa (STS 7 de marzo de 2012).

2.4.4.2. La nulidad de la tasa por ausencia de memoria económico-financiera o de falta de motivación entre el importe de ésta y el coste del servicio

Es doctrina pacífica del Tribunal Supremo que la ausencia de memoria económico-financiera de la tasa, o bien en presencia de ésta, la ausencia de motivación entre el importe global de cuotas tributarias y el coste total del servicio convierte a dicha exacción en nula de pleno Derecho²⁹. En esta línea, puede traerse a colación las SSTS de 19 de diciembre de 2007 y de 24 de febrero de 2014 en las que son declaradas nulas determinadas normas reglamentarias, tal como sucede en el caso que nos ocupa, por no justificar suficientemente las cuotas liquidadas con los costes directos e indirectos del servicio prestado por el ente público.

En efecto, como es sabido, la nulidad de una tasa en la mayoría de las ocasiones no será debida propiamente a la ausencia de memoria económico-financiera (que constituye en realidad un error ciertamente burdo) dado que así se exige por el art. 20.2 de la LTPP³⁰, sino más bien por la concurrencia de defectos basados en una falta de justificación de los costes directos e indirectos que supone para el ente público el establecimiento de la tasa.

Con buen criterio, el Tribunal Supremo ha señalado en la Sentencia de 8 de marzo de 2002 que la memoria económico-financiera no sólo ha de contener los costes directos e indirectos de la tasa sino también ha de recoger una serie de estadísticas que resultan básicas en relación con el número de expedientes así como la recaudación obtenida en los años anteriores que pueden servir para valorar si el importe de la tasa se ajusta al coste real del servicio. No debe perderse de vista que junto a la extraordinaria dificultad que supone para el administrado el entendimiento del contenido de la memoria económico-financiera al contener complejas cifras que supuestamente miden los costes directos e indirectos del servicio prestado, además, en algunas ocasiones

29 En efecto, existe una jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo que viene entendiendo que la memoria económico-financiera de la tasa resulta un trámite esencial, una pieza clave, que debe ser elaborada con el contenido establecido en la Ley, que ha de tener una precisión tal que, no sólo permita al órgano competente para establecer la tasa acreditar que se cumple con el principio de equivalencia (SSTS de 22 de febrero de 1999, de 27 de febrero de 1999, de 4 de julio de 2001, de 20 de julio de 2009, de 14 de abril de 2001, de 11 de noviembre de 1999, de 19 de octubre de 1999, de 1 de julio de 2003, y de 7 de febrero de 2009, entre otras).

30 Así las cosas, el art. 20.2 de la LTPP sostiene que "la falta de este requisito (memoria económico-financiera) determinará la nulidad del pleno derecho de las disposiciones reglamentarias que determinen las cuantías de las tasas".

el obligado tributario podría también enfrentarse a la resistencia de determinados entes públicos a facilitar dicha memoria lo que generará indefensión al administrado por la falta de motivación del acto administrativo.

En consecuencia, con buen criterio los Tribunales vienen otorgando una importancia capital a la concurrencia en el expediente de un informe técnico-económico al cumplir una función esencial en orden a justificar el *quantum* de la tasa. Partiendo de que hoy día no debería existir tasa (desconocemos en el caso que nos ocupa si en puridad existe técnicamente una memoria económico-financiera de la citada tasa más allá de los informes de corte general que publica con cadencia trimestral y anual la CMT, y la relación de gastos generales que incurre este mismo organismo y que ahora se incluyen en el acuerdo de reliquidación de la tasa correspondiente al ejercicio 2005 –páginas 18, 19, 20 y 21-) que no viniera acompañada de su memoria económico-financiera, los problemas residen en si queda perfectamente justificado el importe de la tasa a través de dicho informe. Así las cosas, la ausencia de informe técnico-económico vicia de nulidad la propia norma reglamentaria no ya por infracción de un trámite esencial para su aprobación, que también, sino porque la memoria es pieza esencial de la regulación misma, a la que se complementa y alimenta de forma inseparable.

Así, por ejemplo, de los datos de ingresos y gastos del año 2012 que aparecen en la memoria anual del citado año³¹ (a saber, ingresos derivados de la citada tasa general de operadores equivalentes a 22.525.370,00 euros versus gastos 17.682.000,00 euros), se puede comprobar cómo existe ya una desproporción entre lo que se recauda y los costes directos e indirectos³². En todo caso, dichos datos no pueden servir al objeto de justificar el importe de este tributo que pretende liquidarse pues los gastos que se imputan son atribuibles respecto de todos los servicios que presta la CMT (actualmente integrados en la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, en adelante CNMC) y no individualizados en los servicios concretos que presta dicho organismo en relación con los gastos provocados con ocasión de la liquidación de la citada tasa. En este mismo orden de ideas, podría entenderse se recogen una serie de gastos generales en que incurrió la CMT en los distintos ejercicios liquidados que ahora se reflejan en el acuerdo de reliquidación de la tasa aquí cuestionada.

A esta misma conclusión, llega el Tribunal Supremo recientemente en la Sentencia de 29 de enero de 2015, al afirmar claramente la desproporción entre el importe a pagar respecto de los gastos en los que tiene que incurrir la CMT con ocasión de los servicios que presta a la operadora. Así las cosas, “a través de las pruebas practicadas resulta acreditada la falta de equivalencia y desequilibrio existente entre los gastos derivados de las actividades de la CMT en relación con los procedimientos de expedición, gestión, control y ejecución de las autorizaciones generales y licencias individuales, y por ello, la arbitrariedad efectiva de la liquidación practicada”.

Esto implicará un estudio caso por caso para determinar si los gastos imputados en la memoria justifican suficientemente el importe de la tasa. Existe una jurisprudencia muy profusa del Tribunal Supremo (*vid.* entre otras, las SSTs de 6 de marzo de 1989; de 25 de octubre de 2000; de 14 de abril de 2001, de 1 de julio de 2003

31 Dicho informe puede encontrarse en el siguiente link:

http://www.cnmc.es/Portals/0/Ficheros/Telecomunicaciones/Informes/Informes%20Anuales/2012/Organizacion_y_cuentas_CMT_2012.pdf

32 En este orden de ideas, cabría también cuestionar si la infraestructura existente en la CMT es adecuada con el servicio que se presta, dado que de alguna forma, al liquidarse la tasa indirectamente se está financiando íntegramente todos los costes que genera dicho organismo, pese a no ser personal de dichas operadoras y no tener ningún control sobre las decisiones que se adoptan por su Consejo de Dirección (*v.gr.* en la adquisición y transmisión de inmovilizado, contratación y despido de personal, etc.).

La nulidad de una tasa en la mayoría de las ocasiones no será debida propiamente a la ausencia de memoria económico-financiera (que constituye en realidad un error ciertamente burdo) dado que así se exige por el art. 20.2 de la LTPP, sino más bien por la concurrencia de defectos basados en una falta de justificación de los costes directos e indirectos que supone para el ente público el establecimiento de la tasa

y de 20 de mayo³³ y 9 de julio de 2009) que ha venido claramente a declarar la nulidad radical de la normativa local cuando de la lectura del informe técnico-económico no queden suficientemente claros los gastos que se generan para el ente público por la prestación del servicio. Como ejemplos de lo anterior, pueden citarse las Ordenanzas de los Ayuntamientos de Madrid y de Zaragoza reguladoras de la tasa por el paso de vehículos que han sido declaradas nulas por el Tribunal Supremo en Sentencias de 7 de marzo de 2012 y de 9 de julio de 2009 respectivamente. Asimismo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2007 ha declarado nula también la Ordenanza del Ayuntamiento de Leganés de la tasa por residuos por no quedar justificado suficientemente en la memoria económico-financiera el importe de la tasa. Así, señala que *"frente al cálculo más o menos pormenorizado de los costes, la mención a los ingresos*

recaudados no se encuentra en la memoria y las referencias cuantitativas al importe previsible de la recaudación son tan genéricas que impiden calificarla jurídicamente como válida a los efectos de acreditar suficientemente los ingresos".

En cualquier caso, los Tribunales se encontrarán con enormes dificultades para determinar si el importe de la tasa es inversamente proporcional al coste real del servicio que presta el ente público. Para que el juzgador se forme un juicio de valor debe tenerse en cuenta no el coste del servicio en particular, sino el coste del servicio que se presta con carácter general a las operadoras. Para realizar dicho cálculo deben determinarse cuántos servicios en total se prestan (sobre la base de una estimación, y en el mejor de los casos de una estadística del número de expedientes existentes en años anteriores), y qué cantidad se prevé recaudar por el ente público lo que conformará el porcentaje de recaudación que servirá para ponderar la relación existente entre el importe que se paga por el servicio prestado y los gastos fijos directos e indirectos que soporta el ente público. En el caso de que el importe de la recaudación supere el 100 por 100 de los gastos fijos que soporta el ente público, dicha tasa debe considerarse ilegal por recaudar una cantidad superior al coste real del servicio.

Así las cosas, en este informe (económico-financiero) que resulta prescriptivo (no voluntario) se pondrá de manifiesto la previsible cobertura del coste, la justificación de la cuantía de la tasa en orden a valorar la adecuación de la fórmula de cuantificación elegida. Nótese, además, como ha venido declarando el Tribunal Supremo (STS de 19 de diciembre de 2007), que esta obligación también existe en el caso de modificación sustancial en el régimen jurídico de la tasa que afecte esencialmente al montante del tipo de gravamen (tal como sucede en nuestro caso), ya que de lo que se trata, en todo caso, es *"de huir de la arbitrariedad y de evitar la indefensión de los contribuyentes, que son frecuentemente la parte débil e indefensa de la relación jurídico-tributaria"* (STS de 8 de marzo de 2002).

33 Así por ejemplo en la esfera local, el Tribunal Supremo ha declarado nula la tasa por licencias urbanísticas del Ayuntamiento de Madrid en cuanto en el estudio económico si bien es verdad que aparecían los conceptos de costes de retribuciones de personal, sin embargo, no existía referencia expresa a las concretas cantidades que los distintos funcionarios percibían por este concepto.

No obstante, debe reconocerse que para que el Tribunal Supremo declare nula la normativa reguladora de la tasa no resultará tarea fácil, primero por la dificultad de realizar dicho test de proporcionalidad entre el importe total recaudado y los costes directos e indirectos del servicio, y segundo, por la inercia del Alto Tribunal para alinearse con facilidad en estos casos con los “intereses generales” frente al interés particular del administrado. A esta conclusión puede llegarse, por ejemplo, con la también tasa de reserva del dominio público radioeléctrico que ha considerado el Alto Tribunal perfectamente legal (*vid.* entre otras, las SSTs de 30 de mayo, de 6, 13, 20, 27 de junio y de 4 de julio de 2013, así como de 20 y 27 de enero de 2014).

No obstante, entendemos que, en este caso, a diferencia del que nos ocupa, existe una diferencia notable y es que la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico es una tasa que grava un aprovechamiento especial del dominio público por parte de una entidad privada con lo que la valoración de la ocupación del espectro debe realizarse a precios de mercado con la dificultad que conlleva la cuantificación de un “concepto jurídico indeterminado”; mientras que en la TGO la valoración debe realizarse atendiendo a los importes reales (no hipotéticos o presuntos) de los costes directos e indirectos del servicio, lo que resulta ciertamente más sencillo de cálculo para el Tribunal Supremo.

En todo caso, la experiencia nos demuestra a raíz de esta jurisprudencia ciertamente “prudente” dictada por los Altos Tribunales sobre esta cuestión conflictiva que sólo cuando los importes de la tasa a liquidar han sido realmente desproporcionados es cuando los Tribunales se han decidido firmemente a declarar nulas dichas liquidaciones por tratarse de cálculos ficticios o fuera de la realidad. Lo que explica precisamente el buen criterio adoptado por las citadas SSTs de 9 y 12 de febrero de 2012 así como de la Audiencia Nacional de 19 de noviembre de 2012 anulando las liquidaciones realizadas por la CMT en relación con la citada TGO.

2.4.5. La aplicación de la fórmula de un tanto por mil (1,5 por mil) de los ingresos brutos de explotación lesiona el principio de proporcionalidad

El Tribunal Constitucional ha avalado la fórmula de cálculo a través de unos coeficientes recogidos en el apartado 2.2.4 del art. 66 de la Ley 13/2000, para cuantificar el importe de la tasa por la reserva del dominio público radioeléctrico para el año 2001. Así las cosas, el Alto Tribunal señaló que *“si la cuantía de la tasa es fruto de la concesión administrativa y tiende a compensar a la sociedad por el uso privativo que del dominio público hace una entidad privada con ánimo de lucro, no cabe duda que desde el plano de la estricta constitucionalidad ningún reproche se le puede hacer, al haberse calculado de forma proporcional al beneficio potencial que previsiblemente podía reportar al titular de la concesión”* (AATC 207/2005, de 10 de mayo, y 222/2005, de 24 de mayo de 2005). Esto podría también explicar la STS de 16 de mayo de 2013 al entender que no se ha vulnerado el principio de seguridad jurídica con ocasión de la liquidación de la tasa en relación con el ejercicio 2002 y, por tanto, se ha de tener presente a la hora de resolver los argumentos que el art. 68 de la citada Ley y los coeficientes que prevé supusieron, en general y en particular para la recurrente -como la misma admite-, una reducción sustancial de la cuota resultante de la tasa. Por ello, *“difícilmente se puede entender una argumentación que impute a dicho precepto la vulneración del principio de seguridad jurídica sobre la base de un excesivo aumento de la cuota tributaria, pues el mismo lleva en efecto a la disminución de la cuota respecto al ejercicio anterior”*.

Sin embargo, en el caso que nos ocupa cabe afirmar que si bien es cierto, que el “valor de mercado” sobre el que descansa la tasa por la reserva del dominio público radioeléctrico es un concepto jurídico indeterminado, en la TGO que estudiamos no existe esa indeterminación, pues los costes directos e indirectos pueden no sólo conocerse, sino que está obligada la CMT a cuantificarlos, y a riesgo que de no hacerse se actuará

extramuros de los principios que anidan en nuestra Constitución. Así las cosas, los principios de seguridad y de proporcionalidad exigen un criterio lógico y adecuado que justifiquen los importes derivados de las liquidaciones, circunstancia que en nuestra opinión no se producen en el caso que nos ocupa.

Nótese que la determinación de un tanto por millar de los ingresos brutos de explotación para el cálculo de la tasa resulta ciertamente desproporcionado y alejado lógicamente de los costes reales derivados de la prestación del servicio realizado. No debe perderse de vista que dicha fórmula de cálculo “podría” tratar de asumirse como método de determinación del valor de mercado para una tasa por ocupación del dominio público pero no para el tipo de tasa que nos ocupa en cuanto que los costes directos e indirectos pueden perfectamente conocerse y lógicamente cuantificarse a efectos de que el coste de todos ellos no sea superior al importe de todas las liquidaciones que se giran a las operadoras. En nuestra opinión, el equilibrio armónico entre ingresos reales y gastos acreditados eliminará cualquier resquicio de interdicción de la arbitrariedad en orden a la liquidación anual de esta tasa. Debe reconocerse que la STJUE de 21 de julio de 2011, *Caso Telefónica de España versus Administración del Estado*, en el considerando 31 admite como método de cálculo de la tasa para la determinación de los costes administrativos un porcentaje sobre los ingresos brutos sobre la base de que es un criterio sencillo y transparente, pero dicha simplicidad no puede prevalecer bajo ninguna de las maneras frente al principio de equivalencia sobre el que se fundamentan todas las tasas.

Por desgracia, resulta llamativo pues la CMT liquida dicha tasa, y es al administrado al que se le invierte la carga de la prueba en orden a demostrar la desproporción entre los ingentes ingresos que recauda el ente público con esta tasa frente a los costes generales (tanto directos como indirectos) que considera tiene que acometer el ente público para los distintos servicios que realiza (y no únicamente generadores de la tasa en cuestión). Sin embargo, nótese que en el caso que nos ocupa es al administrado al que le convidan a probar la desproporción cuando, en puridad, le correspondería la carga de la prueba a la Administración conforme al art. 105.1 LGT al recaer sobre el ente público la facultad de exigir dicha prestación³⁴. Como acertadamente reconoce el Tribunal Supremo en la Sentencia de 29 de enero de 2015, resulta claro que “si bien puede partirse de un principio de veracidad o validez del acto administrativo, **no puede mantenerse a ultranza la exclusiva obligación de la carga de la prueba sobre lademandante**, máxime cuando, como es el caso, resulta obvio que ciertos documentos e informaciones están en posesión de la Administración demandada, que es quien en definitiva debe acreditar la corrección del acto impugnado, no solo porque está a su cargo, por mor del principio de legalidad tributaria, el probar la concurrencia de los presupuestos legales que legitiman la exacción de la tasa, sino también en razón al criterio aplicativo de que el onus probandi debe ser soportado por quien, por su posición, función y potestad comprobativa y resolutoria, dispone o tiene más facilidad para asumirlo y desarrollarlo con la suficiente y necesaria objetividad”.

A esta conclusión cabe llegar de la STJUE de 18 de septiembre de 2003, asuntos acumulados C-292/01 y 293/01, casos *Albacorn e Infostrada*. Así, el Tribunal de Luxemburgo ha recordado que el art. 11.1 de la Directiva 97/13 establece que los cánones impuestos por los Estados miembros a las empresas titulares de licencias individuales deben tener por único objetivo cubrir los costes administrativos que ocasionen las actividades necesarias para la ejecución de dichas licencias. Sin embargo, parece que los importes liquidados tienen como función financiar los costes de infraestructura de la CMT lo que produce un auténtico exceso vedado por el principio de proporcionalidad. En este sentido, podría considerarse que estamos en presencia

34 Téngase presente que el art. 105.1 de la LGT establece que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.

de supuestos de doble imposición. Así las cosas, en la medida en que este gravamen lo sea por el mero hecho de ser operador, todas las actividades que la Administración o un ente público hagan en su favor o beneficio al igual que la ocupación del dominio público darán lugar no sólo al gravamen de esta tasa, sino también al del resto de tasas que también se gravan en el anexo I de la citada Ley y en el reglamento de desarrollo.

En esta misma línea, las SSTJUE de 19 de diciembre de 2006, asuntos acumulados C-392/04 y C-422/04, casos *Germany GMBH y Arcor AG co. KG v. Bundesrepublik Deutschland*, y de 21 de julio de 2011, asunto C-284/10, caso *Telefónica de España versus Administración del Estado*, ha advertido que la cuantía del canon ha de excluir los de la actividad general de vigilancia de la autoridad reguladora y el control de los eventuales abusos de posición dominante. En esta línea, también se ha pronunciado nuestro Tribunal Supremo (STS 17 de abril de 2013 y de 29 de enero de 2015) para declarar nulas las liquidaciones emitidas a Telefónica por la CMT de los ejercicios 2006 y 2007.

Por último, desde la óptica del principio de proporcionalidad también cabría cuestionar el tributo que analizamos a la luz de reciente jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante, "TEDH") por vulneración del art. 1 del Protocolo Nº 1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos que protege el derecho a la propiedad. De este modo, y en orden a aplicar el test de proporcionalidad sobre cualquier imposición de riqueza gravada, habría que poner en relación el tipo impositivo del tributo con su objeto a fin de ponderar el carácter proporcionado del tributo sobre el objeto gravado, ya que el tipo impositivo podría no influir de igual forma en el juicio final de proporcionalidad según la renta o ingreso sobre el que se aplique³⁵.

Nótese que en este caso, el motivo de la violación del art. 1 del Protocolo se produce cuando la CMT, aun partiendo de la exigencia de un tributo que resulta legítimo tal como ha declarado la STJUE de 21 de julio de 2011, sin embargo, adopta en el ejercicio de sus potestades la configuración de un tributo que pone en riesgo el interés general que cumple TESAÚ en el ejercicio de su función afectando directamente a la cláusula de propiedad contenida en el art. 1 del Protocolo nº 1.

Téngase presente que la Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones, pretende tal como prescribe su art. 3, fomentar la competencia efectiva en los mercados de telecomunicaciones y, en particular, en la explotación de las redes y en la prestación de los servicios de comunicaciones electrónicas y en el suministro de los recursos asociados a ellos, además de garantizar el cumplimiento de las referidas condiciones y de las obligaciones de servicio público en la explotación de redes y de promover el desarrollo del sector de las telecomunicaciones, así como la utilización de los nuevos servicios y el despliegue de redes, y el acceso a éstos en condiciones de igualdad. Asimismo, en su art. 2 se califica a las telecomunicaciones como "*servicios de interés general que se prestan en régimen de libre competencia*", a la vez que establece la posibilidad de que la autoridad reguladora fije condiciones técnicas para el acceso a redes (art. 12) y además puntualiza el régimen de operadores *con poder significativo en el mercado*" (art. 10), proclamando, igualmente, la garantía de la prestación de los servicios universales definiéndolos como "*el conjunto de servicios cuya prestación se garantiza para todos los usuarios finales con independencia de su localización geográfica*" (art. 22). Nótese que las

35 En este sentido, el TEDH pone de manifiesto como "*no parece que ningún otro ingreso procedente del erario público estuviera sujeto a un impuesto similar tan elevado*" (Vid. STEDH del caso N.K.M. vs. Hungary (TEDH 2013, 54), apartado 68 *in fine*). Vid. sobre el particular, GUTMANN, D., "Taking Human Rights Seriously: Some Introductory Words on Human Rights, Taxation and the EU", en KOFLER, G., POIARES MADURO, M., PISTONE, P. (ed.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, Amsterdam, 2011, págs. 110-111.

compañías prestadoras de servicios de telecomunicaciones, gozan del privilegio de la “declaración de utilidad pública” de sus instalaciones³⁶, por lo que las Administraciones Públicas han de facilitar en todo momento el cumplimiento de la actividad que desarrollan estas entidades a fin de favorecer este servicio de “interés general”. Por desgracia, el establecimiento de esta “tasa” anual resulta en nuestra opinión desproporcionada con el servicio básico y de interés general que prestan dichas compañías, servicio que difícilmente puede aspirar a cumplir con esta función esencial defendida en la propia Ley General de Telecomunicaciones debido a la acumulación de tributos inherentes a este servicio esencial que prestan. En efecto, no se debe olvidar que junto a esta “tasa” las operadoras están sometidas a un sinfín de tributos no sólo como éste, de naturaleza estatal, sino también autonómicos y locales, que ya no sólo de una forma individual, sino también, sumados todos en su conjunto, pueden considerarse, sin género de dudas, desproporcionados en relación con el fin y el servicio básico y de interés general que cumplen en beneficio de los ciudadanos.

2.4.6. La formulación del método de cuantificación de la cuota tributaria incurre en interdicción de la arbitrariedad lesionando el principio de seguridad jurídica

Cabe cuestionarse si el método empleado en el Real Decreto 1620/2005 para cuantificar los costes directos e indirectos del servicio, podría resultar adecuado pues en caso de que careciera de una explicación racional podría calificarse de arbitrario, y por ende, contrario a nuestra Constitución³⁷.

La citada jurisprudencia aplicada al caso que nos ocupa nos permite afirmar que el procedimiento utilizado por la CMT adolece de cierta arbitrariedad y resulta carente de una justificación objetiva, pues para determinar los costes efectivos directos e indirectos en que incurre el ente público para la prestación del servicio existe un método alternativo distinto para el cálculo distinto al porcentaje de los ingresos brutos de explotación, criterio que resulta totalmente alejado, y por ende arbitrario, de los costes efectivos que provocan las operadoras de telecomunicación, lo que además afecta al ejercicio adecuado de su libertad de empresa, y al principio comunitario de competencia, en cuanto un sobreggravamen de tributos sobre el ejercicio de dicha actividad puede suponer un obstáculo a la libre prestación de servicios al crear barreras a la entrada en el mercado de las telecomunicaciones.

En este orden de ideas, nótese por ejemplo que el Informe de la CMT para el año 2012 sostiene que la facturación total del sector fue de 35.228,3 millones de euros, un 7,2% menos que en 2011. Sin embargo, no debe perderse de vista que las redes de acceso son hoy día lo suficientemente maduras como para que sea fácil entender que los costes de inversión (y, por tanto, las actividades de gestión, control y ejecución, hecho imponible de la TGO) deban entenderse menores en comparación con los realizados en los primeros años y en épocas posteriores. Esta premisa podría explicar que el método utilizado para la cuantificación de la tasa carece de todo fundamento, y se basa en un criterio fácilmente determinable al objeto de gravar indiscriminadamente a las operadoras por un importe a *forfait* sin relación alguna con los costes reales del servicio que presta la CMT.

36 En esta línea, véanse las SSTs de 14 y 30 de abril de 1998.

37 En esta línea, puede consultarse una profusa jurisprudencia del Tribunal Constitucional; SSTC 27/1981, de 20 de julio, F. 10; 66/1985, de 23 de mayo, F. 1; 108/1986, de 29 de julio, F. 18; 65/1990, de 5 de abril, F. 6; 142/1993, de 22 de abril, F. 9; 212/1996, de 19 de diciembre, F. 16; 116/1999, de 17 de junio, F. 14; 74/2000, de 14 de marzo, F. 4; STC 131/2001, de 7 de junio, F. 5; 96/2002, de 26 de abril, F. 6; 242/2004, de 16 de diciembre, F. 7; y 47/2005, de 3 de marzo, F. 7.

2.4.7. Improcedencia de la exigencia de intereses de demora con motivo de la reliquidación

Finalmente, queremos apuntar que no cabe además exigir **intereses de demora** con motivo de las reliquidaciones realizadas por la Administración con motivo de la declaración de nulidad de las liquidaciones practicadas en su momento por la CMT a la luz de diversa jurisprudencia (*vid.* entre otras, la SAN de 21 de junio de 2010, y las SSTSJ de Madrid de 7 de marzo de 2005 y 12 de enero de 2007).

Así las cosas, siguiendo también el voto particular formulado por el Magistrado D. Gonzalo Martínez Micó a la STS de 28 de junio de 2010 entendemos que en dichas reliquidaciones no deberían girarse con intereses de demora en cuanto que el retraso en el pago del tributo (fundamento de la exigencia de los intereses de demora) no es debido a la actuación del administrado, sino a la nulidad de la actuación realizada por la CMT exigiéndose un tributo que ha sido declarado contrario a Derecho por nuestros Tribunales.

En efecto, parafraseando a dicho magistrado en el voto particular a la STS de 28 de junio de 2010, este período de tiempo no puede imputarse a un retraso del deudor en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sino una "*mora accipiendi*" o "*mora creditoris*" de la Administración en el ejercicio de sus acciones tendentes a la exigencia de esa deuda tributaria. Así, parece lógico entender que la indemnización a la Administración Tributaria por la dilación en recibir las cantidades exigidas no debe producirse si el retraso es consecuencia de una incorrecta actuación administrativa. Por ello, se ha dicho con razón que no es admisible en un Estado de Derecho que las infracciones de las normas tributarias que cometa el administrado tengan consecuencias irremediables (recargos, intereses y sanciones), mientras que las infracciones cometidas por la Administración y así declaradas en resolución del Tribunal competente no sólo no tengan consecuencias para la Administración infractora, sino que, además, perjudiquen al administrado que, por defender con razón su derecho, ve ampliado su tiempo de inseguridad jurídica.

2.5. Conclusiones

1. Las nuevas liquidaciones se dictan en cumplimiento de Sentencia por lo que se han de dilucidar a través del incidente de ejecución de Sentencias previsto en el art. 109 de la LJCA. A esta misma conclusión ha llegado recientemente la STS. De 15 de junio de 2015.
2. La conducta de la CMT al girar las nuevas liquidaciones conculca numerosos derechos de TESAU. En particular, vulnera la doctrina jurisprudencial de los actos propios; (la obligación de cumplir las sentencias y demás resoluciones de los Jueces y Tribunales, en general, infringiendo lo dispuesto en el art. 103.4 de la LJCA, en particular; el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas ex art. 24.2 de la Constitución; el principio de seguridad jurídica del art. 9.3 de la Constitución; el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva en la modalidad del derecho a la intangibilidad, inmodificabilidad e invariabilidad de las resoluciones judiciales; y la normativa referente al fraude de ley, en general, y al fraude procesal, en particular.
3. El Auto de la Audiencia Nacional de fecha 6 de marzo de 2014 no está suficientemente motivado y vulnera el derecho a la igualdad en la aplicación de la Ley del art. 14 de la Constitución.

4. El sistema para cuantificar la TGO no se ajusta en puridad al coste del servicio que presta la CMT sobre la base como sería natural del principio de equivalencia, sino a un porcentaje de los ingresos brutos que perciben las operadoras con ocasión de la explotación de su actividad económica, elemento que resulta propio de las figuras “impositivas”, pero no de las tasas como debería ser su vocación. Esta configuración no resulta coherente en orden a la cuantificación de la cuota a pagar al alejarse intencionadamente de los verdaderos costes del servicio para anclarse en un porcentaje a *forfait* que se nos antoja ciertamente caprichoso, lo que explica que hayan sido declaradas nulas diversas liquidaciones por el Tribunal Supremo (en particular, SSTs. de 9 de febrero y de 22 de febrero de 2012; y de 29 de enero y 15 de junio de 2015), y que tiene como única función la búsqueda de un criterio ciertamente cómodo para el ente liquidador en cuanto se calcula de forma variable respecto de sus ingresos, con independencia de la prestación concreta del servicio que se realiza.
5. A la hora de liquidar y reliquidar la TGO se percibe claramente una ausencia de justificación de los gastos ocasionados por la CMT con motivo de la prestación del servicio generador de la TGO al no incluirse una memoria económico-financiera individualizada respecto de los gastos provocados con ocasión del nacimiento del hecho imponible de la tasa aquí cuestionada.
6. La jurisprudencia del Tribunal Supremo respecto a la legitimidad de la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico no resulta aplicable a la TGO en cuanto que la cuantificación del importe de ambas tasas se realiza de una forma diferente.
7. El importe de la tasa (1,5 por mil de los ingresos brutos de la operadora) lesiona el principio de proporcionalidad al no haber probado la CMT una relación intrínseca entre los gastos provocados y los ingresos que pretende recaudar con ocasión de la liquidación de dicho tributo. De acuerdo además, a la reciente STS. De 29 de enero de 2015, le corresponde a la CMT acreditar dicha relación, máxime porque la documentación además de obrar en poder del Ente liquidador, y por mor del principio de legalidad tributaria, debe probarse la concurrencia de los presupuestos legales que legitiman la exacción de la tasa, sino también en razón al criterio aplicativo de que el onus probandi debe ser soportado por quien, por su posición, función y potestad comprobativa y resolutoria, dispone o tiene más facilidad para asumirlo y desarrollarlo con la suficiente y necesaria objetividad, circunstancia que en estos casos no concurre cuestionando el necesario respeto al principio de interdicción de la arbitrariedad de los Poderes Públicos (FJ 4º).
8. Además la exigencia de un tributo de importe tan desproporcionado puede entorpecer la actividad de interés general que presta la operadora.
9. En cualquier caso, la CMT (actualmente integrada en la CNMC) no podrá girar más de dos liquidaciones con motivo de un supuesto de nulidad de actuaciones. Así, y a la luz de la jurisprudencia dictada por el Tribunal Supremo (SSTS. de de 19 de noviembre -en interés de ley- y de 20 de diciembre de 2012- para unificación de doctrina-), , la anulación de una liquidación tributaria no impide la aprobación de una segunda en sustitución de la anterior, una vez subsanados los defectos de que adolecía, si bien, siempre y cuando no haya prescrito su derecho a liquidar el tributo de que se trate (denominada “doctrina del doble tiro”). En todo caso, como recientemente se ha pronunciado de nuevo este Alto Tribunal en la Sentencia de 15 de junio de 2015, “las cuestiones que puedan suscitarse en relación con la nueva liquidación que eventualmente pudiera ser adoptada pertenecerán ya por definición, al ámbito propio de

la ejecución de sentencias, que han de dilucidarse con arreglo y por los cauces previstos en los artículos 103 y siguientes de la Ley 29/1998, y sin necesidad de que se inste otra vía económico-administrativa autónoma, que desembocaría en un proceso contencioso-administrativo distinto de aquél en el que fue dictada la sentencia que es causa de la liquidación. (...) Si no se actúa de aquel modo –concluye el reciente fallo jurisprudencial-, además de provocarse disfunciones por la apertura de dos vías paralelas y diacrónicas para el control de la actuación de la Administración en relación con la misma obligación tributaria de un sujeto pasivo (el debate frente a la liquidación inicial anulada, que aún sigue vivo por no ser firme la sentencia que así resolvió, y el segundo abierto contra la liquidación aprobada en sustitución de la anterior), se causa una demora no razonable, desproporcionada y, por ello, insoportable, haciendo transitar al sujeto pasivo la vía económico-administrativa, con sus dos instancias, y la impugnación jurisdiccional, también con dos instancias o, en su caso, el correspondiente recurso de casación, para dar respuesta a un debate en el que ya ha habido un pronunciamiento jurisdiccional, que sólo resta ejecutar en sus propios términos”.

10. Finalmente, resulta de todo punto improcedente la exigencia de intereses de demora por parte de la CMT con motivo de la reliquidación en cuanto que el retraso en el pago del tributo (fundamento de la exigencia de los intereses de demora) no es debido a la actuación del administrado, sino a la nulidad de la actuación realizada por la CMT.

3. Bibliografía

- › AYALA MUÑOZ, J. M., GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, F., GUTIÉRREZ DELGADO, J. M. y otros, *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo*, 3ª Edic., Thomson Aranzadi, Cizur Menor, noviembre de 2004.
- › BAEZA DÍAZ-PORTALES, M. J., “Consideraciones sobre la posibilidad de reiteración de actos administrativos anulados judicialmente y los intereses de demora tributarios”, dentro de la obra colectiva *V Congreso tributario: cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2010.
- › BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R., “El artículo 14 de la Constitución en la aplicación de la ley por los Tribunales”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, número 5, 2001.
- › BOSCH CHOLBI, J. L., “Los efectos de la invalidez de la liquidación tributaria por vicio de nulidad de pleno derecho o anulabilidad”, dentro de la obra colectiva *V Congreso tributario: cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2010.
- › FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.,
 - “Juzgar a la Administración contribuye también a administrar mejor”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, número 76, 1992.
 - “Los vicios de orden público y la teoría de las nulidades en el Derecho Administrativo”, *Revista de Administración Pública*, número 58, 1969.

- "Silencio negativo, actos firmes y actos confirmatorios", *Revista de Administración Pública*, número 53, 1967.
- › GÓMEZ POZUETA, C. J., "La buena fe procesal", en el portal on-line *Noticias jurídicas*, marzo de 2009.
- › http://www.cnmc.es/Portals/0/Ficheros/Telecomunicaciones/Informes/Informes%20Anuales/2012/Organizacion_y_cuentas_CMT_2012.pdf
- › HUELÍN, J., "El derecho a la ejecución de las sentencias. El derecho a la invariabilidad e intangibilidad de los pronunciamientos judiciales", *Cuadernos de Derecho Público*, número 10, 2000.
- › MARTÍN QUERALT, J., "Carta del Director", *Tribuna Fiscal*, número 233, 2010.
- › MARTÍNEZ MICÓ, G., "Extensión de los efectos de una sentencia firme en materia tributaria", *Tribuna Fiscal*, nº 221, 2009, págs. 10 y ss.
- "Retroacción de actuaciones inspectoras", *Tribuna Fiscal*, 273, 2014, págs. 8 y ss.
- › MARTÍNEZ LAGO, M. A., "La ejecución de Sentencias y Resoluciones en materia tributaria", *Revista Aragonesa de Administración Pública*, número 38, 2011.
- › MILIONE, C., "El derecho a la motivación de las resoluciones judiciales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y el derecho a la claridad: reflexiones en torno a una deseada modernización del lenguaje jurídico", en el *XI Congreso de la Asociación de Constitucionalistas de España* bajo el rótulo genérico "La tutela judicial de los derechos fundamentales", febrero de 2013.
- › PÉREZ ALONSO, J., "Los inevitables agujeros negros y grises del Derecho Administrativo", *Lex Nova la revista*, número 60, 2010.
- › PICÓ I JUNOY, J., "El principio de la buena fe procesal y su fundamento constitucional", *Cuadernos de derecho judicial*, número 18, 2005.
- › PONT MESTRES, M., "Acerca de la supresión de la perentoriedad en los incidentes de ejecución de resoluciones económico-administrativas y su impacto en la seguridad jurídica", *Quincena Fiscal*, número 20, 2006.
- › PRIETO-CASTRO Y FERRÁNDIZ, L., *Derecho Procesal Civil*, Ed. Tecnos, 4ª ed., Madrid, 1988.
- › RUIZ GARIJO, M., *Problemas actuales de las tasas*, Lex Nova, Valladolid, 2002.
- › RUIZ RISUEÑO, F., *El proceso contencioso-administrativo*, 5.ª ed., Colex, Madrid, 2004.
- › SOLER ROCH, M. T. "La ejecución de resoluciones: autonomía v. continuidad», en el *Seminario sobre La ejecución de resoluciones y sentencias en el ámbito tributario*, organizado por el Consejo para la

Defensa del Contribuyente y el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009. Accesible por Internet en: http://www.ief.es/investigacion/Recursos/Seminarios/DchoFinanciero/2009_29EneSoler.pdf.

- › XIOL RÍOS, J. A., "Notas sobre la jurisprudencia", en FERRERES, V. y XIOL RÍOS, J. A., *El carácter vinculante de la jurisprudencia*, Fundación Coloquio Jurídico Europeo, Madrid, 2009.



Revista Técnica Tributaria

Jurisprudencia nacional



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Jurisprudencia nacional

Tribunal Constitucional. Sala Primera

Sentencia 150/2015, de 6 de julio de 2015, rec. 3717/2013

Ponente: Don Santiago Martínez-Vares García

Recurso de amparo. Derecho a la legalidad penal y sancionadora.

La Inspección había concluido la comprobación de una persona física, en régimen de módulos y que facturaba exclusivamente para una entidad, afirmando que el obligado tributario carecía de la estructura empresarial propia de una empresa, sin oficina, local o cualquier otro centro desde el cual llevar la gestión de su actividad, sin vehículos afectos ni lugar donde guardar los útiles y herramientas de la empresa, y que, consecuentemente, se trataba de una simulación y que su actividad era ficticia y orientada a la defraudación en la deuda tributaria del destinatario de las facturas. Por ello, el actor fue declarado como un “falso empresario”. Culminada la comprobación dictó un acuerdo sancionador en aplicación del art. 201 de la LGT -“incumplimiento de las obligaciones de facturación”- que es el acto que motiva el recurso de amparo tras agotar la vía del procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales.

El recurrente alega la vulneración del derecho a la legalidad penal y sancionadora (art. 25.1 CE) pues la conducta consistente en expedir “facturas falsas” por quien no es empresario y no ha desarrollado una actividad empresarial sólo puede ser castigada en vía penal, dado que la infracción administrativa castiga una conducta distinta (expedición de facturas con datos falsos o falseados) de la que le atribuye (expedición de facturas falsas), y, además, por una condición (la de empresario), que previamente le había negado tener. Con ello la Administración incurre en una interpretación analógica y extensiva *in malam partem* contraria al art. 25.1 CE, al subsumir erróneamente la conducta del ciudadano en un tipo administrativo que no es el previsto para el supuesto de hecho.

El Tribunal va a desestimar el recurso reiterando la doctrina de su sentencia 146/2015, de 25 de junio, dictada también en un recurso de amparo (núm. 6280-2012).

Fundamentos jurídicos

2. ... El principio de legalidad penal, en su vertiente material...“impone, por razones de seguridad jurídica y de legitimidad democrática de la intervención punitiva, no sólo la sujeción de la jurisdicción sancionadora a los

dictados de las leyes que describen ilícitos e imponen sanciones, sino la sujeción estricta, impidiendo la sanción de comportamientos no previstos en la norma correspondiente pero similares a los que sí contempla" (STC 137/1997, de 21 de julio, FJ 6)...

El problema reside en determinar si constituye una extralimitación interpretativa incluir dentro del tipo infractor relativo al incumplimiento de las obligaciones de facturación, no sólo la conducta consistente en la no expedición de facturas (o incluso la emisión de facturas con datos falsos o falseados) por quien realiza efectivamente una transacción económica, sino también la conducta de elaboración de falsas facturas simulando la realización de transacciones inexistentes...

Desde esta premisa, y aplicando el parámetro que nos es propio, el de la razonabilidad, debe ya señalarse que no puede calificarse de irrazonable la subsunción de la conducta realizada (simulación de una actividad económica mediante la emisión de unas facturas que se califican como falsas) en el tipo infractor del art. 201.1 LGT. Y ello porque el empresario o profesional a efectos del IRPF o del IVA-IGIC no es el único posible sujeto infractor del art. 201.1 LGT, en la medida que el "incumplimiento de la obligación de facturación" mediante la emisión de facturas con datos falsos o falseados se puede materializar tanto por quien ejerce una actividad empresarial o profesional como por quien no la ejerce, pues ambas actuaciones vulneran deberes de facturación que aquella norma impone a los sujetos pasivos, sean o no empresarios o profesionales...

Y parece razonable porque, si no ha habido una efectiva prestación de servicios, no podía facturar...

4. ... Resta por concretar, en segundo lugar, si, como defiende el recurrente en amparo, la aplicación de la modalidad agravada del art. 201.3 LGT (expedición de facturas "con datos falsos o falseados") a la conducta consistente en la emisión de "facturas falsas", contradice el principio de legalidad penal y sancionadora del art. 25.1 LGT.

... Sobre este particular entendimos en la STC 146/2015, FJ 4, que dentro de las posibles interpretaciones del precepto y desde la limitada perspectiva de nuestro control, como señalan tanto el Ministerio Fiscal como el Abogado del Estado, la subsunción de la conducta consistente en expedir facturas falsas dentro de la modalidad agravada de la infracción controvertida relativa a la expedición de facturas con datos falsos o falseados, no puede considerarse que violente los términos del precepto aplicado, ni desde la perspectiva literal, ni desde el punto metodológico, ni, en fin, desde el prisma axiológico.



Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 16 de julio de 2015, rec. 477/2012

Ponente: Ángel Novoa Fernández

Infracciones y sanciones tributarias. Imposibilidad de ejecución de la sanción.

Anulada por sentencia una liquidación pero habiendo quedado firme la sanción que tomaba su causa de la primera, se suscita la posibilidad –o imposibilidad- de la ejecución de ésta última.

Fundamentos jurídicos

SEGUNDO. Como bien pone de relieve la resolución impugnada la única cuestión planteada es la validez de la liquidación de las sanciones impuestas por la falta de retención a cuenta del IRPF e I.S. sobre rendimientos de capital mobiliario, ejercicios 1994 y 1995, habida cuenta de la anulación de la correspondiente liquidación impositiva por la Sentencia del T.S. de 7-12-09.

La actora defiende que concurre una imposibilidad jurídica sobrevenida que obsta al cumplimiento, que cifra en la anulación por el TS de las liquidaciones de las retenciones. Afirma que, por esta causa, nos encontramos ante un “acto de contenido imposible” en los términos del art. 217 c) de la Ley 58/03 y 62 de la Ley 30/92...

CUARTO. Alega la Abogacía del Estado que el acto de ejecución ni es de “contenido imposible” en el sentido de la LGT (2003) y la LRJAP-PAC 30/1992, ni le son de aplicación las normas referidas porque llegados a este punto la Administración no está ejecutando sus competencias y potestades administrativas -dichas normas sólo regulan procedimientos administrativos- sino que está sirviendo de mero instrumento de ejecución de una resolución judicial firme.

Lleva razón la Abogacía del Estado en este extremo...

La imposibilidad a que se refiere la norma de la Ley de procedimiento debe ser, por ello, de carácter material o físico, ya que una imposibilidad de carácter jurídico equivaldría prácticamente a ilegalidad del acto...

QUINTO. Ahora bien es lo cierto que repudia a la razón jurídica que si las liquidaciones a las que van parejas las sanciones han sido anuladas de modo definitivo por el Tribunal Supremo, no pierdan su razón de ser las dos únicas sanciones que, por una razón no de fondo sino de cuantía, no han tenido acceso a la casación y la única que si lo tuvo, por el mismo motivo cuantitativo, por el mismo T.S. se deje sin efecto...

Cierto es que el artículo 118 de la CE consagra que es obligado cumplir las sentencias y demás resoluciones firmes de los Jueces y Tribunales...

Pues bien, en este estado de cosas, no se puede soslayar, como parece quererse hacer por la Administración, entrando a realizar una análisis del contenido jurídico de la sentencia del Tribunal Supremo, partiendo de que

existe una obligación legal de retener por parte de la recurrente, pese a estimarse el recurso de casación y anularse las liquidaciones “sin mas”, dejar una puerta abierta para ahora ejecutar las sanciones que quedaron firmes por la falta de cuantía para acceder al recurso de casación, y que si no hubiera sido así, hubieran sido anuladas como lo fue la derivada del ejercicio 1993.

No es así. A falta de utilización de otros mecanismos legales para solventar la cuestión, la anulación por la sentencia del Tribunal Supremo de los tres acuerdos de liquidación impugnados 1993, 1994 y 1995, lo es de modo pleno y aunque perviva la sentencia firme de la Audiencia Nacional de las sanciones 1994 y 1995, supone que la ejecución de esta sentencia firme, en realidad se topa con la imposibilidad legal de ejecutarla in natura, porque la razón de ser de la sanción, su misma existencia, esta indisolublemente ligada por ley a lo que suceda con la liquidación previa.



Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 23 de julio de 2015, rec. 630/2013

Ponente: Jesús Mª Calderón González

IRNR. Devolución de ingresos indebidos. Retenciones. Principio de libre circulación de capitales.

Una entidad, residente en el Reino Unido, solicitó la devolución de las sumas que se le habían retenido (IRNR) por entidades residentes al satisfacerle dividendos, dudándose del procedimiento correcto a seguir en estos casos (ya que existía la posibilidad de aplicar alternatively el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones o el de devolución de ingresos debidos derivados de la normativa de cada tributo), pero entendiendo que, en todo caso, la carga soportada no se ajustaba a Derecho de la UE al ser muy superior de la que soportan las entidades residentes semejantes a la demandante (Entidades de Inversión Colectiva con tributación al 1%). En vía administrativa se le había denegado la devolución por entender que el procedimiento seguido no era el correcto. En conclusión, se suscita el tema del procedimiento a seguir en estos casos así como el examen de si las retenciones soportadas fueron superiores a las que en derecho hubiera debido soportar.

Fundamentos jurídicos

TERCERO. Respecto del primero de los motivos del recurso...

1. EL T.S. en sentencia de 18 de septiembre de 2012, RCU 357/2010, ha considerado que el ingreso que se produce en aplicación de una norma que el TJUE ha estimado como contraria al Derecho Comunitario ha de reputarse indebido...
2. Como reconoce la resolución del TEAC y establece el artículo 28.3 del TRLIR, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo. "No se exigirá a los contribuyentes por este impuesto la presentación de la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiere practicado la retención o ejecutado el ingreso a cuenta que se refiere el artículo 31", regla general aplicable a los sujetos pasivos del impuesto sin establecimiento permanente. Es decir, la recurrente no está obligada a la presentación de declaración, y por tanto, no se le puede exigir esa declaración para solicitar la devolución de las retenciones que excedan de la cuota del impuesto. Y todo ello porque la declaración ya la presenta el retenedor.
3. Solo a partir de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, que modificó el artículo 14.1, I) TRLIR estamos en presencia de una normativa propia del tributo.
4. La recurrente afirma en el escrito rector y esta alegación no ha sido combatida por la contestación a la demanda, que los modelos 210 y 215 no contemplaba la posibilidad de solicitar la devolución de un tributo recaudado en contravención del Derecho Europeo.

5. La retención practicada a la recurrente constituye en realidad su cuota tributaria, tal como resulta el art. 31,2 TRLIRNR...

Por tanto, no compartimos el criterio del TEAC según el cual la discriminación debe valorarse por un lado en el momento de la retención, y por otro, en el momento de la determinación de la cuota, ya que ambos momentos coinciden.

En consecuencia procede estimar este motivo del recurso, entendiendo que el procedimiento a utilizar en este caso será el de devolución de ingresos indebidos, previsto en los artículos 120.3 y 221.4 de la LGT de 2003, desarrollado en el artículo 14 del Real Decreto 520/2005 de 13 de mayo, lo que lleva aparejada la nulidad de la resolución recurrida.

CUARTO. En consecuencia, procede entrar en el fondo de la solicitud de la devolución y en concreto, la alegada discriminación de los OICVM No Residentes y la posible vulneración de la libre circulación...

... Procede, por su practicada identidad con el caso de autos, reproducir la sentencia de esta Sala y Sección de 31 de marzo de 2012, recurso 14/2007 (en esa misma fecha se dictaron sentencia en los recursos 15/2007, 17/2007, con igual problemática en todos ellos, referidas a la discriminación existente a raíz del distinto trato fiscal dado a los Fondos de Pensiones Holandeses, respecto del atribuido a los fondos de Pensiones Españoles).

La cita de esta sentencia, firme, al no haber sido recurrida por la representación del Estado, al igual que las antes referidas, resulta sumamente relevante pues en la misma se consideraba que existía una discriminación por razón de la nacionalidad contraria al artículo 56 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, con cita expresa de la jurisprudencia del TJUE, en materia de imposición directa.

«**SEXTO.** Expuestas las consideraciones anteriores, todas ellas acreditativas de la existencia de una situación comparable entre la recurrente y los fondos españoles, procede recordar que el artículo 56 CE (actual artículo 63) prohíbe las restricciones de los movimientos de capitales sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 58 CE. De los apartados 1 y 3 de este último artículo resulta que los Estados miembros pueden distinguir en su Derecho fiscal entre los contribuyentes residentes y los contribuyentes no residentes siempre que esta distinción no constituya ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales.

A este respecto, ha de añadirse que el artículo 58 CE, apartado 1, que, como excepción al principio fundamental de la libre circulación de capitales debe ser objeto de una interpretación estricta, no puede interpretarse en el sentido de que cualquier legislación fiscal que establezca una distinción entre los contribuyentes en función del lugar en que inviertan sus capitales sea automáticamente compatible con el Tratado (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de julio de 2004, Lenz, C-315/02, Rec. p.1 7063, apartado 26).

Pues bien, en el caso de autos, no existe ni se aduce por la Administración causa objetiva que permita excluir ese carácter discriminatorio, situándose en ambos casos la fuente del ingreso en España, puesto que la normativa controvertida únicamente tiene por objeto los dividendos percibidos de las sociedades residentes en territorio español.

Además, nos encontramos con una tributación con arreglo a un tipo único que va ligado solamente a la condición de residente o no residente del contribuyente...»

Y como decimos en la sentencia de esta Sala de 31 de marzo de 2010, por el simple hecho de su residencia fiscal la reclamante ha sufrido un tratamiento discriminatorio sobre sus inversiones en acciones de sociedades españolas, ya que el rendimiento que obtenga siempre será un 14% inferior hasta el 31/12/2006 y un 17% inferior desde el 01/01/2007, al rendimiento que podría conseguir una OICVM domiciliada en España que invierta en idénticos activos.

Y es que una normativa como la que hoy enjuiciamos que somete a un tributación -aplicada vía retención- del 15% o 18% (según el ejercicio considerado) a los dividendos percibidos por OICVM no residentes, mientras que en el caso de que esos mismo dividendos fueran percibidos por un OICVM residente tributarían al tipo del 1%, puede disuadir a los OICVM no residentes de realizar inversiones en sociedades establecidas en España. Consecuentemente, la tributación discriminatoria soportada por la actora en cada uno de los pagos de dividendos percibidos entre los ejercicios 2004 y 2008 constituye una restricción a la libre circulación de capitales.

Igualmente, consideramos que dicha restricción a la libre circulación de capitales no encuentra justificación en ninguna de las causas previstas en el art. 65.1 del TFUE...

Y como señala la parte, en realidad, la reforma producida con la Ley 2/2010, es consecuencia de un procedimiento de infracción que la Comisión Europea inició contra varios Estados miembros de la U.E., entre ellos España, por el régimen fiscal discriminatorio aplicable a los dividendos salientes...

Pues bien, a la vista de los razonamientos expuestos procede acceder a la solicitud de devolución planteada por la actora, si bien, siempre limitada a las cantidades que supongan un tratamiento discriminatorio en cuanto a los OICVM extranjeros respecto de los españoles. (1%) y no al total de las retenciones...

Y naturalmente la devolución de las cantidades debidamente ingresadas deberá llevar consigo el abono de los correspondientes intereses de demora como declaraba la STS de 18 de septiembre de 2012 RCU 357/2010...

Procede por todo lo expuesto, estimar parcialmente este motivo y, por ende, parcialmente también el recurso interpuesto.



Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 23 de julio de 2015, rec. 411 / 2014

Ponente: Jesús Mª Calderón González

ISD. Solicitud de daños y perjuicios por aplicación de una normativa contraria a Derecho Comunitario. Allanamiento de la Abogacía del Estado.

La sentencia se pronuncia sobre la indemnización de gastos solicitada por el contribuyente ya que consideraba que, pagado el ISD, tal pago no estaba ajustado a Derecho, habiéndosele obligado a reclamar la devolución del principal y a incurrir en gastos cuyo resarcimiento reclama ahora. El motivo no es otro que la liquidación del ISD en la que se le privó de aplicar la normativa autonómica de la Comunidad de Madrid por cuanto el causante no era residente en España, lo que determinó que la Administración le aplicase la normativa estatal y, con ello, perdió una bonificación autonómica del 95 %. Todo ello resultaba contrario al Derecho comunitario, como vino a declarar después la STJUE de 3 de septiembre de 2014, C-127-12, Comisión contra el Reino de España (analizada en esta misma Revista).

La Abogacía del Estado se allanó a la demanda en cuanto que consideró procedente aplicar al caso la norma autonómica, pero rechazó la indemnización de gastos también pedida.

Fundamentos jurídicos

SEGUNDO. ... En el suplico de la demanda solicita la anulación del TEAC, la devolución de la cantidad correspondiente a la diferencia entre lo efectivamente tributado y lo que le hubiera correspondido tributar si se hubiera aplicado la bonificación del 99% de la cuota tributaria de la Comunidad Autónoma de Madrid y en el cuarto OTROSI del escrito rector que, en el caso de que sea estimado el presente recurso, se condene expresamente a la parte demandada a indemnizar a su mandante en los daños y perjuicios sufridos como consecuencia de la situación que han dado lugar a la presente litis.

TERCERO. ... En el caso presente se han cumplido, en cuanto a los puntos 1 y 2 de suplico de la demanda, los requisitos necesarios para dar validez a dicho allanamiento, en el que se reconoce la estimación de la pretensión de la recurrente, no apreciando la Sala que el mismo es contrario al interés público o de tercero.

En cambio, la indemnización solicitada por la parte no puede ser estimada, pues la actuación de la Administración española fue conforme a la norma nacional, que no podía vulnerar teniendo en cuenta que aquélla no podía plantear cuestión prejudicial y respecto de la que los Tribunales Económico Administrativos pueden hacerlo aunque no estén obligados a ello.

Y todo ello al margen, naturalmente, de la posible exigencia, en la correspondiente vía, de la responsabilidad patrimonial por actos del Estado legislador.



Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 15 de Octubre de 2015, rec. 453/2012

Ponente: Manuel Fernández-Lomana García

Actuaciones inspectoras. Documentación. Rectificación del acta de inspección. Omisión del trámite de audiencia.

El trámite de audiencia posterior a las actas inspectoras es una garantía del contribuyente que debe respetarse o conlleva la nulidad de la liquidación. En el caso, para evitar que se produjese la prescripción de las obligaciones objeto de comprobación, el actuario acudió a una argucia que se pone de manifiesto en los hechos que narra la propia sentencia que comentamos.

El 9 de julio de 2010 se extendió acta de disconformidad que imputó dilaciones al contribuyente por un total de 333 días, pero, el 30 de julio de 2010, la Inspección envió al contribuyente un "informe de rectificación", con apertura de un nuevo plazo de alegaciones en el en que se ponía de manifiesto haber detectado un error material en el cómputo de los días de dilación y aclarando que las dilaciones imputables al contribuyente, no eran de 333 días; sino de 413 días. Con este fundamento y aceptando este periodo de dilaciones se dictó el Acuerdo de liquidación, ya que, de haberse mantenido los 333 días, se habría producido la prescripción.

Fundamento de derecho

TERCERO. El primer problema que se plantea es determinar si las dilaciones contenidas en el escrito de rectificación de el "error material" padecido pueden ser o no tenida en cuenta. Pues si se parte de los 333 días inicialmente imputados y no de los 413 días finalmente imputados, es claro, nadie lo discute que el Acuerdo se dictó fuera de plazo, con la consecuencia de que las actuaciones inspectoras no interrumpieron la prescripción...

CUARTO. ... el acta de disconformidad constituye, aparte de un documento público en que se constatan hechos, una propuesta de resolución del actuario -que no vincula al Inspector Jefe-, pero con la peculiaridad de que antes de, que el órgano competente para liquidar dicte el correspondiente acto, existe un trámite de contradicción....

QUINTO. También coincidimos con el TEAC en que el contenido del "informe de rectificación de dicho error material", no puede calificarse de "error material"...

SEXTO. Ahora bien, una vez que hemos concluido que la propuesta de liquidación efectuada por el actuario no vincula al Inspector Jefe y que, además, el contenido del informe denominado de rectificación emitido por el actuario va más allá del error material, procede analizar como debe actuar el Inspector Jefe cuando discrepa de la propuesta del actuario...

El problema se produce cuando el Inspector Jefe discrepa de la propuesta contenida en el acta por motivos sobre los que el contribuyente no ha podido manifestarse, es decir, no ha tenido trámite de audiencia.

El RD 939/1986... -norma aplicable al caso- regula el supuesto en que el Inspector Jefe considera incompleta la inspección realizada por el actuario y exige actuaciones complementarias. Estableciendo que "dentro del mismo plazo para resolver, el Inspector-Jefe podrá acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos..."

Sin embargo, ... no regulaba el supuesto en el que el Inspector- Jefe "observase en la propuesta de liquidación formulada en el acta error en la apreciación de los hechos en que se funda o indebida aplicación de las normas jurídicas"....

... El criterio del TEAC... en este y en otros supuestos exige el cumplimiento del trámite de audiencia como garantía del contribuyente...

La Sala comparte el criterio del TEAC.

En resumen, por las razones que hemos expuesto la Sala entiende, compartiendo el criterio del TEAC, que una interpretación conforme al principio de contradicción exigía, como sostiene el TEAC, que el Inspector-Jefe hiciese explícita la "rectificación de la propuesta realizada" y concediese al obligado tributario un trámite de alegaciones.



Tribunal Superior de Justicia de Castilla León (Valladolid). Sala de lo Contencioso-administrativo

Sentencia de 10 de septiembre de 2015, rec. 1168/2013

Ponente: José María Lago Montero

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Sucesiones mortis causa. Base imponible.

En relación al ISD se discute el menor valor que ha de atribuirse a los derechos de crédito representativos de las inversiones en dos entidades: la una quebrada y la otra con los administradores encarcelados por estafa. En el caso, ni la Administración ni el contribuyente habían aportado pruebas concluyentes sobre el verdadero valor que debía asignarse a estos derechos.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO. ... El interesado declaró en el inventario del impuesto sucesorio que formaban parte del caudal hereditario fondos depositados en las citadas entidades pero redujo su valor al 20% del valor nominal de los mismos, lo que fundamentó en la desdichada evolución, camino de la insolvencia, que presentaron ambas entidades en fechas próximas a las de los fallecimientos de sus dos tías, determinantes de sus dos adquisiciones hereditarias... El recurso ha puede estimarse por la sencilla razón de que existen más que serios indicios de la volatilidad de los fondos depositados en las entidades mercantiles indicadas a la fecha del devengo, y tal volatilidad acarrea una más que notable incerteza acerca del valor de la base imponible por el que ha de liquidarse el impuesto, en el sentido que el demandante se ha esforzado en demostrar.

TERCERO. Los depósitos en FORUM FILATELICO y RIVERDUERO... tenían el valor nominal declarado por el propio sujeto pasivo, si bien es notablemente incierto que tal valor nominal pueda ser el valor real de los fondos en la fecha del devengo... El Auto declarativo del concurso de FORUM FILATELICO de 22 de junio de 2006 acarreo per se un menor valor de las inversiones realizadas en la entidad, por cuanto que significó una provisional suspensión de pagos si no una quiebra de consecuencias calamitosas..... La Sala aprecia, al igual que lo hiciera al enjuiciar valoraciones de inversiones en semejantes chiringuitos financieros -cfr. S.T.S.J.C.L. nº 2.44372014, de 27 de noviembre-, que ofrecen altas rentabilidades para inversiones de alto riesgo, tan alto que en ocasiones la inversión se volatiliza y esfuma con el tiempo, que tales fondos deben ser objeto de valoración a la vista de las resoluciones judiciales firmes que recaigan en los procedimientos judiciales, mercantiles y penales, en marcha. Es de la responsabilidad de las Administraciones tributarias la comprobación de la desvalorización efectiva producida, siempre con referencia al momento de la realización del hecho imponible... No hay documento que ampare las reducciones de valores pretendidas por el recurrente, si bien existen serios indicios de la desvalorización que denuncia. Tampoco el perito judicial que ha comparecido en el proceso ha sido capaz de determinar si las expectativas de cobro de los derechos de crédito eran o no de un 20% al momento del devengo..... Así las cosas, no cabe otra conclusión que entender que los fondos de las finadas en FORUM FILATÉLICO y RIVERDUERO formaban parte de su patrimonio, y de las herencias que nos ocupan, al momento de su fallecimiento, por un valor que no se ha determinado con la mínima certeza que exige la fijación de la base imponible del impuesto sucesorio, por lo que deben anularse las

liquidaciones practicadas con tan frágil fundamento. Ello no empece a que la Administración Tributaria, con base en las resoluciones judiciales firmes que determinen el alcance del quebranto patrimonial efectivo sufrido por los socios en las entidades de referencia, pueda liquidar, en tanto no prescriba la acción administrativa, la adquisición hereditaria que constituye el objeto de este proceso.



Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª

Sentencia de 28 Octubre de 2015, rec. 26/2015

Ponente: Miguel Ángel Olarte Madero

Actuaciones inspectoras. Comprobación de valores.

No es procedente calificar la comprobación de valores realizada como “dictamen de peritos”, cuando tiene como premisas los datos descriptivos del inmueble consignados en la “ficha catastral” y relativos a superficie, estado, antigüedad, etc., datos no contrastados in situ por los citados peritos. Antes bien, tal valoración vendría a encajar más bien en la figura de la letra b) del art. 57.1 de la LGT: “estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO.- ... Centrándonos ya en el caso enjuiciado, lo que la Administración Tributaria Autonómica Valenciana y TEAR denominan dictamen de peritos, en el que se justifica la comprobación de valores, tiene como premisas los datos descriptivos del inmueble consignados en la “ficha catastral” y relativos a superficie, estado, antigüedad, etc., datos que no fueron contrastados in situ por los sedicentes peritos...

Por otro fado, los estudios de la Dirección General de Tributos Valenciana sobre los valores del suelo y los de la construcción, si bien pudieran tenerse como un punto de partida, meramente indicativo, dentro de una adecuada comprobación, los mismos no dejan de atender criterios generales, siendo en realidad que cada uno de los inmuebles incluidos en las zonas, calles o parajes acotados no tienen que equipararse necesariamente a estos efectos.

Cabe decir que, en la gestión del impuesto que nos ocupa, la Administración Tributaria Autonómica remeda la ponencia de valores catastral, pues lo hace desde su propia descripción y valoración generalizada y previa de todos los inmuebles del territorio, lo cual desnaturaliza la gestión individualizada contemplada en la ley reguladora del impuesto, de modo que la noticia que recibe a través de la declaración tributaria tan sólo ofrece relevancia si la base declarada es inferior a los mínimos sentados por los estudios administrativos.

Este sistema genérico y previo de valoración no está amparado por la ley del impuesto y no puede asimilarse al “dictamen de peritos” del art. 57.1 letra e) de la LGT; más bien, tal sistema vendría a encajar en la figura de la letra b) del dicho precepto legal, “estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal”.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sentencia de 22 de julio de 2015, rec. 724/2015

Ponente: María Rosario Ornosa Fernández

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Inviolabilidad del domicilio. Entrada y reconocimiento de fincas.

La autorización judicial para la entrada domiciliaria requiere que se den las condiciones de proporcionalidad y necesidad. Para ello no basta con las meras conjeturas de la Administración (suposiciones porque la empresa pertenece a un sector con elevado fraude o porque declara muy pocas ventas con tarjetas de crédito...). Es decir, de meras hipótesis de carácter genérico, sin que vengan constatadas por actividades de comprobación concretas.

Fundamentos de derecho

CUARTO. La siguiente cuestión a examinar es si la solicitud de entrada y registro del Abogado del Estado contiene las suficientes razones de fondo para justificar su concesión a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo en esta materia, que afecta a un derecho fundamental como es la inviolabilidad del domicilio.

... Tales solicitudes de entrada y registro en un domicilio, aunque sea en el de una persona jurídica, deben de observarse desde la óptica de los principios de proporcionalidad, ponderación y subsidiariedad y deben concederse con carácter restrictivo y limitado...

Se presupone que la entidad J y M SL lleva una contabilidad oculta porque otras empresas del sector lo hacen o que, como tiene muy pocas ventas a través de tarjetas de crédito o porque tiene imputaciones de ventas muy bajas, está ocultando sus reales ingresos a la AEAT. Si eso fuese base suficiente para conceder la autorización de entrada, un gran número de empresas o personas jurídicas de todo tipo en este país podrían estar en la misma situación que la entidad en cuyo domicilio se pretende la entrada por autorización judicial.

Lo que debe hacer la AEAT es desarrollar las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación con la entidad J y M SL a fin de acreditar la realidad de sus suposiciones y de establecer una base probatoria consistente.

Ello implica que deba de desestimarse el recurso de apelación y de confirmarse el Auto impugnado por ser conforme a derecho.



Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sentencia de 21 de septiembre de 2015, rec. 549/2013

Ponente: Francisco Javier Canabal Conejos

Procedimiento en vía económico-administrativa. Procedimiento de revisión. Limitación de la aportación de pruebas.

La aportación de pruebas en el procedimiento de revisión no se sujeta a las limitaciones que se establecen en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Fundamentos de derecho

TERCERO. Es cierto que el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos establece en su art. 96.4 que “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.”

Tal y como dijimos en nuestra Sentencia de 16 de junio de 2015 (recurso 365/2013) “se pone con ello de manifiesto en el citado precepto que trata de delimitar el contenido del expediente administrativo a los efectos de acotar el objeto y motivación de la liquidación que se pueda dictar por la Administración, pero en modo alguno se refiere a la tramitación del recurso de reposición o reclamación económico administrativa que pudiera interponerse frente a la liquidación.

El citado art. 96 del Real Decreto 1065/2007 se encuentra dentro de la Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios contenidas en su Capítulo III, procedimientos tributarios que concluyen con la terminación mediante resolución en la forma que establece el art. 101 de la misma norma. Mientras que la regulación del recurso de reposición no se encuentra en el indicado Real Decreto 1065/2007, sino en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, que regula dicho recurso de reposición en sus arts. 21 y siguientes y concretamente en el art. 23.1 establece que “El escrito de interposición deberá incluir las alegaciones que el interesado formule tanto sobre cuestiones de hecho como de derecho. A dicho escrito se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite”.

El referido art. 23.1 del Real Decreto 520/2005, no limita en modo alguno los documentos que pueden presentarse que sirvan de base a la pretensión que se ejercita en el recurso de reposición, por lo que no existe base normativa alguna que ampare la interpretación que se realiza por el Abogado del Estado en la contestación a la demanda.

Como esta Sala ya ha declarado con anterioridad en otras ocasiones, de tales preceptos debe deducirse, que si en vía jurisdiccional pueden alegarse motivos y presentarse documentos aunque no se hubieran formulados ante la Administración, nada impide que por vía de recurso de reposición ante la propia Administración puedan invocarse igualmente motivos y presentarse documentos en relación con tales motivos, aunque fueran diferentes a los presentados en el escrito de alegaciones o en relación con el requerimiento inicial, cuando no existe tampoco limitación alguna en las normas que regulan el recurso de reposición en cuanto a la presentación de documentos que sirvan de base a la pretensión que se formula en el recurso.”

En base a dichas consideraciones el recurso debe estimarse ... pues no se trata de una mera constatación fáctica de los datos advertidos en la liquidación impugnada sino del propio derecho a la exención prevista en el artículo 22 del TRLIS cuestión no definida fácticamente ni resuelta en ninguna de las dos vías precedentes a esta jurisdiccional por lo que, en su caso, deberá la Oficina resolver en base a los documentos indebidamente rechazados.



Revista Técnica Tributaria

Doctrina Administrativa



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 04085/2013 del 08/10/2015

Unidad resolutoria: Vocalía Tercera

Impuesto sobre Sociedades. Deducibilidad de los intereses de los préstamos participativos obtenidos de la sociedad vinculada.

Se discute en esta Resolución si los intereses derivados de un préstamo participativo son gastos deducibles o si no lo son al estar incluidos en el ámbito del art. 14.1.a) LIS.

Los contribuyentes, socios de TBBC, SL y de HD, SARL (luxemburguesa), entre otras, realizaron un conjunto de operaciones consistentes en la compra de acciones propias por parte de TBBC, seguida de una reducción del capital social manteniendo inalterados los porcentajes de participación de los socios existentes con anterioridad a dicha operación, pero dejando el capital social por debajo del límite legalmente exigido. Firmaron un contrato de financiación en cuyas estipulaciones contractuales se determinaron diversos tramos en la financiación y se especificaba como uno de los destinos del crédito el de realizar una devolución de aportaciones a los accionistas directos e indirectos de TBBC, SL (se especifica un importe de 78.879.670 euros para esta finalidad), y, finalmente, concertaron un préstamo participativo de HD, SARL. Dicho préstamo se computaba como fondos propios de TBBC, de forma que evitaba la disolución de la entidad.

Como resultado de lo anterior, según la Inspección, los socios de TBBC S.L., que también lo eran de HD, SARL, vendieron a aquella entidad las participaciones para su amortización, venta que fue satisfecha por TBB, SL. con fondos percibidos de HD, SARL, a través de préstamos participativos que permitían evitar la causa de disolución de la entidad, al haber quedado reducido su capital social a tan sólo 3.010 euros. De forma que, mediante la operación descrita, TBBC, S.L. distribuyó a sus socios, en el ejercicio de 2007, sumas muy superiores a los beneficios del ejercicio y a las reservas de libre disposición derivándose de ello unos fondos propios negativos habiéndose pretendido evitar la causa de disolución del artículo 260.4º del TRLIS mediante la concertación de un préstamo participativo con una entidad que depende de sus socios.

La Inspección concluiría que la parte del préstamo participativo que viene a cubrir el déficit de patrimonio neto no puede generar intereses fiscalmente deducibles.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO... En el supuesto aquí analizado, ese pago a los socios "salientes" de una cuantía superior al nominal de las acciones se financia con un préstamo participativo que devenga intereses. Considera la Inspección en este punto que los intereses devengados por dicho préstamo participativo, en la parte que financia dicha operativa de restitución, que equipara al saldo negativo de los fondos propios, no son deducibles al estar incluidos en el ámbito del art. 14.1.a) LIS...

... Este préstamo participativo tiene la consideración de patrimonio a efectos de la obligación de disolución establecida en aquel momento en el artículo 260 del TRLSA y fue necesario porque, a causa de la reducción de capital mediante adquisición de acciones propias, el patrimonio neto de TBB, SL devino negativo...

A estos efectos debe tenerse en cuenta que los socios han obtenido una renta procedente de TBBC, SL sin que haya variado el porcentaje de participación en la misma ya que, a pesar de que se ha producido una transmisión de acciones a favor de la propia sociedad, los socios conservan su alícuota en el capital, de manera que después de recibir esa atribución patrimonial mantienen su condición de socios sin modificación de los correspondientes derechos económicos o políticos. Constituyendo el exceso percibido a resultados de la adquisición de acciones propias por un importe superior al valor de las aportaciones un supuesto de retribución a los fondos propios...

Esta posibilidad fue expresamente prevista por el ICAC, en su consulta 3 (BOICAC 40.3, de diciembre de 1999)...

En la misma línea, la sentencia del Tribunal Supremo rec. nº 2970/2005, de 20 de mayo de 2010...

QUINTO. El obligado señala que no cabe la regularización llevada a cabo por la Inspección al no poder realizarse al amparo del artículo 13, ni el artículo 15 y 16 de la Ley General Tributaria y no cabe tampoco al amparo del artículo 9 del Convenio entre España y Luxemburgo, siendo contrario al artículo 25 de dicho convenio.

Frente a dicha alegación hay que reiterar... que el Tribunal Supremo en su sentencia de 18 de julio de 2012 (recurso número 3779/2009), que confirma y reproduce la Sentencia de la AN de 21 de mayo de 2009 (recurso número 416/2005), mantiene de forma clara que el artículo 9 del modelo de convenio de la OCDE *"recoge el principio de libre competencia y permite, que las autoridades fiscales del Estado competente puedan realizar los ajustes correspondientes en el caso de que se constate que las condiciones en que se han efectuado determinados operaciones entre empresas asociadas difieren de las normales del mercado entre sociedades independientes. En definitiva, los Convenios autorizan a regularizar al contribuyente cuando se acredite que la actuación realizada (de la que derivan beneficios o pérdidas con transcendencia tributaria) ha estado exclusivamente determinada por su vinculación con las empresas a las que está asociado, de suerte que pueda colegirse que esa misma operación no habría sido realizada si no concurriera esa vinculación."*

La aplicación al caso del precepto en cuestión no aparece supeditada, en contra de lo afirmado en la demanda, a la calificación de la operación de que se trate como "simulada" o "fraudulenta"..."

SÉPTIMO. En cuanto a la discriminación y la supuesta doble imposición, hay que reiterar que el rechazo de la deducibilidad fiscal de los gastos financieros derivados del préstamo financiero se hace en base al destino que ha tenido el préstamo que ha generado los mismos y al margen de la consideración de la residencia del prestamista.

Como señala la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea no son amparables las operaciones artificiales buscadas con el fin de eludir las consecuencias fiscales de una operación.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 06347/2014 de 22/10/2015

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. ITP/IVA. Transmisión de cuotas, de plena propiedad, de nuda propiedad y de usufructo, sobre un terreno arrendado para vallas publicitarias.

En el caso se discute la sujeción al IVA de la transmisión de un terreno, que se había dedicado al arrendamiento para instalación de vallas publicitarias, siendo que los vendedores eran titulares de derechos distintos, pues unos lo eran en pleno dominio de algunas partes indivisas, otros de la nuda propiedad y otros del derecho de usufructo.

El recurso lo interpone el Director General de Tributos de la Diputación General de Aragón frente a la RTEAR que declaró la sujeción de la operación al IVA por entender que existía una y única transmisión por parte de la comunidad de bienes formada por los titulares anteriormente indicados.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO... La cuestión de fondo controvertida que se plantea en el presente recurso consiste en determinar la tributación, por el Impuesto sobre el Valor Añadido o por el Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales Onerosas, que corresponde a la transmisión de la plena propiedad, de la nuda propiedad y del derecho de usufructo sobre un terreno, por parte de sus titulares, constando que el terreno estaba siendo objeto de arrendamiento para vallas publicitarias.

TERCERO... No consta la constitución formal de comunidad de bienes alguna por parte de los titulares de los diferentes derechos sobre el inmueble que se transmite.

No obstante lo anterior, dado que la parte transmitente está integrada por varias personas que, en conjunto, ostentan la titularidad plena de la finca objeto de dicha transmisión, se hace necesario conocer si tal comunidad de bienes debe entenderse constituida ipso iure por aplicación del artículo 392 del Código Civil, según el cual: *"Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas"*...

En la comunidad de bienes, la titularidad de los derechos está atribuida de forma sustancialmente idéntica, de manera que las participaciones de cada titular deben ser cualitativamente iguales, aunque puedan ser cuantitativamente diferentes. Una cotitularidad cualitativamente igual implica que se está hablando de derechos de la misma naturaleza...

Sentado lo anterior, no existe comunidad en la relación entre nudos propietarios y usufructuario...

CUARTO... El artículo 4 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone *"Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios **realizadas** en el ámbito espacial del impuesto **por empresarios o profesionales a título oneroso**, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las Entidades que las realicen."*

Dicha previsión legal se debe completar con el artículo 5.Uno c)... añadiendo que, en particular, **tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.**

En este sentido, dice el artículo 467 del Código Civil que: *“El usufructo da derecho a disfrutar los bienes ajenos con la obligación de conservar su forma y sustancia, a no ser que el título de su constitución o la ley autoricen otra cosa”; y el artículo 471 del mismo cuerpo legal dispone que “el usufructuario tendrá derecho a percibir todos los frutos naturales, industriales y civiles de los bienes usufructuados”.*

Pues bien, esta atribución de facultades al usufructuario así como de todos los frutos que produzcan los bienes usufructuados, comporta que será a él, y no al nudo propietario, a quien corresponda la posibilidad de ceder el uso al que obliga un contrato de arrendamiento y al que se atribuyan los rendimientos de capital derivados del mismo...

Por tanto, en este caso, en que el inmueble transmitido se había destinado al arrendamiento de vallas publicitarias, únicamente los cotitulares en pleno dominio o el usufructuario pueden ceder el uso y disfrute de la finca y tener la condición de arrendadores y, en esa medida, la condición de empresarios, quedando la transmisión de sus respectivos derechos sujeta al impuesto.

Los nudos propietarios, en la medida en que no ostentan el derecho de uso y disfrute de la finca, no pueden cederlo, no teniendo en consecuencia la condición de arrendadores...

Por tanto, no cabe hablar en el supuesto de hecho analizado de transmisión alguna efectuada por una comunidad de bienes, como indica el TEAR, sino que se habrían producido las transmisiones siguientes:

La transmisión de la nuda propiedad por los nudos propietarios, que estaría no sujeta al IVA si, efectivamente, es realizada por quien no tiene la condición de sujeto pasivo a efectos de dicho impuesto...

La transmisión del derecho de usufructo por quien sí es sujeto pasivo del impuesto, determinaría la sujeción al IVA, al realizarse su hecho imponible en los términos del art. 4 LIVA. No estaría exenta porque de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20.Uno.23º de la LIVA la exención no alcanza a los supuestos de constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre terrenos utilizados para actividades publicitarias, como es el caso.

La transmisión realizada por titulares de cuotas indivisas del pleno dominio, que estaría sujeta al IVA por tener la condición de sujetos pasivos del impuesto (arrendadores). Dado que la aprobación del instrumento de planeamiento no se produjo hasta casi dos años después de la fecha de la transmisión, se trata de una entrega exenta, sin que conste haberse renunciado a la exención, por lo que también quedaría sujeta a la modalidad TPO del ITPAJD.

Estas mismas conclusiones se derivan de la Sentencia núm. 1963/2014 de 28 mayo (Recurso contencioso-administrativo núm. 1402/2011) del Tribunal Superior de Justicia de C. Valenciana...



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 03873/2015 de 30/10/2015

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Obligados tributarios. Impugnación de acuerdos de declaración de responsabilidad cuanto en el mismo concurren o se acumulan dos supuestos de hecho distintos de responsabilidad tipificados en la norma de manera independiente.

A un mismo sujeto, administrador de una sociedad, se le formalizó en un mismo acto la derivación de responsabilidad por dos motivos distintos: los previstos en las letras a) y b) del artículo 188.3 de la LGT. Siendo que en el primer motivo se extiende la responsabilidad a las sanciones, mientras que, en el segundo, no es así, se suscita cómo debe proceder la Administración para aplicar retroactivamente el artículo 41.4 de la LGT (reducción por conformidad de las sanciones exigidas al responsable) pues ello requiere la anulación del acuerdo de derivación de responsabilidad y la retroacción del procedimiento. La polémica se centra en determinar si esa anulación solo debe referirse al supuesto de responsabilidad que se extiende a las sanciones (Letra a) para que el artículo 41.4 se aplique retroactivamente, o si la anulación afecta a todo el acto de derivación de responsabilidad.

El recurso es interpuesto por el Departamento de Recaudación de la AEAT.

A nuestro juicio, hay un tema no planteado en el caso que exigiría determinar previamente si es posible la aplicación simultánea a un mismo sujeto de varios supuestos de responsabilidad –una especie de concurso de leyes- y si, en caso afirmativo, puede hacerse de forma simultánea y en un mismo acto la derivación de responsabilidad por varios motivos.

Fundamentos de derecho

CUARTO: ... En los casos que dan lugar al criterio aquí controvertido, nos encontramos con dos declaraciones de responsabilidad distintas, una de ellas, la regulada en el artículo 43.1.a) en cuyo alcance sí se incluyen las sanciones y la regulada en el artículo 43.1.b) cuyo alcance no incluye las sanciones, acuerdos que puede venir dictados en unidad de acto o bien constituir dos actos administrativos independientes...

Tal y como señala el Departamento en sus alegaciones, en los acuerdos de declaración subsidiaria comprensivos de dos o más supuestos de responsabilidad, y diferentes en cuanto a los requisitos exigidos y su alcance, la revisión debe extenderse a cada uno de los supuestos de hecho impugnados sin que quepa la retroacción de actuaciones cuando el alcance del supuesto examinado no comprenda sanción alguna...

Este examen individualizado de los requisitos de cada supuesto de hecho en los que se haya basado el acuerdo de declaración de responsabilidad se pone de manifiesto en resoluciones del TEAC como el RG 2592/2007 de 12.03.2008...

Otras resoluciones del TEAC recogen idéntico criterio como RG 3642/2010 de 30 de octubre de 2012 en las que se examina de manera individualizada la concurrencia de los requisitos exigidos en cada supuesto de hecho de la responsabilidad imputada...

Este es el criterio recogido en otras resoluciones de diferentes Tribunales Económico-Administrativos Regionales, como la dictada por el TEAR de Asturias en sus resoluciones 33/29/2012, 33/30/2012 y 33/3015/2012, todas de 30 de septiembre de 2014. En estos tres casos se dictó un solo acuerdo para declarar la responsabilidad subsidiaria en virtud del 43.1.a) y del 43.1.b) LGT. En ellas se anula el acuerdo de declaración de responsabilidad dictado según el apartado a) para proceder a la aplicación retroactiva del artículo 41.4 LGT, mientras que se confirma la declaración de responsabilidad dictada por aplicación del 43.1.b) que no está afectada por lo dispuesto en el artículo 41.4 LGT, razón por la que el TEAR entra en el fondo y comprueba su conformidad a Derecho...

A todo ello habría que añadir el sentido de los últimos pronunciamientos de la Audiencia Nacional en relación con el criterio del TEAC y la aplicación retroactiva del artículo 41.4 LGT en los acuerdos de declaración de responsabilidad que no han adquirido firmeza y en cuyo alcance se comprendan las sanciones...

Por ello, si en relación a los supuestos de declaración de responsabilidad en los que es aplicable de forma retroactiva el artículo 41.4 LGT es preciso, tras la concesión del trámite de audiencia, entrar a resolver sobre los motivos de fondo que sustentan la responsabilidad, con mayor motivo es preciso entrar a resolver sobre el fondo todas las cuestiones que se planteen en relación a las declaraciones de responsabilidad atribuidas al responsable por otros presupuestos de hecho, independientemente de que se hayan dictado en un acuerdo de forma autónoma o en unidad de acto.

Por consiguiente, procede estimar el recurso interpuesto fijando como criterio que en las resoluciones económico-administrativas referidas a los supuestos de responsabilidad a) y b) del artículo 43.1 LGT, tanto si han sido declaradas de forma conjunta o separada, la revisión debe hacerse respecto de cada uno de los supuestos de forma separada, sin que la aplicación retroactiva del artículo 41.4 LGT al supuesto a) determine su aplicación al supuesto b) que, por el contrario, debe ser objeto de examen y pronunciamiento independiente.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 06497/2015 de 30/10/2015

Unidad resolutoria: Vocalía Undécima

Medidas cautelares. Admisión a trámite de la solicitud de suspensión con dispensa total de garantía instada ante el Tribunal económico-administrativo. Suspensión cautelar.

La Administración dictó un acuerdo de adopción de medidas cautelares el 20 de julio de 2015, consistente en el embargo preventivo de diversas fincas, que fue objeto de reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, quien dictó resolución en pieza separada de suspensión de 2 de junio de 2015 y admitió a trámite provisionalmente la solicitud de suspensión con dispensa de garantía.

Se suscita así la duda sobre cual de las dos resoluciones debe prevalecer, al efecto de determinar la procedencia o no de la adopción de la medida cautelar aquí cuestionada. Pues bien, señala el TEAC que la medida cautelar que se adopte una vez ha sido dictado el acto administrativo es un acto de ejecución del mismo, y estando suspendida la ejecución del acto consecuencia de la solicitud realizada en el seno de un procedimiento de revisión, ya sea cautelar o no, no es posible dicha adopción de medidas cautelares.

Fundamentos de derecho

QUINTO... En el presente caso nos encontramos ante dos actuaciones, la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado tendente a evitar posibles perjuicios de imposible o difícil reparación derivados de dicha ejecución y la adopción de medidas cautelares para asegurar la efectividad del cobro de las deudas tributarias liquidadas, que persiguen efectos dispares...

Lo anterior nos lleva a plantearnos, ante los diversos intereses en juego, cual debe prevalecer, lo que determinará la procedencia o no de la adopción de la medida cautelar cuestionada en esta Reclamación.

El carácter de cautelar de la suspensión prevista para el periodo comprendido desde la solicitud hasta el acuerdo de admisión o inadmisión a trámite cuando se hubiese solicitado en periodo voluntario deriva de que si se produce la inadmisión a trámite, la solicitud de suspensión se tiene por no presentada a todos los efectos, pero no que no impida a la Administración la ejecución del acto durante la vigencia de la suspensión cautelar. Por su parte, una vez admitida a trámite la suspensión, en caso de que finalmente se deniegue, deberá concederse el correspondiente plazo de ingreso de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.10 del RGRVA.

En definitiva, a juicio de este Tribunal, tienen los mismos efectos suspensivos de la ejecución del acto la "suspensión automática" en el caso de sanciones tributarias prevista en el artículo 212.3.a) de la LGT y la admisión a trámite de la solicitud de suspensión al amparo de lo previsto en el artículo 46.4 de la LGT...

Por lo anterior, en el presente caso, tanto la liquidaciones derivadas de los expedientes sancionadores como las liquidaciones que han sido objeto de reclamación con solicitud de suspensión admitida a trámite son actos cuya

ejecutoriedad se encuentra suspendida por lo que no pueden adoptarse ningún tipo de actos en ejecución de los mismos en la fecha en que se dictó el acuerdo de adopción de medidas cautelares.

SÉPTIMO... Si se atiende a la postura de la Administración, que considera que a pesar de existir una admisión de la solicitud de suspensión se pueden adoptar medidas cautelares, como ya hemos señalado, parece que la única forma de justificar esta posibilidad es si se entendiera que la adopción de una medida cautelar no es una actuación de ejecución del acto impugnado sino una actuación simplemente tendente a garantizar el cobro de la deuda, sin que se pueda considerar una ejecución del mismo. Ante esta postura cabría plantearse qué diferencia efectiva o real existe entre la adopción de un embargo ya en periodo ejecutivo respecto a deudas que hayan sido impugnadas (que es indudable que es un acto de ejecución) si tenemos en cuenta que en este último caso no puede procederse a la enajenación de los bienes hasta que no sea firme el acto de liquidación que sustenta la deuda de acuerdo a lo previsto en el artículo 172.3 de la LGT (*"La Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación"*)...

Una cosa es que una medida cautelar no determine directamente la ejecución del patrimonio del deudor y otra que no despliegue efectos en el patrimonio y la situación económica del deudor. Una medida cautelar de embargo de los créditos comerciales de un deudor a la Hacienda Pública puede determinar un descrédito comercial que provoque una fuerte pérdida de confianza por parte de los clientes del deudor que desemboque en una grave crisis en el ejercicio de la actividad económica; el embargo cautelar de las devoluciones tributarias puede provocar graves tensiones de tesorería que determinen una crisis importante de liquidez en el contribuyente, lo que también puede ocurrir en el caso de embargo cautelares de cuentas corrientes en instituciones financieras; el embargo de bienes inmuebles puede provocar dificultades en la obtención de crédito por parte del deudor o de liquidez ante la mayor dificultad para la venta de los inmuebles, etc. Es decir, la medida cautelar sí que puede provocar efectos patrimoniales y económicos en el deudor aunque no suponga la ejecución de sus bienes. Precisamente este tipo de efectos son los que hay que valorar si producen perjuicios de imposible o difícil reparación y justifican que la ejecución del acto debe ser suspendida con dispensa total o parcial de garantías, máxime teniendo en cuenta que si una medida cautelar puede producir efectos, más efectos y más perjudiciales aún puede provocar la ejecución del acto.

En conclusión, entendemos que la medida cautelar que se adopte una vez ha sido dictado el acto administrativo es un acto de ejecución del mismo, y estando suspendida la ejecución del acto consecuencia de la solicitud realizada en el seno de un procedimiento de revisión, ya sea cautelar o no, no es posible dicha adopción de medidas cautelares.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 07143/2012 de 5/11/2015

Unidad resolutoria: Vocalía Tercera

Domicilio Fiscal. Ineficacia del cambio. Concierto Económico con el País Vasco.

Se plantea la validez y efectos de unas actuaciones desarrolladas por la Administración estatal acerca de un contribuyente que había trasladado su domicilio fiscal desde territorio común al territorio foral de Gipuzkoa, traslado que la AEAT no consideraba eficaz.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO... Estando domiciliada la entidad en el País Vasco desde ese ejercicio y siendo su volumen de operaciones en 2003 inferior a 6 millones de euros, forzoso es concluir que la competencia para realizar las actuaciones inspectoras correspondientes al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 correspondería a la Hacienda Foral de Guipúzcoa, a menos que el cambio de domicilio fiscal desde Sevilla a Gipuzkoa comunicado a la Administración tributaria el 27 de noviembre de 2003 fuese ineficaz, cosa que defiende precisamente la Inspección del Estado... porque, según indica, el caso estudiado encaja en el supuesto contemplado en el artículo 43. Ocho de la Ley 12/2002, que aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que establece que *"Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas, cuando en el año anterior o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad"*...

Lo cierto es que cuando la AEAT del País Vasco inició la comprobación inspectora del período impositivo 2004 del Impuesto sobre Sociedades ya había tomado la decisión de que el domicilio fiscal de la entidad continuaba estando en territorio común...

Es doctrina de este Tribunal Central manifestada, entre otras, en sus resoluciones de 9 de julio de 2009 y de 1 de junio de 2010 que la presunción del artículo 43. Ocho de la Ley 12/2002, del Concierto Económico con el País Vasco no opera ope legis ni puede materializarse en un acuerdo unilateral. Como en los demás casos regulados por la Ley, ha de seguirse el procedimiento establecido y, en caso de discrepancia, acudir a la Junta Arbitral...

En consecuencia, la decisión de la Inspección de Tributos del Estado de aplicar la presunción del artículo 43. Ocho de la Ley 12/2002 y resolver unilateralmente sobre el cambio de domicilio fiscal, no se ajustó a Derecho.

Dicho esto, se debe indicar también, que la decisión de la Administración estatal no se ajustara a Derecho no conlleva la nulidad de pleno derecho de todas las actuaciones desarrolladas en el procedimiento inspector. Así lo ha señalado expresamente este Tribunal Central en su reciente resolución de 8 de enero de 2015 que reproducimos a continuación en lo que aquí interesa: *"... la posible incompetencia, en este caso territorial, que pudiera finalmente resultar del procedimiento previsto en el Concierto Económico, en ningún caso sería manifiesta, -en el sentido señalado por la jurisprudencia de "clara e incontrovertida", esto es, que no precise de una labor previa de interpretación jurídica..."*

No apreciándose, por tanto, la nulidad de pleno derecho de las actuaciones inspectoras desarrolladas ni del acto administrativo de liquidación, y no habiéndose producido la prescripción del derecho de la Administración para

determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, al haberse producido la interrupción de dicho plazo con la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento inspector, al amparo de lo dispuesto en el artículo 68 de la LGT, se considera ajustada a derecho la resolución del Tribunal Regional impugnada que ordenaba la anulación de la liquidación con retroacción de actuaciones a fin de que se notificase a la Hacienda Foral de Gipuzkoa la decisión de la AEAT sobre la ineficacia del cambio de domicilio fiscal de Sevilla a Gipuzkoa para que pueda aquélla dar o no su conformidad a dicha decisión, sin que proceda, en consecuencia, entrar a analizar en dicha vía las restantes alegaciones de la recurrente.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 03142/2013 de 5/11/2015

Unidad resolutoria: Vocalía Tercera

Principio *ne bis in idem* en su vertiente procedimental.

Anulada una liquidación, pero con posibilidad de dictar una nueva, se procedió a anular también la sanción. Ahora bien, tras dictarse la nueva liquidación, se suscita la duda sobre la posibilidad de imponer una nueva sanción al ser de aplicación el principio *ne bis in idem* en su vertiente procedimental.

Dada la extensión de la resolución, que se ocupa de otros muchos temas, nos limitamos a un muy breve resumen de la misma.

Fundamentos de derecho

DECIMOTERCERO... Anticipamos desde ahora que, a juicio de este Tribunal, la respuesta que ha de darse a esta cuestión depende de la naturaleza del defecto que haya causado la anulación de la liquidación, pues de ello dependerá también el carácter del pronunciamiento anulatorio de la sanción, que determina el ámbito del principio *ne bis in idem*. Si se ha apreciado un defecto material en la liquidación, su anulación implicará, si quiera indirectamente, un pronunciamiento de fondo sobre el ejercicio del *ius puniendi*, de carácter absolutorio; pues en tal caso, la anulación de los actos implica que, teniendo en cuenta los hechos y la calificación efectuada, no procede liquidar, ni procede tampoco sancionar. Este pronunciamiento absolutorio determina la aplicación del principio *ne bis in idem* en su vertiente procesal, impidiéndose con ello la imposición de una sanción posterior sobre los mismos hechos. Si, en cambio, se ha apreciado un defecto de forma, que es el que causa la anulación, ningún pronunciamiento absolutorio puede entenderse efectuado; el órgano revisor, en tal caso, no se pronuncia ni directa ni indirectamente, sobre la procedencia del ejercicio del *ius puniendi*, siendo tal una cuestión que queda imprejuzgada cuando se ha seguido un procedimiento disconforme a Derecho. En este segundo caso, la imposición de una nueva sanción no está vedada por el principio *ne bis in idem*...

El principio *ne bis in idem* está reconocido expresamente en la legislación positiva, bajo la denominación de principio de *no concurrencia*, y elevado a rango de derecho fundamental, por una consolidada doctrina del Tribunal Constitucional...

Estos preceptos contemplan la que se ha llamado vertiente material del principio *ne bis in idem*, que trata de evitar la imposición de dos sanciones al mismo sujeto, por los mismos hechos y con el mismo fundamento, por cuanto ello excede de lo previsto por el legislador, e implica una aplicación desproporcionada de la norma sancionadora, y contemplan también lo que se ha llamado (STC 177/1999) su *articulación procedimental*, que consiste en evitar la prosecución de dos procedimientos de carácter sancionador con el mismo objeto, otorgando preferencia al penal, por la vía de suspender el administrativo, con el fin de evitar la imposición de esa doble sanción y con el fin adicional, como manifestación del mismo principio, de evitar que un mismo hecho pueda ser apreciado de forma contraria por los distintos órganos del Estado en ejercicio del *ius puniendi*...

Junto a esta vertiente o aspecto material del principio -y su garantía procedimental- se ha ido perfilando el aspecto procesal del principio *ne bis in idem*, que no trata de evitar una doble condena o sanción, sino un doble pronunciamiento de carácter sancionador, aunque el primero sea absolutorio...

...Este principio sólo juega en el mismo cauce (penal/administrativo), de forma que, tramitado un procedimiento penal, que finalice por sentencia absolutoria, queda vedado el sometimiento a un nuevo proceso penal, pero no a uno administrativo, y, viceversa...

Proclamado pues este principio en sus justos términos, el principio *ne bis in idem* en su aspecto procedimental, veda la tramitación de un procedimiento administrativo sancionador si previamente ha existido otro procedimiento administrativo sancionador seguido contra el mismo sujeto, sobre los mismos hechos y con el mismo fundamento, que haya concluido por un pronunciamiento definitivo sobre el fondo.

Así resulta claramente de los Convenios Internacionales que lo proclaman:...

DECIMOCUARTO. Señalado lo anterior, debe analizarse ahora la posibilidad de tramitar un nuevo procedimiento sancionador cuando ha sido anulada la sanción originaria por haberlo sido la liquidación de la que trae causa....

A tal efecto, cuando se anula una sanción por haberlo sido la liquidación en que se basa, y es posible la práctica de una posterior liquidación, en relación con el mismo concepto y período, para determinar si el principio *ne bis in idem* en su vertiente procedimental impide el dictado de una nueva sanción que traiga causa de esta segunda liquidación, debemos diferenciar los siguientes supuestos:

- Casos en los que un Tribunal estima un recurso o reclamación por razones sustantivas o de fondo, anulando totalmente la liquidación pero subsistiendo, no obstante, la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar.
- Casos en los que se trata de sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo, que confirman la regularización practicada, si bien corrigen una parte de su importe, por lo que formalmente obligan, en ejecución de dicha sentencia o resolución, a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.
- Casos en los que un Tribunal estima por razones formales, anulando totalmente el acto impugnado, acordando la retroacción del procedimiento, o bien apreciando la caducidad.

En los dos primeros supuestos se realiza un pronunciamiento de fondo sobre la sanción, si quiera indirecto, al referirse directamente a la regularización de la que trae causa, en relación con todo o parte de ella, por lo que entra en juego el principio *ne bis in idem* en su vertiente procedimental, si bien que ambos supuestos se diferencian entre ellos por razón de la parte de regularización confirmada en el segundo. En el tercer supuesto, al no haber pronunciamiento sobre el fondo en relación con la sanción, no entra en juego, según lo expuesto, el principio *ne bis in idem*, ni aún en su vertiente procedimental.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 03808/2013 de 17/11/2015

Unidad resolutoria: Vocalía Quinta

LGT. Notificaciones. Electrónicas. Sistema NEO.

Aunque las sociedades mercantiles no establecidas en España que tengan un NIF a efectos de IVA están incluidas en el sistema NEO (Notificaciones electrónicas), de acuerdo con la normativa reguladora del mismo, en el supuesto de procedimientos iniciados a instancia del interesado, la notificación deberá efectuarse en el domicilio que se señale en este procedimiento. Es lo que sucede respecto del procedimiento de devolución a no establecidos, que se inicia a instancia del interesado, por lo que la notificación debe efectuarse a aquel domicilio que fije el interesado en el procedimiento.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO. La primera cuestión que se debe analizar por este Tribunal, consiste en determinar si la reclamación económico administrativa interpuesta ante este Tribunal ha sido presentada en plazo hábil, cuestión que ineludiblemente tiene carácter previo...

Consta en el expediente certificado de notificación electrónica habilitada en el que se hace constar que: *“se entiende que la notificación ha sido rechazada con fecha 02-02-2013 y hora 00:20, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento.”*

Por lo tanto, lo primero que debemos determinar es si la notificación del acto impugnado se ha realizado conforme a derecho...

En su Exposición de Motivos, la Ley 11/2007 se refiere expresamente al principio de conservación de las garantías constitucionales y legales de los derechos de los ciudadanos y en general de las personas que se relacionan con la Administración Pública, cuya exigencia se deriva del artículo 18.4 de la Constitución Española de 1978, al encomendar a la Ley la limitación del uso de la informática para preservar el ejercicio de los derechos constitucionales...

... Esta Ley 11/2007, de 22 de junio, permite establecer reglamentariamente la obligación de relacionarse con la Administración solamente a través de medios electrónicos a las personas jurídicas y a aquellas personas físicas que, atendidas sus circunstancias, puede entenderse que tienen garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos ...

Pues bien, en el presente caso, la reclamante reúne los requisitos establecidos el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, para su inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada...

Ahora bien, en el presente caso el reclamante, tanto en la solicitud de devolución como en el encabezamiento del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo impugnado, señala un lugar para notificaciones distinto de la dirección electrónica habilitada...

Además, tal y como hemos señalado anteriormente, consta en el expediente escrito de fecha 20 de noviembre de 2012 en el que el reclamante alega error de notificación de la resolución del recurso de reposición, al no remitirse la resolución a la dirección que consta en el encabezamiento del recurso de reposición interpuesto...

Pues bien, este Tribunal, a la vista de lo dispuesto en el artículo 3.5 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, considera que la notificación efectuada en la dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas no es válida, en tanto que nos encontramos ante un procedimiento iniciado a solicitud del interesado, y en el que expresamente ha señalado, tanto en la solicitud inicial, como en el encabezamiento del recurso de reposición, como en su escrito de fecha 20 de noviembre de 2012 (con anterioridad incluso a la notificación de la comunicación de inclusión obligatoria en el sistema de dirección habilitada del 28 de noviembre) un lugar para practicar las notificaciones distinto de la dirección electrónica habilitada, sin que conste que la Administración haya efectuado al menos dos intentos en la dirección señalada por el reclamante sin que haya sido posible efectuar la notificación, antes de acudir al sistema de notificación electrónica.

En este mismo sentido se ha pronunciado este TEAC en resolución de 4 de diciembre de 2014...



Revista Técnica Tributaria

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Colaboradores:

- José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña
- Francisco Alfredo García Prats
Universidad de Valencia
- María Amparo Grau Ruiz
Universidad Complutense de Madrid
- José Manuel Almudí Cid
Universidad Complutense de Madrid
- Aurora Ribes Ribes
Universidad de Alicante



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

José Manuel Almudí Cid

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Miembro de la AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 2 de julio de 2015

Asunto: C-209/14

Partes: *NLB Leasing d.o.o. y República de Eslovenia.*

Síntesis:

«Procedimiento prejudicial — IVA — Directiva 2006/112/CE — Entrega de bienes o prestación de servicios — Contrato de arrendamiento financiero — Restitución al arrendador de un bien inmueble objeto de un contrato de arrendamiento financiero — Concepto de “anulación, rescisión, impago total o parcial” — Derecho del arrendador a la reducción de la base imponible — Doble imposición — Prestaciones distintas — Principio de neutralidad fiscal».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

En febrero de 2008, la mercantil “NLB”, en calidad de prestamista, y “Domino ING, d.o.o.” (“Domino”), en calidad de prestatario, celebraron dos contratos de préstamo a corto plazo para uso determinado, así como diversos acuerdos de cooperación comercial. Los contratos estipulaban, en particular, que los préstamos concedidos por “NLB” a “Domino” tenían como finalidad la adquisición de inmuebles para la construcción de viviendas y que “NLB” podría proceder, si lo deseaba, a la financiación de la construcción de dichas viviendas. Tras otorgarse dichos préstamos, Domino adquirió inmuebles de entidades no vinculadas con las entidades prestamista y prestataria.

En abril de 2009, “NLB” y “Domino” celebraron dos nuevos contratos relativos a una operación de venta y cesión posterior al antiguo propietario mediante un arrendamiento financiero (*sale and lease back*). A raíz de la celebración de dos contratos de compraventa, “NLB” se convirtió en propietaria de los inmuebles que “Domino” había adquirido anteriormente. Por otro lado, se comprometió al mismo tiempo a ceder dichos inmuebles en arrendamiento a “Domino”, durante algunos meses, mediante dos contratos de arrendamiento financiero.

Sin perjuicio de los contratos de cooperación comercial celebrados con anterioridad entre ambas sociedades, los contratos de arrendamiento financiero establecían que, antes de su vencimiento, “Domino” debería elegir entre las tres opciones siguientes: prorrogar la duración de los contratos, devolver los inmuebles a “NLB”, o, por último, ejercer las opciones de compra de que disponía sobre dichos inmuebles, abonando en ese momento la totalidad de los plazos que debía a “NLB”.

Al celebrar los contratos de arrendamiento financiero, “NLB” abonó el IVA sobre la cantidad correspondiente a la totalidad de los plazos mensuales, incluidas las opciones de compra concedidas a ésta. No obstante, al vencer los contratos de arrendamiento financiero, “Domino” no había abonado la totalidad de los plazos que debía a “NLB”, lo que dio lugar a que esta última entidad, tal y como preveían los citados contratos, recuperase la posesión de los inmuebles objeto del arrendamiento financiero. En julio de 2010, “NLB” vendió dichos inmuebles como terreno edificable, a la sociedad “Sava IP, d.o.o.” (“Sava IP”) declarando el IVA vinculado con dicha transmisión.

A raíz del incumplimiento de las obligaciones que incumbían a “Domino” en virtud de los contratos de arrendamiento financiero, “NLB” solicitó la regularización del importe del IVA declarado hasta el valor de las opciones de compra previstas en los contratos.

A este respecto, “NLB” y “Domino” elaboraron, con arreglo a los términos de los contratos de arrendamiento financiero, una liquidación final en cuya virtud “NLB” abonó a “Domino” una cantidad correspondiente a la diferencia entre, por un lado, la plusvalía realizada gracias al precio obtenido durante la venta de los inmuebles a “Sava IP”, y, por otro lado, las cantidades no abonadas por “Domino”, incluidas las opciones de compra.

“NLB” dedujo del precio de venta de los inmuebles en cuestión un importe correspondiente a la cantidad, en primer lugar, del IVA que había abonado durante dicha cesión, en segundo lugar, de los plazos relativos a las opciones de compra aún no pagados por “Domino”, y por último, en tercer lugar, de los plazos mensuales que Domino continuaba, por otra parte, debiendo a “NLB”. A continuación, abonó el saldo restante a “Domino”. Acto seguido, “NLB” envió a “Domino” dos notas de adeudo por un importe correspondiente a los plazos relativos a las opciones de compra, y de ese modo procedió a la anulación de dichos plazos.

Mediante resolución de 5 de junio de 2012, las autoridades tributarias eslovenas denegaron la solicitud de “NLB” de disminuir el importe del IVA abonado por dicha sociedad con ocasión de la celebración de los contratos de arrendamiento financiero al estimar que las dos notas de adeudo no constituían un fundamento válido para disminuir la base imponible de dicha sociedad. Consideraron que dichos contratos no habían sido rescindidos, y que la recuperación de los inmuebles por NLB no constituye un supuesto de restitución en el sentido del artículo 39, apartado 2, de la ZDDV-1, que transpone en el Derecho esloveno el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA. En opinión de dichas autoridades, el arrendador asumió la función de un acreedor y vendió los inmuebles por cuenta del arrendatario a “Sava IP”.

NLB impugnó la resolución de la administración tributaria eslovena interponiendo, sucesivamente, un recurso administrativo ante el Ministerio de Hacienda, y posteriormente un recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional de primera instancia competente. Ambos recursos fueron desestimados.

En su recurso de casación, “NLB” sostuvo que la administración tributaria y el órgano jurisdiccional de primera instancia interpretaron erróneamente el artículo 39 de la ZDDV-1 y el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA.

En su opinión, la restitución de los inmuebles, que llevó a cabo “Domino” debido al incumplimiento de sus obligaciones contractuales, se corresponde con uno de los supuestos contemplados en las mencionadas disposiciones. “NLB” alegó también que, si no se admitiera que puede reducir su base impositiva en un contexto como el del asunto principal, se violaría el principio de neutralidad fiscal en cuanto abonó el IVA por segunda vez al ceder los inmuebles a una tercera sociedad.

En estas circunstancias, el *Vrhovno sodišče* decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

1. «Habida cuenta de las circunstancias del litigio principal, ¿debe interpretarse el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA en el sentido de que la restitución al arrendador de la posesión de un bien inmueble objeto de un arrendamiento financiero, como consecuencia del incumplimiento del arrendatario de sus obligaciones de pago, con vistas a su posterior venta y ejecución de las demás obligaciones contractuales estipuladas en dicho contrato a partir de la fecha en que sean exigibles todas las cuotas del arrendamiento financiero, constituye un supuesto de “anulación, rescisión, impago total o parcial” tras la operación en cuyo marco la base imponible se reduce en la cuantía correspondiente?
2. ¿Deben interpretarse los artículos 2, apartado 1, 14 y 24, apartado 1, de la Directiva IVA en el sentido de que el importe de dos opciones de compra, que constituye una parte sustancial del importe total debido en virtud de unos contratos de arrendamiento financiero, abonado por el arrendatario al arrendador de manera que, como consecuencia del incumplimiento parcial de las obligaciones de pago, éste recupera la posesión del objeto del arrendamiento financiero, lo revende a un tercero y abona la plusvalía de dicha venta al arrendatario, deduciendo de ésta, en la liquidación final, el importe de las opciones de compra, debe considerarse un pago en ejecución del contrato y una entrega de bienes y, en cuanto tal, sujeto al IVA, o un pago relativo a un servicio de arrendamiento o a la puesta a disposición de un inmueble (estando la contrapartida sujeta al IVA en cuanto tal, a elección de los sujetos pasivos), o una indemnización por daños y perjuicios por la resolución del contrato, abonada para reparar el perjuicio causado por el incumplimiento del arrendatario, sin guardar relación directa con una prestación de servicios a título oneroso y, en cuanto tal, no sujeta al IVA?
3. Si se responde a la segunda cuestión en el sentido de que se trata de un pago relativo a una entrega de un bien y a una ejecución contractual, ¿se opone el principio de neutralidad del IVA a que el arrendador haya abonado dos veces el IVA repercutido, es decir, una primera vez con ocasión de la celebración de los contratos de arrendamiento financiero (incluido el importe de las opciones de compra que constituye la mayor parte del valor contractual), y una segunda vez como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones de pago del arrendatario, con ocasión de la (re)venta del inmueble a un tercero, incluso aunque la carga del IVA derivada de esta segunda entrega recaer sobre el arrendatario en virtud de la liquidación final?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

De acuerdo con lo previsto en el artículo 267 del TFUE, el Tribunal de Justicia no es competente para aplicar las normas del Derecho de la Unión a un supuesto de hecho determinado, de tal modo que, en un supuesto como el planteado, corresponde al órgano jurisdiccional remitente efectuar las calificaciones jurídicas necesarias para resolver el litigio principal. Ahora bien, corresponde al Tribunal proporcionarle todas las indicaciones necesarias para guiarle en dicha apreciación.

En el ejercicio de dicha competencia, el Tribunal de Luxemburgo recuerda que de su jurisprudencia previa en torno a la distinción entre entregas de bienes y prestaciones de servicios se desprende que el contrato de arrendamiento operativo ha de distinguirse del contrato de arrendamiento financiero, caracterizándose este último por se transmiten al arrendatario la mayoría de los beneficios y riesgos inherentes a la propiedad legal. El hecho de que la transmisión de la propiedad esté prevista al finalizar el contrato o que la cantidad actualizada de los vencimientos sea prácticamente idéntica al valor venal del bien constituyen, individual o conjuntamente, criterios que permiten determinar si un contrato puede calificarse de contrato de arrendamiento financiero.

En virtud de lo anterior, en el supuesto en el que el contrato de arrendamiento financiero relativo a un inmueble prevea la transmisión de la propiedad al arrendatario al término de dicho contrato, o que el arrendatario disponga de los atributos esenciales de la propiedad de dicho inmueble, en particular que se le transmita la mayoría de los beneficios y riesgos inherentes a la propiedad legal de éste y que la cantidad actualizada de los vencimientos sea prácticamente idéntica al valor venal del bien, la operación debe equipararse a la adquisición de un bien de inversión.

Al margen de la naturaleza jurídica de la citada operación, al hacer referencia a la primera cuestión planteada, el Tribunal de Justicia recuerda que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA, que contempla los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, obliga a los Estados miembros a reducir la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo cuando, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contrapartida no sea percibida por el sujeto pasivo. Dicha disposición constituye la expresión de un principio fundamental de la Directiva IVA, según el cual la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida y cuyo corolario consiste en que la administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo.

Ahora bien, la base imponible del sujeto pasivo no puede reducirse cuando, en las condiciones previstas en el contrato, dicho sujeto pasivo ha percibido efectivamente la totalidad de los pagos en contrapartida de la prestación que ha efectuado o cuando, sin que se haya resuelto o anulado el contrato, el beneficiario de dicha prestación ya no es deudor ante el sujeto pasivo del precio convenido. Esto último conduce al Tribunal a manifestar que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que no permite a un sujeto pasivo reducir su base imponible cuando éste ha percibido efectivamente la totalidad de los pagos en contrapartida de la prestación que ha efectuado o cuando, sin que se haya resuelto o anulado el contrato, la otra parte en el contrato ya no le adeuda el precio convenido.

Por lo que se refiere a la tercera cuestión prejudicial planteada, el tribunal hace depender la sujeción al IVA de la cesión del contrato de arrendamiento financiero a un tercero, de que nos encontremos ante un negocio jurídico indisoluble del inicial o, por el contrario, de que quepa identificar dos negocios jurídicos diferentes. Cuando se comprueba que no puede estimarse que las citadas operaciones forman una “prestación única”, el principio de neutralidad fiscal no se opone a que dichas transacciones sean objeto de una imposición distinta a efectos del IVA, es decir, por la celebración de contratos de arrendamiento financiero y con ocasión de la reventa del inmueble a un tercero.

3. Fallo

Los artículos 2, apartado 1, 14 y 24, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que,

en el supuesto en que un contrato de arrendamiento financiero relativo a un inmueble prevea la transmisión de propiedad al arrendatario al vencimiento de dicho contrato, o la puesta a disposición del arrendatario de los atributos esenciales de la propiedad del citado inmueble, siendo transmitida a tal arrendatario, en particular, la mayoría de las ventajas y de los riesgos inherentes a la propiedad legal del citado inmueble y siendo la cantidad actualizada de los plazos prácticamente idéntica al valor venal del bien, la operación que resulta de dicho contrato debe asimilarse a una operación de adquisición de un bien de inversión.

El artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no permite a un sujeto pasivo reducir su base imponible cuando éste ha percibido efectivamente la totalidad de los pagos en contrapartida de la prestación que ha efectuado o cuando, sin que se haya resuelto o anulado el contrato, la otra parte en el contrato ya no le debe el precio convenido.

El principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que, por un lado, una prestación de arrendamiento financiero relativa a bienes inmuebles y, por otro lado, la cesión de esos bienes inmuebles a un tercero (respecto al contrato de arrendamiento financiero) sean objeto de una imposición distinta a efectos del impuesto sobre el valor añadido, cuando no pueda considerarse que dichas operaciones forman una prestación única, extremo que debe apreciar el órgano jurisdiccional remitente.



Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 9 de julio de 2015

Asunto: C-331/14

Partes: *Petar Kezić, s.p., Trgovina Prizma y República de Eslovenia.*

Síntesis:

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Sexta Directiva 77/388/CEE — Artículos 2, punto 1, y 4, apartado 1 — Sujeción — Transacciones inmobiliarias — Venta de terrenos adscritos al patrimonio privado de una persona física que ejerce la profesión de empresario autónomo — Sujeto pasivo que actúe como tal»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El Sr. Kezić es un empresario autónomo que desde el año 1995 ejerce su actividad como persona física bajo el nombre comercial de "Trgovina Prizma". Entre los años 1998 y 2002, el Sr. Kezić procedió a la adquisición de siete parcelas, no en condición de empresario autónomo, sino a título particular. Dos de los terrenos fueron adquiridos a una persona física, entre los años 1998 y 2000, y los otras cinco a una sociedad mercantil durante los años 2001 y 2002. El Sr. Kezić no soportó IVA por ninguna de estas adquisiciones.

Entre los años 2001 y 2003, el Sr. Kezić obtuvo las autorizaciones administrativas necesarias para la construcción de un centro comercial sobre las referidas siete parcelas. Seguidamente, promovió la construcción en su condición de empresario autónomo, iniciándose las obras en mayo de 2003. En junio de 2003, el Sr. Kezić afectó las cinco parcelas adquiridas en último lugar al patrimonio de su empresa, asignándoles el valor determinado por un perito judicial. En cambio, conservó las otras dos parcelas en su patrimonio privado.

En el año 2004, el Sr. Kezić vendió a dos sociedades mercantiles el centro comercial y las siete parcelas de terreno sobre las que éste se había construido. De este modo vendió, por un lado, en condición de empresario autónomo y repercutiendo IVA a los adquirentes, las cinco parcelas y la parte del centro comercial construida sobre éstas y, por otro lado, en condición de persona física privada y sin repercutir IVA, los terrenos controvertidos y la parte del centro comercial construida sobre éstos.

La autoridad tributaria competente requirió al Sr. Kezić para que ingresara el IVA correspondiente a la venta de los terrenos controvertidos, al considerar que ésta formaba parte de la actividad económica ejercida por el Sr. Kezić en su condición de empresario autónomo.

Tras interponerse por el recurrente diversos recursos, tanto en vía administrativa como judicial, el Tribunal Supremo eslovaco decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse lo dispuesto en los artículos 2, punto 1, y 4, apartado 1, de la Sexta Directiva en el sentido de que, en las circunstancias del caso de autos —en las que una persona adquiere unos terrenos en calidad de persona física, sin soportar IVA alguno a este respecto, posteriormente construye sobre dichos terrenos, como empresario autónomo, un centro comercial y contabiliza en el inmovilizado de su empresa, con arreglo a las normas nacionales

de contabilidad, sólo una parte de los terrenos sobre los que construye el centro comercial, para después vender dicho centro junto con todos los terrenos a quien encargó la obra construida—, ha de considerarse que dicha persona, por no contabilizar los terrenos en el inmovilizado de su empresa, no los incluye en el sistema del IVA y por tanto, con ocasión de la venta de tales terrenos, no es un sujeto pasivo obligado a repercutir IVA y a ingresar después el IVA repercutido?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

El Tribunal remitente plantea, en esencia, si los artículos 2, punto 1, y 4, apartado 1, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las previamente expuestas, en las que un sujeto pasivo adquiere parcelas de terreno, afectando algunas de ellas a su patrimonio privado y otras al de su empresa, y promueve, en su condición de sujeto pasivo, la construcción de un centro comercial sobre el conjunto de las parcelas, para después vender dicho centro junto con las parcelas sobre las que éste se ha construido, la venta de las parcelas afectas al patrimonio privado del sujeto pasivo está sujeta al IVA.

A estos efectos, el Tribunal recuerda que, de acuerdo con su jurisprudencia previa, del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva se desprende que, para que una operación pueda estar sujeta al IVA, el sujeto pasivo tiene que actuar “como tal”. En cambio, un sujeto pasivo que realiza una operación con carácter privado no actúa como sujeto pasivo y esa operación no está incluida en el ámbito de aplicación del IVA.

Asimismo, trayendo a colación su consolidada doctrina en este ámbito, el Tribunal de Justicia manifiesta que no es posible obviar que el concepto de sujeto pasivo está claramente vinculado al de actividad económica, y este último concepto comprende, con arreglo al artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y, en particular, las operaciones que impliquen la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En la sentencia dictada en el caso *Charles-Tijmens* (C-434/03), el Tribunal ya había precisado que, en caso de utilización de un bien de inversión, al mismo tiempo, para fines profesionales y privados, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de optar, a efectos del IVA, entre incluirlo en su totalidad en el patrimonio de su empresa, o conservarlo enteramente en su patrimonio privado, lo que determina su completa exclusión del sistema del IVA, o integrarlo en su empresa sólo en proporción a su utilización profesional efectiva. Además, como tiene declarado el Tribunal, el sujeto pasivo que vende un bien parcialmente afecto a la actividad, habiendo optado por reservarlo en parte para su uso privado, no actúa como tal por lo que se refiere a la venta de dicha parte. Ahora bien, es preciso que el sujeto pasivo manifieste, durante todo el período en que posea el bien parcialmente afecto, la intención de mantener una parte de éste en su patrimonio privado (*Armbrecht*, C-291/92).

La sentencia que nos ocupa contribuye a precisar que no cabe deducir que la venta de un terreno por un sujeto pasivo no esté sujeta al IVA por el mero hecho de que el sujeto pasivo haya afectado el terreno a su patrimonio privado. En efecto, dado que las operaciones realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo están, en principio, sujetas al IVA siempre y cuando el sujeto pasivo actúe como tal, es preciso que, además de la afección al patrimonio privado, el sujeto pasivo en cuestión no realice tal venta en el ámbito del ejercicio de su actividad económica, sino en el de la gestión y administración de su patrimonio privado. Dicho en otros términos, pese a la incuestionable afectación formal a la actividad privada del recurrente de algunos inmuebles adquiridos, obviamente, la sujeción

al IVA se hace depender por el Tribunal de que el transmitente del bien inmueble realice una efectiva actividad económica a efectos del impuesto, y no una mera gestión de su patrimonio.

En pronunciamientos anteriores, el Tribunal de Luxemburgo había declarado que constituye un criterio de apreciación pertinente para verificar la sujeción al impuesto, el hecho de que el interesado haya realizado gestiones activas de comercialización de inmuebles recurriendo a medios similares a los empleados por un fabricante, un comerciante o un prestador de servicios en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, tales como, en particular, la realización de obras de urbanización en dichos terrenos y el empleo de medios de comercialización habituales. Estas iniciativas no forman parte del marco normal de gestión de un patrimonio personal, por lo que no cabe considerar que, en tal supuesto, la venta de un terreno edificable constituya el mero ejercicio del derecho de propiedad por su titular (Slaby, C-180/10 y C-181/10).

En el presente supuesto, el Sr. Kezić había adquirido las siete parcelas de terreno dentro de un lapso de tiempo relativamente breve, comprendido entre los años 1998 y 2002. Asimismo, la adquisición de dichas parcelas eran, en su conjunto, condición necesaria para la construcción de un centro comercial a partir de mayo de 2003. Por último, este realizó en los terrenos controvertidos obras de acondicionamiento por más de 48 000 euros. Estos tres indicios conducen al Tribunal a señalar que la venta de los terrenos controvertidos no constituye un mero ejercicio del derecho de propiedad por parte del Sr. Kezić, tratándose, en realidad, de bienes afectos a su actividad económica como empresario, cuya venta está claramente sujeta al IVA.

3. Fallo

Los artículos 2, punto 1, y 4, apartado 1, 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, deben interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del litigio principal, en las que un sujeto pasivo adquiere parcelas de terreno, afectando algunas de ellas a su patrimonio privado y otras al de su empresa, y promueve, en su condición de sujeto pasivo, la construcción de un centro comercial sobre el conjunto de las parcelas, para después vender dicho centro junto con las parcelas sobre las que éste se ha construido, la venta de las parcelas afectas al patrimonio privado del sujeto pasivo está sujeta al impuesto sobre el valor añadido dado que, al realizar dicha operación, el sujeto pasivo actúa como tal.



Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 2 de julio de 2015

Asuntos: C-108/14 y C-109/14.

Partes: *Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG; Finanzamt Nordenham; Finanzamt Hamburg-Mitte y Marenave Schiffahrts AG.*

Síntesis:

«Procedimiento prejudicial — IVA — Sexta Directiva 77/388/CEE — Artículo 17 — Derecho a deducción — Deducción parcial — IVA abonado por sociedades de cartera para la adquisición de capitales invertidos en sus filiales — Prestaciones de servicios a las filiales — Filiales constituidas bajo la forma de sociedades personalistas — Artículo 4 — Constitución de un grupo de personas que pueden considerarse como un único sujeto pasivo — Requisitos — Necesidad de una relación de subordinación — Efecto directo»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El presente fallo del Tribunal de Justicia hace referencia, por una parte, a la deducibilidad del IVA soportado por sociedades de cartera o “holding” para la adquisición de sus participaciones en otras entidades en las que participa.

Larentia + Minerva posee, como comanditaria, el 98 % de las participaciones de dos filiales constituidas bajo la forma de sociedades personalistas de responsabilidad limitada en comandita (GmbH & Co. KG). Además, como “sociedad holding de dirección”, les presta servicios administrativos y comerciales a título oneroso. Para esas prestaciones sujetas a IVA, Larentia + Minerva dedujo íntegramente el impuesto soportado para la adquisición, a un tercero, de capitales que sirvieron para financiar sus participaciones en sus filiales y sus prestaciones de servicios.

El Finanzamt Nordenham admitió esa deducción parcialmente, al considerar que la mera tenencia de participaciones en las filiales no daba derecho a deducción. La liquidación complementaria de 24 de septiembre de 2007 relativa al IVA adeudado por el ejercicio 2005 fue impugnada por “Larentia + Minerva” ante el Niedersächsisches Finanzgericht, que desestimó su recurso mediante sentencia de 12 de mayo de 2011. Larentia + Minerva interpuso ante el Bundesfinanzhof (Tribunal federal en materia tributaria) un recurso adicional contra la citada sentencia.

Por otra parte, “Marenave” aumentó su capital durante el ejercicio 2006. Los gastos de emisión relacionados con dicho aumento dieron lugar al pago de un IVA de 373.347,57 euros.

La citada sociedad, en cuanto sociedad de cartera, adquirió, el mismo año, cuatro “sociedades navieras comanditarias” en cuya gestión comercial participó a cambio de una remuneración. Del IVA debido por los ingresos derivados de la citada actividad de gestión, dedujo como IVA soportado la totalidad de la cantidad de 373 347,57 euros

Mediante resolución de 15 de enero de 2009, el Finanzamt Hamburg-Mitte no admitió la deducción correspondiente al citado importe. Mediante sentencia de 10 de diciembre de 2012, el Finanzgericht Hamburg-Mitte (tribunal en materia tributaria y de aduanas de Hamburgo-Centro) estimó el recurso interpuesto por “Marenave” contra dicha

resolución. El Finanzamt Hamburg-Mitte interpuso ante el Bundesfinanzhof un recurso de casación contra la mencionada sentencia.

En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof alemán resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones siguientes:

1. «¿Qué método de cálculo debe usarse para calcular la deducción (parcial) del impuesto soportado por una sociedad de cartera sobre sus prestaciones de servicios vinculadas a la adquisición de capitales destinados a comprar participaciones en filiales, si la sociedad de cartera presta con posterioridad a dichas sociedades (como estaba previsto desde el principio) diversos servicios sujetos al impuesto?
2. La disposición relativa a la consideración de varias personas como un único sujeto pasivo, que aparece en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva [...], se opone a una normativa nacional con arreglo a la cual (en primer lugar) sólo una persona jurídica, y no por tanto una sociedad personalista, puede integrarse en la empresa de otro sujeto pasivo (el órgano central), y suponiendo que (en segundo lugar) dicha persona jurídica esté “integrada en la empresa del órgano central” (en el sentido de una relación jerárquica) en los órdenes financiero, económico y de organización?
3. En caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior: ¿Puede un sujeto pasivo invocar directamente el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva [...]?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

En primer término, en el presente pronunciamiento se vuelve a analizar por el Tribunal de Justicia la tributación de las sociedades holding en el IVA. Reiterando su jurisprudencia previa, el Tribunal declara que no tendrá la condición de sujeto pasivo del IVA, a efectos del artículo 4 de la Sexta Directiva, y no tiene derecho a deducir, según el artículo 17 de la misma Directiva, una sociedad de cartera cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa ni indirectamente en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos de que sea titular dicha sociedad de cartera en su calidad de accionista o socio.

La mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no deben considerarse actividades económicas, en el sentido de la Sexta Directiva, que confieran a quien las realiza la condición de sujeto pasivo del impuesto. En efecto, la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividendo, fruto de esta participación, es resultado de la mera propiedad del bien. Sin embargo, el caso es distinto cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la adquisición de la participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de las participaciones en su calidad de accionista o socio.

Tal y como afirma el Tribunal basándose en su jurisprudencia previa, con carácter general, los gastos vinculados a la adquisición de participaciones en sus filiales, soportados por una sociedad de cartera que interviene en su gestión y que, como tal, ejerce una actividad económica, deben considerarse afectos a la actividad económica de dicha sociedad y el IVA soportado sobre dichos gastos será objeto de una deducción integral, con arreglo al artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva.

El régimen de deducción previsto en el artículo 17, apartado 5, de dicha Directiva, que dará lugar a una deducción parcial del IVA soportado por la sociedad holding, se aplica únicamente en los supuestos en que los bienes y servicios son utilizados por aquella entidad para realizar indistintamente operaciones económicas con derecho a deducción y operaciones económicas que no conlleven tal derecho, es decir, cuando se trate de bienes y servicios de uso mixto. Los Estados miembros sólo pueden aplicar alguno de los métodos de deducción contemplados en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la citada Directiva en lo que respecta a tales bienes y servicios (Portugal Telecom, C-496/11).

No obstante, como cabe observar, en los dos supuestos enjuiciado por el Tribunal no cabe considerar aplicable la denominada regla de la prorata, toda vez que las sociedades holding que protagonizan las cuestiones prejudiciales remitidas por el Tribunal alemán no realizaban actividades exentas del impuesto, limitándose a prestar servicios sujetos y no exentos a sus filiales. Así pues, a priori, el IVA vinculado con los gastos de adquisición de dichos servicios debería deducirse íntegramente, salvo que las operaciones por las que se repercute el IVA estén exentas en virtud de la Sexta Directiva, en cuyo caso el derecho a deducción sólo debería operarse según lo establecido en el artículo 17, apartado 5, de la misma Directiva.

Este planteamiento conduce al Tribunal a concluir que únicamente cabría limitar la deducción del IVA soportado por las sociedades de cartera en el supuesto de que este estuviese vinculado con la adquisición, participación o ampliación del capital de entidades filiales que no se gestionan directamente por la holding, tal y como acontece en una de las dos cuestiones prejudiciales remitidas.

En esas circunstancias, en las que una parte del IVA soportado por la entidad de cartera estará vinculado con la realización de operaciones que generan derecho a la deducción y otra parte con operaciones no sujetas al impuesto, los Estados miembros están autorizados para aplicar bien un criterio de reparto que atienda a la naturaleza de la inversión, bien un criterio que atienda a la naturaleza de la operación, o bien cualquier otro criterio adecuado, sin estar obligados a limitarse a uno solo de estos métodos. La fijación del método de reparto entre actividades sujetas y no sujetas corresponde en exclusiva a las autoridades nacionales, que a estos efectos estarán sujetas al control del juez nacional. Dicho en otros términos, no corresponde al Tribunal de Justicia sustituir ni al legislador de la Unión Europea ni a las autoridades nacionales para determinar un método general de cálculo del prorrateo entre actividades económicas y actividades no económicas.

Adicionalmente, el presente fallo del Tribunal de Justicia contribuye a delimitar el ámbito subjetivo del régimen del grupo de sociedades en el IVA, al precisarse que el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que una normativa nacional reserve la posibilidad de constituir un grupo a efectos del IVA, únicamente a las entidades dotadas de personalidad jurídica y vinculadas al órgano central de dicho grupo mediante una relación de subordinación, salvo si esas dos exigencias constituyen medidas necesarias y adecuadas para alcanzar los objetivos dirigidos a prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o a luchar contra la evasión o el fraude fiscales, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

Esta jurisprudencia determina la inmediata incompatibilidad del régimen de grupo alemán con la Sexta Directiva, dado que restringía la incorporación al grupo de las entidades carentes de personalidad jurídica. Del mismo modo, da lugar a la necesidad de modificar el artículo 163 Quinquies Dos de la Ley española del IVA que, al igual que en la normativa alemana, determina la condición de entidad dominante en función de que esta tenga personalidad jurídica propia y ejerza el control efectivo, en el capital o en los derechos de voto, sobre las entidades dependientes.

3. Fallo

1. El artículo 17, apartados 2 y 5, 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 IVA: Base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006, debe interpretarse en el sentido de que:
 - debe considerarse que los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que participa en la gestión de éstas y que, como tal, ejerce una actividad económica forman parte de sus gastos generales y el impuesto sobre el valor añadido soportado por esos gastos debe, en principio, deducirse íntegramente, salvo que determinadas operaciones económicas realizadas por las que se repercute el impuesto sobre el valor añadido estén exentas en virtud de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2006/69, en cuyo caso el derecho a deducción se ejercerá únicamente de conformidad con lo establecido en el artículo 17, apartado 5, de la misma Directiva;
 - debe considerarse que los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que únicamente participa en la gestión de algunas de éstas y que, respecto de las demás, no ejerce, por el contrario, ninguna actividad económica forman parte sólo parcialmente de sus gastos generales, de modo que el impuesto sobre el valor añadido abonado por esos gastos sólo puede deducirse en proporción a los que son inherentes a la actividad económica, según los criterios de reparto definidos por los Estados miembros, quienes, en el ejercicio de esa facultad, deben tener en cuenta — extremo que corresponde verificar a los órganos jurisdiccionales nacionales— la finalidad y la estructura de la Sexta Directiva y, en virtud de ello, establecer un método de cálculo que refleje con objetividad la parte de imputación real de los gastos soportados a la actividad económica y a la actividad no económica.
2. El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2006/69, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que una normativa nacional reserve la posibilidad de constituir un grupo de personas que puedan considerarse un único sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido, como prevé la citada disposición, únicamente a las entidades dotadas de personalidad jurídica y vinculadas al órgano central de dicho grupo mediante una relación de subordinación, salvo si ambas exigencias constituyen medidas necesarias y adecuadas para alcanzar los objetivos dirigidos a prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o a luchar contra la evasión o el fraude fiscales, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.
3. No puede considerarse que el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2006/69, tenga efecto directo que permita a los sujetos pasivos invocarlo frente a su Estado miembro en el supuesto en que la normativa de éste no sea compatible con la citada disposición y no pueda ser interpretada de manera conforme a ésta.

Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 8 de septiembre de 2015

Asunto: C-105/14

Partes: *Ivo Taricco, Ezio Filippi, Isabella Leonetti, Nicola Spagnolo, Davide Salvoni, Flavio Spaccavento, Goranko Anakiev y República de Italia.*

Síntesis:

«Procedimiento prejudicial — Procedimiento penal relativo a delitos en materia del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Artículo 325 TFUE — Normativa nacional que establece plazos de prescripción absolutos que pueden dar lugar a la impunidad de los delitos — Afectación potencial de los intereses financieros de la Unión Europea — Obligación que incumbe al juez nacional de dejar sin aplicación todas aquellas disposiciones de Derecho interno que puedan ser contrarias a las obligaciones que el Derecho de la Unión impone a los Estados miembros»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El *Tribunale di Cuneo* (Italia) elevó al Tribunal de Luxemburgo una cuestión prejudicial en el marco de un procedimiento penal, en el que resultaban imputados un conjunto de sujetos, por haber constituido y organizado, durante los ejercicios fiscales de 2005 a 2009, una asociación ilícita para defraudar el IVA. A dicho sujetos se les imputaba la realización de montajes relacionados con el denominado “fraude carrusel” del IVA, mediante la constitución de sociedades instrumentales y la emisión de documentos falsos merced a los cuales adquirieron bienes sin abonar el IVA. Esta estructura permitía a “Planet Srl” disponer de productos a un precio inferior al de mercado, que podía revender a sus clientes, falseando de este modo dicho mercado.

Después de diversos incidentes procesales y tras desestimar las numerosas excepciones formuladas por los imputados en el marco de la audiencia previa celebrada ante el tribunal nacional, este declaró la prescripción de los delitos que se le imputaban al Sr. Anakiev. No obstante, el tribunal nacional dictó auto de procesamiento en lo que concierne a los demás acusados.

De acuerdo con lo manifestado por el tribunal italiano, los delitos de los que se acusa a los imputados se castigan en Italia con pena de hasta seis años de prisión. No obstante, el delito de asociación ilícita, tipificado en el artículo 416 del Código Penal italiano, del que también podría llegar a declararse culpable a los imputados, se castiga con una pena de prisión de hasta siete años, para los promotores de la asociación, y de hasta cinco años para los meros partícipes. De ello se desprende que, para los promotores de la asociación ilícita, el plazo de prescripción es de siete años y para los demás, de seis.

De acuerdo con lo previsto en el ordenamiento interno italiano, el último acto que interrumpió el plazo de prescripción fue la providencia de señalamiento de la audiencia previa. No obstante, habida cuenta de la configuración de la figura de la prescripción penal en Italia, el plazo de prescripción no podía prorrogarse más allá de siete años y seis meses o, en el caso de los promotores de la asociación ilícita, más allá de ocho años y nueve meses, a partir de la comisión de los hechos delictivos. Según manifestó el órgano jurisdiccional remitente, todos los delitos que no habían prescrito a la fecha de remisión de la cuestión prejudicial lo harán, a más tardar, el 8 de

febrero de 2018, esto es, antes de que pueda dictarse una resolución judicial definitiva. Este hecho supone que los acusados de haber cometido un fraude del IVA por importe de varios millones de euros, podrían beneficiarse de una impunidad de hecho a raíz a la expiración del plazo de prescripción.

De acuerdo con lo declarado por el órgano jurisdiccional italiano, los procedimientos penales relativos al fraude fiscal, como el que presuntamente cometieron los sujetos imputados, implican por regla general investigaciones muy complejas. Afirma que, si se toman en consideración todas las instancias, para esta clase de asuntos, la duración del procedimiento penal en Italia es de tal magnitud, que la impunidad de hecho no es la excepción, sino la norma. De donde se deriva que la Administración tributaria italiana suele hallarse ante la imposibilidad de recuperar el importe de los impuestos defraudado a través de la comisión de este tipo de delito.

En estas circunstancias, el *Tribunale di Cuneo* planteó al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

1. ¿Es contrario a la norma de protección de la competencia prevista en el artículo 101 TFUE el artículo 160, último párrafo, del Código Penal italiano, por cuanto prevé, en caso de interrupción del plazo de prescripción, una ampliación de éste de tan sólo una cuarta parte de su duración inicial, permitiendo por tanto que prescriban delitos aunque la acción penal se haya ejercitado dentro de plazo, con la consiguiente impunidad?
2. ¿Ha introducido la República Italiana una forma de ayuda de Estado prohibida por el artículo 107 TFUE mediante el artículo 160, último párrafo, del Código Penal italiano, por cuanto prevé, en caso de interrupción del plazo de prescripción, una ampliación de éste de tan sólo una cuarta parte de su duración inicial, eliminando por tanto las consecuencias penales de los delitos cometidos por operadores económicos sin escrúpulos?
3. ¿Ha añadido indebidamente la República Italiana un supuesto de exención adicional a los establecidos taxativamente en el artículo 158 de la Directiva 2006/112 mediante el artículo 160, último párrafo, del Código Penal italiano, por cuanto éste prevé, en caso de interrupción del plazo de prescripción, una ampliación de éste de tan sólo una cuarta parte de su duración inicial, creando por tanto un supuesto de impunidad para quienes instrumentalizan dicha Directiva?
4. ¿Vulnera el principio de finanzas públicas sólidas establecido en el artículo 119 TFUE el artículo 160, último párrafo, del Código Penal italiano, por cuanto prevé, en caso de interrupción del plazo de prescripción, una ampliación de éste de tan sólo una cuarta parte de su duración inicial, renunciando por tanto a sancionar conductas que privan al Estado de los recursos necesarios, incluidos aquellos que le permiten cumplir obligaciones asumidas frente a la Unión Europea?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

La primera cuestión prejudicial analizada por el Tribunal de Justicia es la relativa a la configuración del plazo de prescripción por parte de la normativa interna italiana, que daba lugar, en la práctica, a que los procedimientos relativos al “fraude carrusel” quedasen impunes dadas las importantes dificultades para instruirlos y resolverlos de forma definitiva en un plazo inferior a siete años y medio.

El Tribunal recuerda, en primer lugar, que los Estado miembros no sólo tienen la obligación general de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que la íntegra recaudación del IVA en

sus respectivos territorios, sino que, además, deben luchar contra el fraude. A estos efectos, los Estados miembros están obligados a combatir las actividades ilegales que afecten a los intereses financieros de la Unión mediante medidas disuasorias y efectivas y, en particular, a adoptar las mismas medidas que para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses.

No debe obviarse que, según ha declarado reiteradamente el Tribunal, para lograr este objetivo, los Estados miembros disponen de libertad de elección de las sanciones aplicables, que pueden ser sanciones administrativas, penales o una combinación de ambas, para garantizar la percepción de todos los ingresos procedentes del IVA y, de este modo, proteger los intereses financieros de la Unión de conformidad con lo dispuesto en la Directiva 2006/112 y en el artículo 325 TFUE. Asimismo, el artículo 2, apartado 1, del Convenio para la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas. En particular, los Estados miembros deberán adoptar las medidas necesarias para que, a los comportamientos constitutivos de fraude que afecte a los intereses financieros de la Unión, les sean impuestas sanciones penales efectivas, proporcionadas y disuasorias, entre las que figuren, al menos en caso de fraude grave, penas de privación de libertad.

Lo anterior conduce al Tribunal de Justicia a considerar que, en el supuesto de que el Tribunal nacional estimase que la configuración del régimen nacional de interrupción de la prescripción da lugar, en la práctica, a la ineficacia del régimen punitivo establecido para evitar y castigar adecuadamente el incumplimiento de las obligaciones tributarias vinculadas con el IVA, deben de resultar inaplicables las medidas vinculadas con la prescripción que generan dicho efecto. Concretamente, en el caso de la normativa italiana, podría llegar a considerarse contrario al Derecho de la Unión Europea el límite a la ampliación del plazo de prescripción a una cuarta parte de su duración inicial, si se confirmase que su aplicación, tal y como manifiesta el Tribunal italiano, da lugar, con carácter general, a la prescripción de los delitos de esta naturaleza.

En virtud de lo anterior, el Tribunal de Luxemburgo declara que, en el supuesto de que el tribunal nacional llegue a la conclusión de que las disposiciones nacionales controvertidas no cumplen la exigencia del Derecho de la Unión relativa al carácter efectivo y disuasorio de las medidas de lucha contra el fraude del IVA, dicho órgano jurisdiccional habrá de garantizar la plena eficacia del Derecho de la Unión, dejando si es preciso sin aplicación las referidas disposiciones nacionales, sin que haya de solicitar o esperar su previa derogación por el legislador o mediante cualquier otro procedimiento constitucional. Así pues, si el juez nacional llega a la conclusión de que la aplicación de las disposiciones nacionales en materia de interrupción de la prescripción tiene como consecuencia que, en un número considerable de asuntos, hechos constitutivos de fraude grave queden impunes desde el punto de vista penal debido a que, por regla general, tales hechos habrán prescrito antes de que la sanción penal prevista por la ley pueda imponerse mediante una resolución judicial definitiva, podría declararse que las medidas establecidas por el Derecho nacional para combatir el fraude y las actividades ilícitas que afectan a los intereses financieros de la Unión no son ni efectivas ni disuasorias, lo que sería incompatible con el Ordenamiento de la Unión previamente citado. Asimismo, incumbirá al órgano jurisdiccional remitente verificar si las disposiciones nacionales controvertidas se aplican a los casos de fraude en materia de IVA del mismo modo que a los casos de fraude que afectan únicamente a los intereses financieros de la República Italiana.

Por otra parte, tomando en consideración los problemas que puede suscitar este planteamiento desde la perspectiva del ordenamiento constitucional, el Tribunal de Luxemburgo advierte que la inaplicación de las medidas relacionadas con la interrupción de la prescripción no podrá verse afectada por lo previsto en el ordenamiento interno. Por consiguiente, en virtud del principio de primacía del Derecho de la Unión, las

disposiciones del artículo 325 TFUE, apartados 1 y 2, producen el efecto, en sus relaciones con el Derecho interno de los Estados miembros, de hacer inaplicable de pleno derecho, por el propio hecho de su entrada en vigor, cualquier disposición contraria de la legislación nacional existente.

Asimismo, el Tribunal advierte que, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, el acortamiento de los plazos de prescripción que pudiera derivarse de la aplicación preeminente del Ordenamiento de la Unión Europea, no determina una infracción de los principios legalidad, tipicidad y proporcionalidad de los delitos y las penas, toda vez que la jurisprudencia previa del Tribunal Europeo de Derechos Humanos corrobora esta conclusión. Con arreglo a esa jurisprudencia, la prórroga del plazo de prescripción y su aplicación inmediata no constituyen una vulneración de los derechos garantizados por el artículo 7 del referido Convenio, puesto que no puede considerarse que esta disposición impida la ampliación de los plazos de prescripción cuando los hechos imputados no han prescrito [Sentencias *Coëme y otros v. Bélgica*, nºs 32492/96, 32547/96, 32548/96, 33209/96 y 33210/96, § 149, TEDH 2000-VII; *Scoppola c. Italia* (nº 2), nº 10249/03, § 110 y jurisprudencia citada, 17 de septiembre de 2009, y *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos c. Rusia*, nº 14902/04, §§ 563, 564 y 570 y jurisprudencia citada, 20 de septiembre de 2011].

Como cabe observar, mediante esta relevante sentencia, en la que se reitera la doctrina fijada previamente en el caso *Akerberg Fransson*, de 7 de mayo de 2013, el Tribunal expresamente declara que el fraude del IVA es una modalidad del más amplio concepto de fraude frente a los intereses financieros de la Unión Europea y, por tanto, se ve afectado directamente por lo previsto en el Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas. Esta cuestión distaba mucho de resultar clara, tal y como se pone de relieve en la opinión emitida por la Abogada General Kokott, toda vez que en 1997 el Consejo había sostenido precisamente lo contrario. De hecho, en 2012 la Comisión hizo pública una propuesta de modificación del citado Convenio en el que expresamente se incluía el fraude del IVA en su objeto.

Por otra parte, a pesar de que el Tribunal de Justicia considera que la inaplicación del ordenamiento interno en materia de prescripción penal es plenamente respetuoso con la doctrina del Tribunal de Estrasburgo y, por ende, con el Convenio Europeo de Derechos Humanos y Carta Europea de Derechos Fundamentales, no debe perderse vista que la protección de las citadas garantías y derechos fundamentales que se articula en estas normas internacionales, no es más que un mínimo para los Estados, pudiendo perfectamente extenderse dicha protección por parte del ordenamiento interno más allá de lo previsto en tales convenios. De tal modo que, a nuestro juicio, no deben descartarse conflictos, cuando las garantías constitucionales fijadas por los Estados miembros van más allá de lo previsto en los convenios anteriormente citados.

Por otra parte, es obligado destacar que, pese a la pérdida de recaudación del IVA que evidentemente se deriva de la deficiente configuración del régimen de interrupción de la prescripción penal en Italia, el Tribunal excluye la existencia de una ayuda de Estado contraria al artículo 107 del TFUE, puesto que todas las transacciones están sujetas al régimen del IVA y todas las infracciones cometidas en materia de IVA son, en principio, punibles, sin perjuicio de las ineficiencias previamente expuestas. De igual modo, el Tribunal descarta una hipotética vulneración del artículo 119 del TFUE por parte de la República italiana, mediante el que se requiere a los Estados miembros contar con unas finanzas públicas sólidas, al considerar que la situación planteada guarda una relación meramente indirecta con la obligación impuesta a los Estados miembros.

3. Fallo

Una normativa nacional en materia de prescripción de las infracciones penales como la establecida por el artículo 160, último párrafo, del Código Penal, en su versión modificada por la Ley nº 251, de 5 de diciembre de 2005, en relación con el artículo 161 de dicho Código, que disponía, en el momento en que se produjeron los hechos del litigio principal, que la interrupción de la prescripción en el marco de un procedimiento penal relativo a fraudes graves en materia del impuesto sobre el valor añadido tenía como consecuencia ampliar el plazo de prescripción en tan solo una cuarta parte de su duración inicial, puede ser contraria a las obligaciones que el artículo 325 TFUE, apartados 1 y 2, impone a los Estados miembros, siempre que dicha normativa nacional impida imponer sanciones efectivas y disuasorias en un número considerable de casos de fraude grave que afecten a los intereses financieros de la Unión Europea, o establezca en el caso de fraudes que afecten a los intereses financieros del Estado miembro de que se trate plazos de prescripción más largos que en el caso de fraudes que afecten a los intereses financieros de la Unión Europea, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional nacional. Incumbe a éste garantizar la plena eficacia del artículo 325 TFUE, apartados 1 y 2, dejando si es preciso sin aplicación las disposiciones del Derecho nacional que impidan al Estado miembro de que se trate dar cumplimiento a las obligaciones que le impone dicho artículo.

Un régimen de prescripción aplicable a las infracciones penales cometidas en materia de impuesto sobre el valor añadido como el establecido por el artículo 160, último párrafo, del Código Penal, en su versión modificada por la Ley nº 251, de 5 de diciembre de 2005, en relación con el artículo 161 de dicho Código, en su versión aplicable en el momento en que se produjeron los hechos del litigio principal, no puede apreciarse a la luz de los artículos 101 TFUE, 107 TFUE y 119 TFUE.



Revista Técnica Tributaria

Novedades editoriales



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Novedades editoriales

Gracia María Luchena Mozo. Localización de las prestaciones de servicios en el IVA y sus regímenes especiales. Monografía AEDAF, 2015.

La monografía que el lector tiene ante sí, en la que la profesora Gracia María Luchena Mozo realiza un exhaustivo y detallado estudio de todas las cuestiones relativas a la localización de las prestaciones de servicios en el IVA. Para ello la autora comienza abordando el propio concepto de prestación de servicios a efectos del tributo y su delimitación con el de entrega de bienes, entrando después de lleno en el asunto que da título a su trabajo. Para ello analiza las reglas generales y especiales de localización de las prestaciones de servicios contenidas en los artículos 69 y 70 de la Ley del IVA, haciendo un detallado análisis de las reglas generales aplicables a los servicios prestados a sujetos pasivos y a no sujetos pasivos, y a las especiales que afectan a los servicios relacionados con bienes inmuebles, transporte de pasajeros y bienes, actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas y de juego, servicios de restauración y catering, así como determinados servicios de ejecución de obra y arrendamientos, dedicando finalmente un especial interés a la nuevas reglas de localización de los servicios de radiodifusión y televisión, de telecomunicaciones y los prestados por vía electrónica, con análisis particular de los regímenes especiales aplicables a estos servicios regulados en el Capítulo XI del Título IX de la Ley del IVA.

José María Rescalvo Santiago. Tributación de operaciones y productos financieros. Lex Nova, 2015.

Manual que recoge de forma unificada y práctica la tributación desde el punto de vista del IRPF y del IRNR de las operaciones financieras y de ahorro, tratando en una sola obra la fiscalidad de productos financieros; renta variable, renta fija, seguros de vida e invalidez, Instituciones de Inversión Colectiva, planes de pensiones, etc. Obra que analiza el impacto fiscal de cada uno de estos productos financieros y de ahorro, facilitando así, el análisis y la selección del producto más idóneo por su rentabilidad financiero-fiscal, para cada tipo de inversor o ahorrador. Resulta muy importante conocer la tributación de las operaciones financieras, ya que es un elemento decisivo a la hora de elegir la inversión, por tanto, se deberá determinar la calificación de la renta para conocer cómo será su integración y compensación en la base imponible, así como la sujeción o no a la correspondiente retención a cuenta, con el consiguiente coste financiero que implicará el anticipo del pago del impuesto.

La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), constituida en 1967, reúne a más de 2.000 Abogados, Economistas y Titulados Mercantiles de reconocida solvencia ética y profesional, dedicados a la asesoría fiscal. Entre sus objetivos destacan la formación permanente de todos sus miembros mediante la difusión de sus publicaciones periódicas, la celebración de Conferencias, Seminarios, Jornadas de Estudio y Congresos, así como el intercambio constante de la información proporcionada por sus integrantes. Del mismo modo, estimula la creación de una conciencia fiscal entre los ciudadanos, colaborando a la divulgación y clarificación de los aspectos más complejos de la normativa legal. Aporta su visión sobre los temas fiscales de actualidad en defensa de los intereses legítimos de los contribuyentes y en la salvaguarda de los principios fundamentales del Estado de Derecho. En este sentido, presenta recomendaciones a la Administración Tributaria en materia fiscal, colaborando en la preparación o modificación de los textos legales, tratando de perfeccionarlos y de simplificar su práctica. La Asociación Española de Asesores Fiscales es miembro de pleno derecho de la Confédération Fiscale Européenne, órgano consultivo en materia de impuestos de la Comisión de la UE y que reúne a las organizaciones de Asesores Fiscales más importantes de la Unión Europea. También forma parte de la International Fiscal Association (IFA) y de la Asociación Española de Derecho Financiero.

Comisión Directiva de la AEDAF

Eduardo Luque Delgado

Presidente

José Francisco Alfonso Palop

Secretario General

Amparo Hidalgo Parejo

Vicesecretaria

Belén Marín Villamayor

Vocal resp. de Asuntos Económicos

Tomás Marcos Sánchez

Vocal resp. de Estudio e Investigación

Estrella Martín Domínguez

Vocal

Carlos Martos Navarro

Vocal

Aitor de Andrés Sanchoyertu

Vocal

José Blasi Navés

Vocal

Demarcaciones Territoriales

Andalucía-Málaga

Rubén Candela Ramos
Tel.: 952 06 07 40
Fax: 952 22 48 24
rubencandela@rubencandela.com
C/ Alameda Principal, 21- Of. 201
29001 Málaga

Andalucía - Sevilla y Extremadura

Francisco José Gallo Masero
Tel.: 954 98 92 27
Fax: 954 53 21 72
fgallo@gallomasero.com
Avda. M^a Auxiliadora, 14-2^a-Of.14
41003 Sevilla

Aragón

Víctor Sebastián Lasaoa
Tlf.: 976 23 50 34
Fax: 976 21 94 87
victorm@vsebastian.com
P^o Independencia, 32 - 3^o Izda.
50004 Zaragoza

Asturias y León

María José Fernández Vallinas
Tel.: 987 22 41 06
Fax: 987 22 24 39
mariajose@etmasesores.com
C/Roa de la Vega-4^o-1^oE
24002 León

Baleares

Luis Llorens Morillo
Tlf.: 971 46 32 23
Fax: 971 46 89 80
luis@llopasesores.com
Avda Alejandro Roselló, 40-7^o-1^oA
07002 Palma de Mallorca

Canarias

Luis Ferrándiz Atienza
Tel.: 928 36 00 45
Fax: 928 38 15 52
luisfa@jmasociados.com
C/Triana, 13 - 1^oD
35002 Las Palmas de Gran Canaria

Cantabria

Antonio Relea Sarabia
Tlf.: 942 36 21 24
Fax: 942 36 14 50
relea@hotmail.com
C/ Don Daniel, 6 - 2^o
39008 Santander

Cataluña

Llorenç Maristany i Badell
Tel.: 93 209 11 12
Fax: 93 200 84 96
maristany@economistes.com
Avda. Diagonal, 427 - 4^o - 1^o
08036 Barcelona

Galicia

Atilano Vázquez Martínez
Tlf.: 981 29 05 00
Fax: 981 13 07 16
coema@coema.es
C/ Benito Blanco Rajoy, 3 - 1^o
15006 A Coruña

La Rioja

Ignacio Fernández Ruiz
Tel.: 941 20 13 29
Fax: 941 20 54 96
ifernandez@economistas.org
C/Daniel Trevijano, 2 - 1^o Izda.
26001 Logroño

Madrid - Zona Centro

José Ignacio Alemany Bellido
Tel.: 91 702 26 52
Fax: 91 308 34 14
joseignacio.alemany@alescab.es
C/Villanueva, 13
28001 Madrid

Murcia

Ana Correa Medina
Tel.: 968 50 83 39
Fax: 968 32 11 41
abogadoscorrea@gmail.com
C/Mayor, 29 - 1^o
30201 Cartagena

Navarra

Isabel Guembe Elizalde
Tlf.: 948 29 26 83
Fax: 948 29 26 85
isabel@lagunco.com
C/ Multiva Baja, 8 - bajo
31006 Navarra

País Vasco

Francisco José Espinosa Barro
Tel.: 94 423 40 09
Fax: 94 424 13 23
fj.espinosa@grupospinosa.es
C/Gran Vía, 38-3^o-Ed. Granada
48009 Bilbao

Alicante y Albacete

Rogelio García García
Tlf.: 965 38 16 72
Fax: 965 38 16 91
rogelioasesores@terra.com
C/ José M^a Pemán, 21 - Entlo.
03600 Elda

Valencia - Castellón

Francisco Serantes Peña
Tel.: 963 23 76 00
Fax: 963 23 76 01
serantes@icav.es
Psje. Doctor Serra, 33 - 2^o - 1^o
46004 Valencia

Normas de Autor

Revista Técnica Tributaria es una publicación de la Asociación Española de Asesores Fiscales, dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario, configurándose como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en la aplicación del tributo.

La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral.

Los trabajos recibidos deberán ajustarse a los siguientes criterios:

1. Deberán versar sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal.
2. Ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional. La Asociación Española de Asesores Fiscales entenderá cumplido este requisito con la recepción del trabajo, siendo responsabilidad de su autor las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.
3. Los originales tendrán una extensión mínima de 6000 palabras y máxima de 25000, debiendo ser remitidos por correo electrónico a gabinete.estudios@aedaf.es en formato compatible con los programas de tratamiento de texto más extendidos en España. Sólo en casos excepcionales, y tras la oportuna revisión de los originales, se admitirán trabajos cuya extensión esté fuera de los límites indicados.
4. Junto con el original, el autor o autores remitirán un resumen del trabajo, en español y en inglés, que se publicará con el original. La extensión del resumen estará entre cincuenta y cien palabras, pudiendo el Gabinete de Estudios adaptar el mismo al contenido real del artículo y a su interés. Asimismo, deberá remitirse una relación de palabras clave para su indización en las correspondientes bases de datos; esta relación también figurará en versión inglesa (Keywords).
5. Las citas de sentencias, consultas y legislativas deberán estar preferentemente relacionadas con las bases de datos de la AEDAF. De no ser así, AEDAF se reserva el derecho a su modificación referencial.
6. En el trabajo se indicará el autor o autores, así como titulación y demás datos que, en su caso, debieran figurar en la publicación.
7. Habrá referencias bibliográficas.

Revisión de los originales:

1. Una vez recibidos los originales, el Gabinete de Estudios procederá a un primer análisis del texto. De no ser aceptado, se comunicará inmediatamente a los remitentes, indicando las causas de su rechazo.
2. En caso contrario, si el Gabinete de Estudios entendiera que puede ser apto para su publicación en Revista Técnica Tributaria, se procederá a borrar los datos identificativos del autor o autores y se remitirá a evaluadores externos para un análisis ciego del manuscrito. Del resultado de este análisis se dará cuenta motivada al autor o autores, pudiendo, si así se estima oportuno, realizar observaciones al texto original para su posible adaptación.
3. El plazo para comunicar al autor o autores la decisión adoptada no superará los tres meses desde su recepción en la cuenta de correo electrónico indicada más arriba.