

**INDICE GENERAL**

**2**

**TEMAS FISCALES**

**3**

**NOVEDADES AUTONÓMICAS**

**24**

**TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS**

**31**

**TRIBUTOS MUNICIPALES**

**43**

## TEMAS FISCALES

3

## LA NORMATIVA FISCAL Y EL DERECHO ADMINISTRATIVO GENERAL

- J. ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE. *Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad a Distancia de Madrid* ..... 4

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

24

- CASTILLA-LA MANCHA: Ley 3/2016, de 5 de mayo, de Medidas Administrativas y Tributarias de Castilla-La Mancha ..... 25
- REGIÓN DE MURCIA: Ley 1/2016, de 5 de febrero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2016 ..... 28
- NAVARRA: Ley Foral 4/2016, de 13 de abril, por la que se modifica la Ley Foral 25/1994, de 29 de diciembre, de modificación parcial de diversos impuestos y otras medidas tributarias, en lo referente a los beneficios fiscales de las sociedades de garantía recíproca ..... 30



## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

31

- AFECCIÓN FISCAL. DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD
  - SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN DE 1 DE MARZO DE 2016..... 32
- TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA Y TRIBUNAL SUPREMO
  - IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.. 35
  - IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ..... 39



## TRIBUTOS MUNICIPALES

43

- TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA
  - IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA ..... 44

## Temas Fiscales

- TEMAS FISCALES

- LA NORMATIVA FISCAL Y EL DERECHO ADMINISTRATIVO GENERAL

- J. ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE. *Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad a Distancia de Madrid* ..... 4

## LA NORMATIVA FISCAL Y EL DERECHO ADMINISTRATIVO GENERAL

J. ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE. *Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.*

### IV. INTRODUCCIÓN

La estrechísima e inevitable relación entre el Derecho Administrativo y la normativa tributaria ha venido condicionada, desde hace ya algunas décadas, por la llamada “perenne especialidad” o “singularidad” de esta última. Esa huida del marco general administrativo ha provocado el consiguiente debate entre el diferente estatus ciudadano/contribuyente, con todo lo que ello comporta, y especialmente el notable influjo que ejerce en la Administración tributaria tal situación<sup>1</sup>.

Las Leyes 39 y 40/2015, de 1 de octubre<sup>2</sup>, son en ese sentido fieles seguidoras de esa tradición, pues aun cuando la primera de ellas proclama en su Exposición de Motivos que a su través se pretende “establecer una regulación completa y sistemática de las relaciones ad extra entre las Administraciones y los administrados (...) en lo referente al ejercicio de la potestad de autotutela y en cuya virtud se dictan actos administrativos que inciden directamente en la esfera jurídica de los interesados (...) Queda [ndo] así reunido en cuerpo legislativo único la regulación de las relaciones “ad extra” de las Administraciones con los ciudadanos como ley administrativa de referencia”, se consagra de nuevo la especialidad tributaria en su Disposición Adicional 1<sup>a</sup>, tal y como lo hace la todavía hoy vigente Disposición Adicional 5<sup>a</sup> de la Ley 30/1992 (LRJPAC), así como su art. 107. 4<sup>3</sup>.

- 1 En esta atmósfera han proliferado las reflexiones sobre la unidad del ordenamiento, cuestionando la existencia de limbos jurídicos. Así, por ejemplo, la STS de 23 de mayo de 2006 (Sección 2<sup>a</sup>, recurso de casación 8210/2000) no tiene empacho alguno en reconocer la ausencia de toda aplicación de la normativa administrativa (y de sus normales cauces de creación) a la AEAT, al registrarse únicamente por su norma de creación (art. 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre). Sin embargo, dicha sentencia cuenta con un rotundo voto particular del Magistrado Manuel Vicente Garzón Herrero, en el que se acuña el término “Guantánamo tributario” (también es atribuible a este ilustre miembro de la judicatura la feliz expresión del “panteísmo reglamentario”, con el que se alude al escaso apego que al principio de legalidad muestra la organización interna de la propia AEAT). En tal sentido, dicho voto particular llegará a señalar lo siguiente: “La Sentencia de la que discrepo, aplicando ahora un formalismo exacerbado, en contraposición a la laxitud con que trata los vicios procedimentales en la elaboración de las disposiciones generales, decide que las normas organizativas administrativas no son aplicables a la AEAT, razón por la que éstas solo pueden ser analizadas a partir de las normas que configure la AEAT. Es decir, se pretende configurar la AEAT como un Guantánamo tributario, sólo regida por su ley de creación, olvidando otras normas anteriores y posteriores que han configurado y delimitado la “esfera tributaria” tanto para la Administración como para los administrados y ante los cuales la AEAT no puede ser extraño, que es la esencia del razonamiento de la sentencia de la que discrepo, y que, queriendo o sin querer, se proclama. No otra cosa significa el contenido del apartado 2 del Fundamento 4<sup>o</sup> de la sentencia”. Esa especialidad, se ve ratificada por la Disposición Adicional Decimoséptima de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, al disponer expresamente que “la Agencia Estatal de Administración Tributaria se regirá por su legislación específica y únicamente de forma supletoria y en tanto resulte compatible con su legislación específica por lo previsto en esta Ley. El acceso, la cesión o la comunicación de información de naturaleza tributaria se regirán en todo caso por su legislación específica”. Vid. al respecto FALCON Y TELLA, R. “El Guantánamo tributario: una reflexión crítica sobre algunas medidas recientes y sobre la situación actual del sistema fiscal”, *El Cronista* n<sup>o</sup> 2, 2009, pág. 4 y ss.
- 2 Ambas leyes generales administrativas resultan escasamente innovadoras y carecen, por lo general, de una adecuada sistematicidad. A la primera de ellas, de Procedimiento Común de las Administraciones Públicas, la denominaremos por su acrónimo LPCAP, mientras que a la segunda, de Régimen Jurídico del Sector Público, como LRJSP.
- 3 En tal sentido, dicha DA 1<sup>a</sup> dispone literalmente lo siguiente: “1. Los procedimientos administrativos regulados en leyes especiales por razón de la materia que no exijan alguno de los trámites previstos en esta Ley o regulen trámites adicionales o distintos se regirán, respecto a éstos, por lo dispuesto en dichas leyes especiales. 2. Las siguientes actuaciones y procedimientos se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley: a) Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa. b) Las actuaciones y procedimientos de gestión, inspección, liquidación, recaudación, impugnación y revisión en materia de Seguridad Social y Desempleo. c) Las actuaciones y procedimientos sancionadores en materia tributaria y aduanera, en el orden social, en materia de tráfico y seguridad vial y en materia de extranjería. d) Las actuaciones y procedimientos en materia de extranjería y asilo”. Por su parte, la LGT en la Sección primera del Capítulo II del Título III (arts. 98 a 104) se refiere a las “especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria” y el R. D. 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGI) las regula y desarrolla (Sección Primera del Capítulo III, dentro del Título III; arts. 87 a 104) en lo referente al inicio, tramitación, documentación y terminación de las actuaciones y procedimientos tributarios. Así, el art. 97 LGT señala que “Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se regularán: a) Por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo, así como por las normas procedimentales recogidas en otras leyes tributarias y en su normativa reglamentaria de desarrollo. b) Supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos”. Por su parte, el art. 7. 2 del mismo cuerpo legal dispone que “tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común”. No es necesario subrayar que la entrada en vigor de la normativa general reglamentaria de desarrollo de la LGT ha contribuido a un escaso uso de la normativa general administrativa (por ejemplo, lo previsto en el art. 89 del RGGI relativo a la subsanación de defectos en el seno de los procedimientos tributarios comportó el desuso del art. 71 de la Ley 30/1992 a la materia tributaria y lo mismo aconteció con la solicitud de ampliación de los plazos previsto en el art. 49 LRJPAC y que hasta tanto no se previó en el art. 91 RGGI se aplicaba supletoriamente), si bien en algunos casos no ha quedado otro remedio (Vgr. los plazos de evacuación de informes, no regulados en el RGGI, resultando por ello necesario acudir al art. 83 LRJPAC, donde se fijan diez días, salvo que una disposición o el cumplimiento del resto del plazo de un procedimiento permita o determine uno mayor o menor, criterio que se mantiene en el art. 80 de la nueva LPCAP). La propia Exposición de Motivos de la referida Ley, abjura de ese pretendido afán unificador, dado que de una forma explícita abre la puerta no solo a leyes especiales preexistentes, sino a otras ulteriores que puedan establecer trámites adicionales no previstos en ella (Vid. el punto V de dicho Preámbulo que constituye toda una declaración de intenciones a este respecto). Por su parte, y con el fin de despejar toda posible duda, si es que cupiese, el art. 112. 4 LPCAP señala expresamente que “las reclamaciones económico-administrativas se ajustarán a los procedimientos establecidos por su legislación específica”. Nótese cómo en ocasiones, incluso, esa remisión normativa es de segundo grado para salvaguardar más aún esa especialidad de lo tributario. Así, por ejemplo, la obligación de resolver viene establecida en el art. 103 LGT y en el precepto siguiente se regulan los plazos para hacerlo, así como los efectos de dicha resolución expresa. Lo importante, con todo, es recordar que esa regulación contenida en la LGT relativa a los plazos de resolución y efectos de su incumplimiento es supletoria respecto a la que pueda contener la normativa específica de cada procedimiento de aplicación de los tributos en particular.

Ciertamente, esa especialidad no ha sido exclusiva del ámbito tributario, sino general de toda la materia atinente al mundo económico más relacionado con el poder ejecutivo desde hace ya un par de siglos<sup>4</sup>. La prédica constante de las peculiaridades que rodean al mundo financiero y las experiencias históricas de colapso recaudatorio cuando tales especialidades se atemperaron un tanto, son la causa eficiente o primera de ese “taifismo” tributario<sup>5</sup>. Al decir de algún autor, “el conocimiento exclusivo de la jurisdicción de la Real Hacienda es un principio fundamental de la Administración de las Rentas Reales y si se debilitase serían infinitas las detenciones que sufriría la cobranza y vendría a quedar exhausto el erario, con los incalculables males que son consiguientes”<sup>6</sup>.

Ahora bien, transcurrido ya tanto tiempo, con una Administración muchísimo más vigorosa y que cuenta con unos medios tecnológicos tan potentes como los actuales, parecería adecuado plantear la cuestión desde otra perspectiva distinta, pues recrearse en la suerte de experiencias pretéritas, contribuye a desdibujar la perspectiva de las relaciones entre el contribuyente y la Administración tributaria.

Y ello porque -como con su particular finura jurídica ha señalado el profesor CASADO OLLERO- la propia significación del tributo como recurso financiero del que depende la subsistencia misma del Estado, a la par que el más tutelado de los deberes constitucionales y, quizás, el único que la mayoría de los ciudadanos percibe como ineludible o indeclinable -junto con la singular trascendencia y alcance de las potestades que maneja la Administración en el ejercicio de las funciones tributarias, y el no menos extraordinario peso y expansión de las situaciones de sujeción, obligaciones, limitaciones y deberes de los ciudadanos, originadas por la aplicación de los tributos- configuran la relación tributaria como el principal, y acaso último, reducto de la relación de poder entre el Estado y el ciudadano constituyendo, por lo mismo, un excelente banco de pruebas para conocer cuál es, de verdad, la consideración y el status jurídico de la persona en su trato con el Poder<sup>7</sup>, pues no parece que el designio del Constituyente fuese precisamente el de desvincular a la Administración tributaria, es decir, a “los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones de aplicación de los tributos” (artículos 5.1 y 83.2 LGT) de los mandatos del artículo 31.1 CE (artículo 3.1 LGT), sometiéndola únicamente a los llamados “principios de aplicación del sistema tributario” (artículo 3.2 LGT), entre los que por cierto se echan en falta casi todos los consagrados en el artículo 103.1 CE (deficientemente desarrollados en el artículo 3 de la Ley 30/1992) y de los que merecería destacar el de “servir con objetividad los intereses generales (...) con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho” y el de “respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima”<sup>8</sup>.

Por otra parte, esa relación entre lo tributario y la nueva normativa general administrativa ha de hacerse precisamente desde la referencia a las dos leyes recientemente aprobadas (39 y 40/2015), pues si bien la primera de ellas regula el procedimiento administrativo (LPCAP), en la segunda, encargada del régimen jurídico de las Administraciones Públicas (LRJSP), se contienen

4 Cfr. SANTAMARIA PASTOR, J. A. Sobre la génesis del Derecho Administrativo español en el siglo XIX (1812-1845), Sevilla, Instituto García Oviedo, 1973, *passim*, PARADA VAZQUEZ, R. Derecho administrativo, vol. I 5ª ed., Madrid, Marcial Pons, 1993, pág. 668 y ss. y GARCÍA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T. R. Curso de Derecho Administrativo, vol. II, 4ª ed. Madrid, Civitas, 1993, pags. 509 y 535, cuando señalan que “la difícil situación de la Hacienda a lo largo del siglo XIX ha sido el caldo de cultivo en el que han surgido no pocas técnicas jurídico-administrativas que, una vez generalizadas, contemplamos hoy con absoluta naturalidad”.

5 Así, por ejemplo, el Decreto de 13 de septiembre de 1813, por el que los “negocios contenciosos de la Hacienda Pública” se consideraron una competencia más de los tribunales ordinarios, desterrando todo atisbo de especialidad.

6 SERRERA CONTRERAS, P. L. Lo económico-administrativo: historia y ámbito, Sevilla, Instituto García Oviedo, 1966, pág. 16. La pugna entre las garantías del contribuyente y la eficacia de la Administración es enfatizada por PARADA VAZQUEZ, R. “Réplica a Nieto sobre el privilegio de decisión ejecutoria y el sistema contencioso-administrativo”, RAP núm. 59, 1969, pág. 60: “nada de particular tiene que un sistema tan liberal y respetuoso con principios y preceptos constitucionales no fuera acompañado por el éxito en el punto clave, en el talón de Aquiles de todo sistema de Administración y de justicia administrativa, que es la recaudación de los tributos. La generosidad de garantías, excesivas quizá para los contribuyentes españoles, máxime los de aquel tiempo turbulento, originaron sin duda un colapso de tal importancia en el sistema recaudatorio que obligaron a las propias Cortes a establecer una grave excepción para la materia tributaria, hasta el punto de trasladar todos los poderes judiciales a órganos de la Administración, suprimiendo toda garantía jurisdiccional”.

7 CASADO OLLERO, G. en el prólogo a SANCHEZ PEDROCHE, J. A. BAS SORIA, J. y MOYA CALATAYUD, F. Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo, vol. I, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2012, pags. 9 y 18, apostillando enfáticamente lo siguiente: “En cualquier caso, por las dudas, conviene insistir en que las exigencias y las garantías constitucionales del artículo 31.1 CE vinculan desde luego al Legislador en “la ordenación de los tributos” (como decía el artículo 3 de la LGT de 1963, en la redacción dada por la Disposición final Primera de la Ley 1/1998) y no sólo en “la ordenación del sistema tributario” (como, en cambio, dice el artículo 3.1 Ley 58/2003); sino también en la configuración (legal) de los procedimientos aplicativos de los tributos (y ello con independencia de las escasas muestras que en nuestra jurisprudencia constitucional existen del control de legitimidad constitucional de las normas reguladoras de los procedimientos y de las técnicas jurídicas de aplicación de los tributos y que son, a la postre, las que determinan o condicionan el cumplimiento y efectividad (o la inobservancia) de las normas sustantivas y estructurales) y en la habilitación de las potestades administrativas necesarias para su efectiva realización; y desde luego que tampoco puede sustraerse a ellas la Administración en la fase aplicativa, esto es, cuando las normas (generales y sectoriales) del sistema entran en contacto con los hechos que desencadenan su aplicación, dado que es en esta fase (aplicativa) donde el sistema tributario pone a prueba su vigencia real, precisamente, en la medida en que los mandatos y las abstractas previsiones, constitucionales y legales, logren convertirse en concretas pretensiones tributarias exigibles y satisfechas”.

8 Esa vinculación de la Ley general administrativa con los derechos fundamentales es enfatizada en las primeras páginas del Informe del CGPJ 5-3-2015 al Anteproyecto de la Ley 39/2015. Y en tal sentido, el Dictamen del Consejo de Estado 29-4-2015 sobre dicho Anteproyecto afirmará que “el artículo 103 de la Constitución, además de consagrar el principio de eficacia, obliga a las Administraciones Públicas a actuar con sometimiento pleno a la ley y al Derecho, lo cual exige articular unos cauces formales de actuación que garanticen el adecuado equilibrio entre la eficacia de esa actuación administrativa y la imprescindible salvaguarda de los derechos de los ciudadanos, que han de poder ejercerlos en condiciones de igualdad en todo el territorio nacional, con independencia de la Administración con la que se relacionen”.

aspectos tan relevantes como la responsabilidad patrimonial de la Administración o los principios de la potestad sancionadora que suponen el desarrollo general de las previsiones en estos dos campos recogidos en la propia CE<sup>9</sup>.

En cualquier caso, con la apoyatura de los artículos 7. 2 LGT, 107. 4 LRJPAC y la Disposición Adicional 5ª de este mismo cuerpo legal, la Administración tributaria viene defendiendo, en la práctica, la inaplicación de la normativa general administrativa al ámbito tributario, en contraposición a los planteamientos doctrinales, proclives a dicha inaplicación exclusivamente en concretos aspectos procedimentales y sólo cuando exista una norma tributaria expresa que regule la cuestión<sup>10</sup>. Ahora bien, tal y como tendremos ocasión de evidenciar dentro de un momento, la nueva regulación administrativa se ha dejado influenciar decididamente por la propia filosofía que impregna la normativa tributaria, haciendo de este modo mucho menos evidentes los tradicionales deseos de aplicación generalizada de aquélla al mundo de la fiscalidad, y es que no puede olvidarse que la aspiración de la doctrina tributaria no era otra que la plena vigencia de la LRJPAC, al incorporar ésta avances significativos en las relaciones de la Administración con los ciudadanos a través de una mayor garantía de los derechos de éstos frente a la potestad de autotutela de aquélla.

## IV. LAS LEYES ADMINISTRATIVAS Y SU RELACIÓN CON LA NORMATIVA FISCAL ¿EL ACOTAMIENTO DE UN ESPACIO DE INMUNIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ANTE ELEMENTALES PRINCIPIOS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO?

En múltiples ocasiones las normas tributarias trasladan implícitamente la idea de que la defensa de los intereses recaudatorios ha de implicar un cierto desdoro de los derechos y garantías de los contribuyentes, enfatizando la primacía del bien general que el ingreso tributario supone<sup>11</sup>. Al tiempo de la promulgación de la LGT, a principios de la década de los sesenta del pasado siglo, los cauces legales por los que discurrían la actividad de aplicación de los tributos revelaban ya una acusada singularidad respecto de los esquemas de la LPA de 1958<sup>12</sup>.

La reforma de la LGT, operada por la Ley 10/1985, constituyó inequívocamente un intento de poner a la materia fiscal al abrigo de la fuerza expansiva de los derechos del ciudadano consagrados en la Constitución de 1978, en particular en todo lo relativo al régimen sancionador y a la mixtificación entre éste y el procedimiento de liquidación, que resultó ser, a la postre, un coadyuvante poderoso de una creciente y no menos preocupante judicialización de los procedimientos tributarios. En esa misma línea, la promulgación de la Ley 30/1992 corroboró esa senda del particularismo en materia tributaria<sup>13</sup>.

De un proceso que puede analizarse ya con alguna perspectiva histórica se infiere esa resistencia a reconocer a los contribuyentes el conjunto de derechos regulados en normas generales que caracterizan hoy al procedimiento administrativo, resultando así una suerte de dicotomía entre el régimen del ciudadano y el propio del obligado tributario. Es cierto que un sistema fiscal como el actual, cuya gestión se encuentra ya en manos de los sujetos pasivos (fundamentalmente a causa de las autoliquidaciones y de los exhaustivos deberes de información y colaboración), exige máxima prudencia por parte de la normativa y de quienes velan por el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias; pero ese desplazamiento de las tareas de gestión a los propios sujetos pasivos es justamente lo que justificaría la urgente tarea de potenciar la protección jurídica de aquéllos mediante la penetración en el ámbito tributario de los derechos inherentes al ciudadano, que no pueden relegarse o soslayarse en aras de la eficacia recaudatoria cuando no de la mera comodidad administrativa.

9 Es más, aunque tal separación haya supuesto una vuelta a la regulación de las venerables leyes administrativas de finales de la década de los 50 del pasado siglo, en realidad, tal deslinde no se ha logrado, pues existen materias donde se entrecruzan los aspectos ad intra y ad extra que pretenden atribuirse en exclusiva cada una de ellas. Quizás porque esa separación entre lo orgánico y lo procedimental nunca fue posible, tal y como señala el Dictamen del Consejo de Estado 29-4-2015 en sus págs. 26 y 29, quien se muestra crítico con la solución legal finalmente aprobada y su escasa innovación: "el enfoque que inspira la reforma proyectada, articulada en torno a los dos anteproyectos de ley de referencia, no entronca con la tradición jurídico-administrativa de nuestro ordenamiento; antes bien, supone una quiebra del esquema hasta ahora seguido en el derecho administrativo positivo español, generando una fractura del tratamiento sistemático que tradicionalmente han recibido el régimen de organización y funcionamiento de las Administraciones Públicas y la regulación del procedimiento administrativo. Tal ruptura, lejos de servir al fin de clarificación y simplificación que pretende alcanzarse, introduce una notable confusión en el ordenamiento, planteando una serie de inconvenientes que evidencian la rigidez del esquema seguido y su insuficiencia para lograr una adecuada regulación de tales materias (...) no pasa desapercibido que la mayoría de los preceptos del anteproyecto reproducen, a veces con ligeras modificaciones, el contenido de las normas que en la actualidad regulan las materias que constituyen su objeto. En realidad, la verdadera innovación de la regulación proyectada radica, como se ha indicado, en el enfoque que inspira la iniciativa, que se traduce en un vuelco sistemático cuyos inconvenientes se pasan ya a examinar (...) el criterio de separación entre lo orgánico y lo procedimental puede difícilmente llevarse hasta sus últimas consecuencias. La aplicación de dicho criterio genera, en ocasiones, remisiones o duplicidades injustificadas y lleva, en otras, a escindir entre dos normas la regulación hasta ahora unitaria de una materia".

10 Vid. al respecto AA. VV. Curso de Derecho Financiero y Tributario 20 ed. Madrid, Tecnos, 2009, pág. 145, quienes con recuerdo expreso al prof. GARCÍA AÑOVEROS, señalan cómo las normas generales de Derecho Público resultan aplicables a la materia tributaria de modo directo, y no solo con carácter supletorio.

11 Olvidando que, tal y como han señalado GARCÍA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T. R. Curso de Derecho Administrativo, vol. II, 9ª ed. Madrid, Civitas, 2004, pág. 28, "el administrado no es en el sistema jurídico actual un mero objeto del Derecho Administrativo, ni tampoco un término de referencia de simples posiciones pasivas (deberes, sujeciones, obligaciones) que era como la teoría jurídica del absolutismo, poniendo siempre en primer término la eminencia del bien general sobre el bien particular o privado, consideraba su posición jurídica ante el Derecho Público".

12 Sobre ello vid extensamente GARCÍA BERRO, F. Los Procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, Madrid, Marcial Pons, 1998, pág. 30 y ss.

13 Así lo afirma, por ejemplo, MARTÍN QUERALT, J. "La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria", TF núm. 32, 1993, pág. 37.

Con otro dato añadido pues, como ha apuntado el profesor CASADO OLLERO, “importa, en efecto, subrayar que en un sistema que convierte a los particulares (obligados tributarios) en “liquidadores” que se “autoaplican” la práctica totalidad de los impuestos, los “conflictos en la aplicación de los tributos” casi siempre los desencadena la propia Administración fiscal cuando al “juzgar la exactitud de las operaciones practicadas por los administrados” con los criterios del que en otra época se bautizó como “principio de la incredulidad sistemática”<sup>14</sup>, niega, cuestiona o “recalifica” los hechos declarados; o discrepa de la interpretación de la normativa tributaria efectuada por el sujeto pasivo en su autoliquidación, “regularizándola” y acto seguido, con inexorable fatalidad, sancionándola”<sup>15</sup>.

El procedimiento administrativo general y el tributario, en cuanto que es una mera especialidad de aquél, constituyen el cauce formal por el que se desenvuelve la acción administrativa, que debe asegurar su eficacia en la pronta satisfacción de los intereses generales, pero ha de garantizar al unísono un cierto equilibrio entre potestades, privilegios y derechos. GONZÁLEZ PÉREZ señala con acierto que el procedimiento administrativo trata de hacer realidad la ecuación “prerrogativa-garantía” que se halla en la base de todo el Derecho Administrativo<sup>16</sup>.

La finalidad de cualquier procedimiento no puede ser la de salvaguardar a ultranza la comodidad administrativa, sino dar adecuada tutela de los derechos e intereses legítimos de los particulares y de la Hacienda Pública que se deciden a través del mismo, exigiendo, conforme a Derecho, el cumplimiento de esos mutuos y recíprocos deberes.

Desde luego, no pueden compartirse determinadas actitudes de los contribuyentes que se traducen en incumplimientos lesivos del deber general de solidaridad que el pago de los tributos supone, pero tampoco aceptarse algunos planteamientos generales administrativos que, ante el potencial peligro representado por los actos en masa, relaja o posterga la aplicación de las necesarias garantías jurídicas, bajo el alegato de que el principio de tutela judicial efectiva proclamado por la Constitución permite al contribuyente el acceso a la justicia, es decir, el derecho a recurrir. Este es, en efecto, el aspecto esencial de la tutela efectiva, pero no se agota en él; la jurisdicción contencioso-administrativa sólo actúa a posteriori y respecto a ciudadanos capaces de reaccionar frente a la Administración.

Es cierto que el Tribunal Constitucional insiste en que las garantías del artículo 24 de la Constitución sólo resultan aplicables en los procesos judiciales y en los procedimientos administrativos de carácter sancionador; pero conviene tener presente que la STS 22-2-1999, recordó ya tempranamente la insuficiencia de la simple existencia del recurso para entender garantizado aquel derecho, pues ello sería tanto como “preferir el fin garantizador de la defensa de los intereses del administrado”.

El derecho a la tutela judicial efectiva y el resto de garantías constitucionales que la acompañan no pueden soslayarse en el seno de los procedimientos administrativos, pues de lo contrario se estaría negando la posibilidad de defender, con carácter previo y antes de su vulneración, los derechos e intereses que con la acción administrativa se pudieran perjudicar, restringiéndolo además a aquellos ciudadanos con medios económicos capaces de afrontar un pleito judicial (que ya comporta por imperativo legal el peligro inexorable de las costas judiciales para el recurrente perdedor)<sup>17</sup>.

Resulta absolutamente rechazable la consideración -tan querida desgraciadamente por algunos funcionarios- del procedimiento administrativo como un presupuesto procesal de la vía contencioso-administrativa, pues con ello se corre el peligro de fomentar la denegación sistemática de los recursos administrativos por un mal entendido concepto del interés público. Con todo acierto, el profesor GARRIDO FALLA ya advirtió de tal peligro al afirmar que: “semejante punto de vista constituye no sólo una interpretación errónea de nuestro sistema legal, sino, lo que es más grave, un peligroso estímulo para que la Administración olvide el verdadero sentido que la vía de recurso tiene y el delicado papel en ella reservado a la Administración. Resulta curioso que quienes así opinan

14 “Puede acontecer -de hecho ocurre a diario- [escribía el Profesor Sainz de Bujanda en 1965] que el principio de la sistemática certidumbre en la intención defraudatoria acabe provocando la necesidad ineludible de la mentira fiscal (...). Si el Fisco, para obtener un volumen determinado de recursos, presume un margen definitivo de defraudación, el contribuyente por su parte (...) se verá forzado a reducir el importe de sus bases declaradas, en la certidumbre de que éstas serán elevadas por los órganos de gestión tributaria (...). Tiene por ello plena razón Dematteis cuando señala [en 1933] que la presunción sistemática de fraude (...) ha de abandonarse como método de liquidación tributaria «porque si no es así se producirá un fenómeno altamente odioso: el de la desigualdad de las cargas tributarias, a costa del contribuyente honesto y escrupuloso» (Sainz de Bujanda, F. “Teoría de la educación tributaria”; Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, 1965, nº 24. Utilizamos la versión publicada en Hacienda y Derecho, V, Madrid, 1967, páginas 130 y 131). La cita de F. Dematteis corresponde a su trabajo “A proposito di coscienza tributaria”, publicado en la Rivista Diritto e Pratica Tributaria, 1933, página 105.

15 CASADO OLLERO, G. Prologo.....op. cit. pág.. 24.

16 Por su parte, GARCÍA DE ENTERRIA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R. Curso de Derecho Administrativo, vol. II, 9ª ed., op. cit. pág.. 31, explican cómo en ese binomio deber/derecho se sintetiza el verdadero origen del Estado de Derecho “en cuanto forma histórica de solución de la permanente tensión entre el Poder, que tiende por esencia a la dominación, sin reconocer fronteras ni obstáculos a su continua expansión, y el Derecho, cuyo papel es, justamente, el de acotar el legítimo ejercicio de aquél dentro de unos límites determinados, que aseguren a los ciudadanos un ámbito de libertad. En el campo del Derecho Público ése es, y no puede dejar de ser, el problema primero y la específica forma de plantearse la lucha por el Derecho. Esto supuesto, resulta inevitable que la teoría de los deberes públicos no haya tenido en la historia contemporánea un desarrollo semejante a la de los derechos. En definitiva, aquéllos se desprenden del reconocimiento mismo de las potestades públicas, de cuyo ejercicio en particular surgen eventualmente, lo cual hace innecesaria su afirmación específica; los derechos, en cambio, necesitan constantemente de esa afirmación estando como están en trance permanente de ser desconocidos o conculcados”.

17 Es más, como acertadamente señalan GARCÍA DE ENTERRIA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R. Curso de Derecho Administrativo, vol. II, 9ª ed., 2004, op. cit. pág.. 455, la potencialidad lesiva de la resolución administrativa dictada resulta siempre incontestable “por la dificultad intrínseca de repristinar las situaciones ilegalmente alteradas.

En la justicia administrativa hay siempre un quid de irremediable, una cierta ineffectividad residual, cuya eliminación sólo es posible si y cuando las garantías fundamentales que consagra el artículo 24 de la Constitución despliegan ya su virtualidad protectora de los derechos e intereses legítimos en el momento anterior a la adopción de la Administración de la decisión correspondiente”.

vengan a coincidir con una relativamente extendida –aunque no por ello menos deplorable– mentalidad funcionarial que aconseja la desestimación sistemática de los recursos administrativos interpuestos por los particulares, pues éstos, si tienen razón, ya tendrán lugar de hacerla valer en vía contencioso-administrativa. Frente a esto, urge acabar con la idea de que la Administración es “parte” cuando resuelve un recurso. Puede, de hecho, actuar como tal y cabalmente por eso el recurso gubernativo no supone una garantía total de justicia administrativa; pero lo que es importante subrayar es que no es ésta la actitud que la Administración debe adoptar (....) La práctica enseña que cuando en un determinado organismo público existe un adecuado clima de dignidad y respeto por el derecho, la resolución de los recursos adquiere los caracteres de una impresionante misión de la que sólo beneficios pueden resultar para los particulares”<sup>18</sup>.

Y a estos mismos efectos deberían recordarse aquí también las elocuentes palabras de HENSEL, cuando aludía al elevado deber de interpretar rectamente la norma, sin atisbo de extralimitación o interés recaudatorio alguno, afirmando al respecto que “la autoridad financiera en el procedimiento de comprobación es un órgano provisto de soberanía, tiene la misión de poner en movimiento y desarrollar el procedimiento, y debe por ello tutelar enérgicamente las pretensiones legales; no puede pretender lo que exceda de éstas. Ello vale incluso si las declaraciones del deudor del impuesto puedan dar ocasión a exigir más de lo autorizado por la ley. En tales casos la autoridad tributaria tiene el deber de verificar las manifestaciones del obligado incluso a favor de éste. Si de ello o de otros hechos nacen dudas que hablen a favor del deudor, la autoridad está obligada a realizar comprobaciones que pueden redundar en posible desventaja propia. Resulta así para la autoridad tributaria el “nobile officium” de procurar que las ventajas concedidas por la ley puedan ser gozadas también eficazmente por contribuyentes inexpertos”<sup>19</sup>.

Urge, pues, una “función promocional” –en terminología de BOBBIO– del Derecho Administrativo y del Tributario mediante el reforzamiento de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, así como de la adecuada asistencia e información al contribuyente. En este contexto se enmarca la relación directa entre la Constitución, la Ley general administrativa y la normativa tributaria. La primera, ha supuesto la plasmación de unos principios y derechos que resultan indudablemente aplicables a los ciudadanos por constituir la esencia misma de nuestro régimen político y jurídico, a cuyo servicio la propia Norma Fundamental ha establecido garantías extraordinarias para algunos de ellos, pero que, en su generalidad, tienen una innegable incidencia en el ámbito tributario: legalidad, tipicidad, irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables, seguridad jurídica, igualdad ante la Ley, derecho a la presunción de inocencia, a la intimidad personal, a la inviolabilidad del domicilio, a la responsabilidad de la Administración o a la tutela judicial efectiva. En un nivel inferior, encontramos un conjunto de principios, derechos y garantías que informan la actuación de la Administración Pública y que aseguran un tratamiento común y uniforme de los ciudadanos por emanar directamente del texto constitucional. Esos principios y derechos constituyen el contenido básico de la Ley de Procedimiento Común Administrativo y deben resultar también de aplicación directa al ámbito tributario por su relevante contenido constitucional (otra cuestión es si dicha norma general recoge o plasma bien la esencia o el contenido de aquéllos).

Sin embargo, la Disposición Adicional 5ª de la Ley 30/1992, en la línea trazada en su día por el ya derogado artículo 9 de la LGT, consagró la singularidad tributaria, provocando que, con frecuencia, en una interpretación “pro domo sua”, la Administración tributaria haya entendido que las disposiciones de la Ley de Procedimiento Administrativo común no le son de aplicación, salvo que la normativa fiscal no contuviese precepto específico aplicable alguno. Otras voces, por el contrario, se han alzado contra esa pretendida especialidad, señalando su escasa adecuación a los principios constitucionales y, por ello, su práctica inaplicabilidad<sup>20</sup>. La primera de las interpretaciones ha de ser desterrada porque, insistimos, determinados principios de la Ley común administrativa (Ley 30/1992 y sus sucesoras) son de aplicación directa a todas las esferas de la Administración por emanar directamente de la Constitución. La segunda, tampoco puede compartirse porque ese singularismo obedece a la pretensión del legislador de salvaguardar ciertas especialidades de los procedimientos tributarios dirigidas a preservar el eficaz y adecuado cumplimiento de la obligación de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución<sup>21</sup>.

Por lo tanto, la virtualidad de la Disposición Adicional 5ª de la Ley 30/1992 (y ahora de su sucesora la Disposición Adicional 1ª LPCAP), exige una doble consideración:

- a) No existen compartimentos estancos entre los distintos quehaceres de la Administración que determinen, para alguno de sus procedimientos, una asepsia completa respecto de la aplicación de los principios contenidos en la norma general administrativa; y los procedimientos tributarios no pueden ser una excepción.

18 GARRIDO FALLA, F. Tratado de Derecho Administrativo III, La justicia administrativa (primera parte), IEP, Madrid, 1963, pág. 118.

19 HENSEL, A. Derecho tributario, trad. italiana de la obra alemana por D. JARACH, Milán, Giuffrè, 1956, pág. 240.

20 PAREJO ALFONSO, L. “Objeto, ámbito de aplicación y principios generales de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”, en AA VV La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, Madrid, Marcial Pons, 1995, pags. 21 y ss.

21 ARAGONÉS BELTRÁN E., en PONT MESTRES, M. La incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común”, AA VV La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, Madrid, Marcial Pons, 1995, pág. 158.

Como señala GARCIA BERRO, F. op. ult. cit. pág. 43, “el que de la CE no se deriva de modo inevitable la exigencia de regular un solo régimen común del procedimiento no significa que la coherencia, el buen sentido jurídico y una correcta técnica legislativa no reclamasen en esta materia una normativa homogénea para todas las parcelas de la Administración Pública”.

b) Concretas especialidades concurrentes en la materia tributaria han determinado su salvaguarda por el legislador ordinario, que es la finalidad principal de dicha Disposición Adicional.

Esa y no otra fue la opinión de la jurisprudencia que procedió a delimitar la denominada “especialidad tributaria”, señalando que la misma no debía necesariamente comportar una merma de los derechos que a los contribuyentes, como ciudadanos, cabía reconocerles. La STS 22-1-1993 distinguió a estos efectos entre los preceptos que regulan el “régimen jurídico de las Administraciones Públicas” aplicables directamente al ámbito tributario, y aquellos otros atinentes a la materia procedimental, que sólo resultarían de aplicación supletoria o subsidiaria.

Sin embargo, no quedó zanjado con ello el problema a causa de la dificultad de deslindar en la Ley 30/1992 los preceptos en materia de procedimiento respecto de las disposiciones reguladoras del régimen jurídico de las Administraciones Públicas. Los conceptos de “Bases del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas” y de “Procedimiento Administrativo Común” aparecen deslindados en el artículo 149. 1 18ª de la Constitución pero, insistimos, no resulta fácil su diferenciación, dada su estrecha conexión, tal y como se pone de manifiesto en la STC 204/1992.

Constatada esta dificultad, la Sentencia citada del Tribunal Supremo declaró expresamente que, por ejemplo, los principios de la potestad sancionadora de la Ley 30/1992 resultaban directamente aplicables a la Administración tributaria, al tratarse de una materia encuadrable en el “régimen jurídico de las Administraciones Públicas”. De la misma manera, la SAN 25-2-1997 declaró también aplicable a los procedimientos tributarios la caducidad regulada en dicha Ley, afirmando al respecto que: “No obstante, sin desconocer la singularidad de las normas tributarias, incluso en el ámbito de los procedimientos administrativos tal y como determina la D. A. 5ª de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, Ley 30/1992, no puede admitirse una interpretación de las normas tributarias al margen de los principios y garantías constitucionales que definen los derechos de los ciudadanos y la posición institucional de las Administraciones Públicas en un Estado de Derecho....Debe valorar la Sala, a continuación, si estos principios básicos que rigen el funcionamiento de las Administraciones en cuanto titulares de potestades públicas deben ser también operativos en el ámbito de la Administración Tributaria, o si, por el contrario, su especialidad es tan radical que no sólo se justifica en aspectos de procedimiento sino también en el campo de las garantías básicas del administrado. A juicio de la sala y dicho sea con todos los respetos para la tesis defendida por el Sr. Abogado del Estado, la Administración Tributaria no puede ser ajena a las garantías básicas que la Constitución –la seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad- y las Leyes generales como la Ley 30/1992 ofrecen a los ciudadanos. Una concepción integral, armónica y unitaria del ordenamiento jurídico aconseja llegar a esta solución”<sup>22</sup>.

No obstante ello, la reforma operada en la LRJPAC a través de la Ley 4/1999, contribuyó a agitar la cuestión, pues modificó la redacción del primer apartado de la referida Disposición Adicional 5ª con el fin de reforzar la especificidad de los procedimientos tributarios, tal y como rezaba su propia Exposición de Motivos, en un claro intento de abortar toda interpretación razonable que conectase la LRJPAC con la normativa tributaria, sobre todo tras la promulgación de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, que había supuesto en ese sentido un fuerte espaldarazo a las tesis integradoras<sup>23</sup>. Sin duda, lo lógico hubiera sido otra regulación formulada justamente en sentido contrario que considerara aplicable la Ley común administrativa a la materia tributaria, regulando ésta concretamente las especialidades allí donde resultase expresamente necesario, sobre todo si no perdemos de vista que el estatuto del ciudadano, y por ende del contribuyente, está formulado y delimitado en la propia CE.

De haberse optado por esta vía, se habría propiciado sin duda una actitud más reflexiva del legislador en la necesaria labor de amoldamiento y acotación de la singularidad de lo tributario, pues la manida invocación a los intereses de la Hacienda Pública no permite justificar cualquier desviación del procedimiento general sin ponderar previamente las consecuencias que la misma comporta para los derechos constitucionales de los contribuyentes<sup>24</sup>.

## **IV. LAS SUCESIVAS REFORMAS OPERADAS EN LA LGT. ACERCAMIENTOS Y DISTANCIAMIENTOS DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA Y LA GENERAL ADMINISTRATIVA. LA ASUNCIÓN POR PARTE DE ESTA DE ALGUNOS CONTENIDOS PROPIOS DE AQUÉLLA**

Como era de suponer, la reforma de la LGT operada por la Ley 25/1995 evidenció el interés del legislador en la instauración de nuevas especialidades procedimentales, con mantenimiento, claro está, de las preexistentes, cuya justificación era, por cierto,

<sup>22</sup> Jurisprudencia que inmediatamente después fue corregida en sentido contrario.

<sup>23</sup> El meritado apartado primero dispuso: “1. Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley. En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria”.

<sup>24</sup> Así también, GARCIA BERRO, F. op. ult. cit. pág. 47. Vid al respecto, ESEVERRI MARTÍNEZ, E. “Potestades de la Administración y derechos del contribuyente”, CT núm. 69, 1994, pág. 19 y ss. y PALAO TABOADA, C. “La posición del contribuyente frente a la Administración tributaria”, CT núm. 69, 1994, pág. 54 y ss.

más que dudosa<sup>25</sup>. Máxime cuando la jurisprudencia del TS abogaba ya por distinguir claramente lo que formaba parte del régimen jurídico de las Administraciones Públicas (con un alcance general) y lo atinente a la materia estrictamente procedimental (que permitía el particularismo), en un ambiente donde comenzaban a menudear las interpretaciones integracionistas que encontraban apoyo en elementales consideraciones de lógica jurídica y exigencia constitucional. El RD 803/1993, de 28 de mayo, bajo la cobertura legal del art. 105 LGT, se encargó sin embargo de preservar la especialidad tributaria, ante el temor de que la inexistencia de previsión expresa al respecto, propiciase la aplicación subsidiaria de la Ley 30/1992<sup>26</sup>.

La promulgación de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, atemperó un tanto esa atmósfera centrífuga, comenzando a revertir la situación anterior, si bien, y como ya ha sido señalado, en una clara muestra de la confusión reinante (alimentada por el resquemor y la desconfianza de la Administración ante esa apertura integracionista), la reforma de la propia Ley 30/1992 operada por la Ley 4/1999, volvió a ensombrecer un tanto la cuestión, especialmente en lo atinente a la aplicación de la caducidad administrativa en los procedimientos tributarios<sup>27</sup>. Con razón algún autor ha apuntado que la Ley 1/1998 no logró salvar la distancia existente entre la normativa general administrativa y la tributaria en lo que al ejercicio de los derechos se refiere, poniéndose como ejemplo su art. 21, remedo del art. 35 LRJPAC, que consagraba el derecho a presentar alegaciones y aportar documentos en cualquier fase de la tramitación del procedimiento. Siendo cierto tal extremo, no deja de serlo tampoco que esta cuestión excede un tanto -y no me resisto a dejar de apuntarlo- el marco normativo o de relaciones entre la regulación administrativa y la tributaria para convertirse en un problema de otra índole.

Me explico. La AEAT, a través de una práctica inveterada, defiende férreamente que en el trámite de audiencia previo a la firma de las actas inspectoras, decae la posibilidad de incorporar pruebas al expediente, cerrándose con ello la instrucción del procedimiento. Pero para que esto fuera realmente así, el contribuyente debería conocer fehacientemente las omisiones o los supuestos defectos o incumplimientos contenidos en sus declaraciones o autoliquidaciones, con el fin de aportar las pruebas necesarias exculpatorias o justificativas de su conducta.

Y este es el verdadero problema, porque a lo largo del procedimiento las diligencias inspectoras nunca reflejan nada de verdadero interés para el obligado tributario, aparte de un contenido más o menos ritual o protocolario atinente a los documentos que se piden o reciben, la fecha de la siguiente visita, las posibles dilaciones, etc. De esta manera, el contribuyente llega a ese trámite de audiencia previo a las actas completamente a ciegas o, por mejor decir, ilustrado únicamente de manera verbal, porque la Inspección pone buen cuidado en señalar cuáles son sus pretensiones, pero nunca por escrito, con el fin de no vincularse. El trámite de audiencia está generalmente viciado porque los actuarios jamás precisan lo descubierto en sus actuaciones inquisitivas (que no pasan de ser en algunos casos, y si se me permite la expresión, un simple farol del funcionario para tantear la verdadera disposición del obligado tributario). Verbalmente comunican una cifra a pagar con el fin de que el contribuyente o su asesor manifiesten su aquiescencia o no a suscribir la conformidad, pero según el sentido de la respuesta, las actas se motivan luego de una forma o de otra diametralmente opuesta.

Se trata, claro está, de una práctica administrativa sesgada que no encubre otra cosa que una suerte de compulsión para obtener esa conformidad. Sin embargo, la función del trámite de audiencia no es otro que garantizar las reales posibilidades de defensa del ciudadano, quien debería conocer la totalidad de los hechos y de los elementos probatorios que van a servir de sustento a la resolución administrativa final. Pero nada de esto ocurre, y ello a pesar de lo que diga o deje de decir la norma, ya sea tributaria o administrativa<sup>28</sup>. La verdadera virtualidad de la Ley 1/1998 no fue otra que la instauración por vez primera de mandatos dirigidos a sentar las bases para la progresiva eliminación del pernicioso hábito administrativo consistente en el incumplimiento sistemático de los plazos o incluso la decisión de no resolver o concluir el procedimiento. Algo que ya había resuelto la Ley 30/1992 y que constituía una asignatura pendiente en el ámbito tributario<sup>29</sup>. Ciertamente es que en algunos casos la referida Ley 1/1998 fijaba

25 Al decir de MARTÍN QUERALT, J. "La aplicación.....", op. cit. pág. 39, la razón había que buscarla "tanto en el apego a sus formas de una Administración como la tributaria, muy celosa de su parcela y muy sabedora de su indisoluble pujanza, como por el evidente desarrollo de unos procedimientos muy complejos y difícilmente reductibles a esquemas uniformistas"

26 Así, por ejemplo, en lo relativo a los procedimientos tramitados a iniciativa del interesado, resultaba innegable la aplicación subsidiaria del plazo máximo de tres meses establecido en el art. 42. 2 LRJPAC en la vía de gestión tributaria a falta de otro plazo distinto y a tal fin el RD 803/1993 procedió a alterar, respecto a muchos de esos procedimientos gestores, la regla general contenida en la normativa común administrativa.

27 Cfr. HERRERA MOLINA, P. M. y SERRANO ANTON, F. "El Reglamento de procedimientos tributarios ¿adaptación o huida de la Ley de Procedimiento Administrativo Común?", Impuestos II/1993, pág. 956 y ss.

28 Se vulnera de esta forma la esencia misma del propio procedimiento administrativo, pues como bien han afirmado GARCÍA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T. R. Curso de Derecho Administrativo, vol. II, 9ª ed. 2004, op. cit. pág. 475, "en términos constitucionales estrictos no hay, pues, procedimiento válido si no existe igualdad de oportunidades entre las partes en cada una de las piezas, trámites o momentos procesales, esto es, si no existe un auténtico debate contradictorio tanto sobre los hechos, como sobre su calificación jurídica (Sentencia constitucional de 10 de abril de 1981). El principio de contradicción ilumina así todas las fases del procedimiento administrativo y es a su luz como deben interpretarse todas y cada una de sus normas reguladoras y como deben valorarse todas y cada una de las actuaciones que lo integran".

29 AGUALLO AVILES, A. "Interés fiscal y estatuto del contribuyente", CREFD, núm. 80, 1993, pág. 590, evidenciaba la situación de discrecionalidad que reinaba en el panorama tributario, aludiendo a la regulación contenida en los artículos 11, 20. 2, 23.2, 29, 30, 31, 34.1, 35, 36.2, 39, y 42 del derogado RGIT (en los que se contenían expresiones tales como "cuando así lo acuerde el Órgano competente", "a juicio de los actuarios", "cuando la Inspección lo estime o juzgue conveniente", "cuando lo considere justificado", etc.): "de conformidad con el RGIT, la Inspección de los Tributos, efectivamente, comprueba e investiga a quien quiere, con o sin previo aviso, con el alcance que le viene en gana, con la intensidad que le apetece, durante el tiempo que le conviene, adoptando las medidas cautelares que desea, utilizando los medios que se le antoja, en el lugar que le place, durante el horario que le complace y hasta cuando está satisfecha". Algunos de dichos preceptos fueron afectados posteriormente por la declaración de nulidad de la STS 22-1-1993.

el plazo, pero no los efectos derivados de su incumplimiento, no obstante lo cual, su influjo fue ciertamente muy positivo<sup>30</sup>. Por otra parte, conviene no olvidar tampoco que aunque la normativa general administrativa regulaba esos plazos que se echaban tanto en falta en el ámbito tributario, la cuestión era más bien de proporción, pues aunque por aquellas fechas todavía en este último no se regulaba la caducidad y el efecto del silencio era abrumadoramente negativo, también en el ámbito administrativo existían procedimientos con este mismo efecto, a pesar de que la regla general en procedimientos solicitados a instancia de parte fuese precisamente el contrario, es decir, el silencio positivo<sup>31</sup>.

En la actualidad, esa normativa tributaria regula con precisión tanto los plazos como los efectos de la inactividad de la Administración<sup>32</sup>. Es cierto que la solución por la que se opta en tantas ocasiones no es casi nunca la más favorable para los intereses del contribuyente<sup>33</sup>, pero no deja de serlo menos que ya no cabe plantearse la posible aplicación de la norma general administrativa de la misma manera –al menos no con tanta añoranza– en que se hizo con ocasión de la promulgación de la Ley 30/1992. La distancia entre ambas normativas se ha reducido. Es más, la normativa tributaria parece haber influido decisivamente en varios aspectos concretos de la LPCAP que conviene enfatizar. Tal extremo se hace evidente en el carácter pionero que la normativa tributaria ha supuesto en el ámbito de las notificaciones electrónicas y el uso obligatorio de internet en la presentación, por ejemplo, de las declaraciones informativas para todos los contribuyentes.

Ideas estas que ahora toma prestadas la normativa general administrativa, estableciendo la posibilidad de que las Administraciones Públicas puedan extender la obligación de relacionarse electrónicamente con todos aquellos colectivos que cuenten con medios suficientes para ello, lo que implica extender la obligatoriedad de relaciones electrónicas bajo un sistema de “numerus apertus” cuya materialización se deslegaliza (lo que no deja de ser curioso, pues cualquier trámite nuevo en el procedimiento administrativo exige norma con rango de Ley, ex art. 1. 2 LPCAP, excepto para este extremo en el que bastará una simple disposición reglamentaria)<sup>34</sup>.

Pero también es el caso, por ejemplo, de la regulación general que la normativa administrativa realiza sobre el deber de colaboración de los ciudadanos. El art. 39. 1 de la Ley 30/1992 obligaba a facilitar los actos de investigación de las Administraciones Públicas, si bien fuese cual fuere la obligación impuesta al ciudadano, aquéllas debían procurar siempre que se realizase de la manera menos gravosa posible, de conformidad con lo establecido en su art. 85. 1. Sin duda por eso, el referido art. 39. 1 limitaba esas obligaciones de consentir a aquellos supuestos en que expresamente lo contemplase una Ley. Se trataba así de una obligación que debía estar contenida de manera expresa en las leyes, no bastando su simple mención al hecho de estar contenido en la LRJPAC. De esta manera, se superaba la dicción anterior de la LPA de 1958 (art. 27), que permitía el establecimiento de este deber a través de meras previsiones reglamentarias. Pues bien, de la excepción contenida en la todavía vigente art. 39 de la Ley 30/1992, se ha pasado al extremo opuesto, es decir, a la regla general (art. 18 LPCAP<sup>35</sup>) y donde al igual que en el ámbito fiscal

30 Con todo, conviene advertir que el instituto de la caducidad procedimental no era materia propia del régimen jurídico de las Administraciones Públicas –salvo que adoptáramos una interpretación máxima de la noción–, es decir, no era algo que de suyo hubiera de regularse forzosamente por mandato o concreción expresa de la CE. Quiero decir con ello que la inactividad de la Administración tributaria podía haberse regulado del modo en el que el legislador hubiera tenido por conveniente, toda vez que no existe un derecho del contribuyente a la caducidad, de la misma manera que no existe un derecho a la producción de actos presuntos. Pero, sin duda, la LDGC empezó a considerar con buen criterio que la obligación de resolver constituía una manifestación del principio de irrenunciabilidad del ejercicio de la competencia y una obligación de las Administraciones a servir con objetividad los intereses generales con sometimiento pleno a la CE, a la Ley y al Derecho.

31 Basta con señalar que la LPCAP al igual que ya hiciera la Ley 30/1992, mantiene incólume el Anexo 2º de la Disposición Adicional 29ª contenida en la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, con casi dos centenares de procedimientos administrativos cuya resolución silente es de signo negativo.

32 Es más, la LGT regula de forma específica las formas de terminación de los procedimientos tributarios, con un evidente paralelismo respecto a lo establecido en el art. 87 LRJPAC y conteniendo como única nota diferencial la posibilidad de conclusión con el “cumplimiento de la obligación que hubiera sido objeto de requerimiento”, lo que podrá producirse, por ejemplo, en el procedimiento de verificación de datos (art. 156 RGGI) sin necesidad de dictar resolución expresa.

33 Aunque no siempre. Así, por ejemplo, existen notables diferencias en cuanto a la caducidad en la LGT y la LRJPAC, especialmente llamativas en dos aspectos: a) La inaplicabilidad de la caducidad a los procedimientos inspector y de recaudación; b) La aplicación de una caducidad más radical en el procedimiento sancionador tributario respecto del administrativo.

34 En este sentido, el art. 16. 5 LPCAP, bebiendo de fuentes normativas tributarias anteriores, dispone que “reglamentariamente las Administraciones podrán establecer la obligación de presentar determinados documentos por medios electrónicos para ciertos procedimientos y colectivos de personas físicas que, por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios”. Nótese que dicha habilitación reglamentaria se confiere a la Administración, más en concreto a las Administraciones, no al Gobierno, razón por la cual un determinado ente administrativo cualquiera (un Municipio, o una Universidad, por ejemplo) podrá implantar la comunicación obligatoria a todos sus administrados. Sobre el grave problema que puede constituir la generalización de la obligatoriedad de la notificación electrónica, advierte el Consejo de Estado en su Dictamen 29/4/2015 a los Proyectos de las Leyes 39 y 40/2015: “aparte de la ya mencionada inviabilidad práctica de asegurar a todas las personas físicas el derecho a elegir el medio de comunicarse con las Administraciones Públicas según lo analizado en las observaciones generales, es la de cómo conciliar la multiplicidad de Administraciones Públicas potencialmente notificadoras con los derechos de los interesados que, si no quieren ver rechazadas las notificaciones que se les practiquen, se ven abocados a acceder a sus direcciones electrónicas al menos cada diez días. Si bien esto es asumible respecto de la Administración General del Estado a través del punto de acceso general electrónico (según la definición del anexo de la Ley 11/2007- cuya derogación plantea un vacío ya apuntado en las consideraciones generales-), no aclara la norma cuál es la situación que opera para el resto de Administraciones Públicas, lo que genera una situación de inseguridad jurídica para los interesados”.

35 “1. Las personas colaborarán con la Administración en los términos previstos en la Ley que en cada caso resulte aplicable, y a falta de previsión expresa, facilitarán a la Administración los informes, inspecciones y otros actos de investigación que requieran para el ejercicio de sus competencias, salvo que la revelación de la información solicitada por la Administración atentara contra el honor, la intimidad personal o familiar o supusieran la comunicación de datos confidenciales de terceros de los que tengan conocimiento por la prestación de servicios profesionales de diagnóstico, asesoramiento o defensa, sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación en materia de blanqueo de capitales y financiación de actividades terroristas. 2. Los interesados en un procedimiento que conozcan datos que permitan identificar a otros interesados que no hayan comparecido en él tienen el deber de proporcionárselos a la Administración actuante. 3. Cuando las inspecciones requieran la entrada en el domicilio del afectado o en los restantes lugares que requieran autorización del titular, se estará a lo dispuesto en el artículo 100”.

se corre el riesgo de descompensar más aún el delicado juego de equilibrios entre los poderes otorgados a la Administración y las garantías al servicio de los ciudadanos<sup>36</sup>.

O de otros aspectos donde el tradicional celo que demuestra la Administración tributaria ha sido interiorizado por la Administración general (a este respecto, por ejemplo, la nueva regulación contenida en el art. 108 LPACP donde se prevé la posibilidad de suspender la eficacia del acto concernido en el procedimiento de lesividad, ignorando que debe ser la autoridad judicial quien se ocupe de tal extremo, al ser la única competente para resolver sobre el fondo del asunto).

Es también el caso de la restricción contenida en el artículo 109 LPCAP (no prevista en el todavía vigente artículo 105 de la Ley 30/1992) atinente a la revocación de los actos de gravamen o desfavorables para el ciudadano, donde se sustituye la posibilidad de practicar dicho procedimiento de revisión en cualquier momento (tal y como reza el referido art. 105 Ley 30/1992) por el inciso “mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción”, introduciéndose así un límite temporal antes inexistente y extraño al propio ejercicio de la potestad revocatoria.

Especialmente llamativa, insistimos, ha sido la desproporción consagrada en la LPCAP entre los poderes otorgados a la Administración y las garantías de los ciudadanos en lo atinente al deber de colaboración en los procedimientos inquisitivos, pues no parece que pueda oponerse a dicho deber ningún derecho fundamental que sí regiría, por cierto, en el ámbito penal (derecho a guardar silencio y a no declarar contra uno mismo, por ejemplo) y cuya gravedad radica en su extensión a todo el ordenamiento jurídico (clara influencia de la normativa tributaria sobre la general administrativa), encontrando además reflejo en otros preceptos como el art. 56 que faculta a la Administración para la imposición de medidas cautelares provisionales y provisionadísimas en cualquier procedimiento administrativo (y no solo en los tradicionales donde tal medida resultaría necesaria y normalmente adecuada)<sup>37</sup>.

Con respecto a estos último, el art. 146 LGT se refiere a las medidas cautelares que puede adoptar la Administración tributaria. Como primer requisito de orden temporal, la LGT sólo contempla la posibilidad de su adopción en un procedimiento válidamente iniciado (nunca antes).

Se exige pues que se adopten en el seno de dicho procedimiento ya principiado o en un momento posterior, pero no cabe su adopción con anterioridad al inicio (como sería por ejemplo el caso de una entrada domiciliaria inaudita parte, es decir, sin previo aviso por parte de la Inspección de los tributos, donde no se hallare al titular pero sí a cualquier empleado, pues ningún procedimiento se habría iniciado con la sola personación de los funcionarios y su comunicación al encargado del local<sup>38</sup>). Esto equivale a decir que la LGT impide la adopción de las llamadas medidas cautelares provisionadísimas, que son las que pueden acordarse antes del inicio del propio procedimiento inspector, pese a que las mismas están más que consolidadas en la moderna doctrina sobre tutela cautelar y han tenido acogida en nuestra legislación procesal y administrativa. Así, por ejemplo, el art. 297 de la LEC, permite la adopción de medidas de aseguramiento de pruebas con anterioridad al inicio mismo del proceso y lo mismo hace el art. 72 LRJPAC para el procedimiento administrativo (y ahora el art. 56. 2 LPCAP, si bien éste ya no alude expresamente a “medidas correspondientes en los supuestos previstos expresamente por una norma con rango de ley”, tal y como reza el referido art. 72 LRJPAC).

36 Aspecto éste criticado abiertamente por el Consejo de Estado en su Dictamen 29-4-2015: “La regulación de la obligación de las personas de colaborar con la Administración sufre un cambio significativo en la nueva redacción que prevé el anteproyecto de Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, pues, frente a la redacción del primer apartado del artículo 39 de la Ley 30/1992 que establece esta obligación “solo en los casos previstos por la Ley”, el anteproyecto remitido establece lo siguiente: “Las personas colaborarán con la Administración en los términos previstos en la Ley que en cada caso resulte aplicable y, a falta de previsión expresa, facilitarán a la Administración informes, inspecciones y otros actos de investigación, salvo que la revelación de la información solicitada por la Administración atentara contra el honor, la intimidad personal o familiar o supusieran la comunicación de datos confidenciales de terceros de los que tengan conocimiento por la prestación de servicios profesionales de diagnóstico, asesoramiento o defensa, sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación en materia de blanqueo de capitales y financiación de actividades terroristas”. De esta manera, se ha convertido en regla general la obligación de las personas de colaborar con la Administración. El Consejo de Estado se adhiere a la sugerencia formulada en el informe de la Agencia Española de Protección de Datos conforme a la cual debería establecerse como límite a este deber, junto al derecho al honor, a la intimidad y a la propia imagen, el derecho a la protección de datos de carácter personal, siendo igualmente preciso garantizar que se respete en todo caso el principio de proporcionalidad que ha de regir toda operación de cesión de datos”. Para ulteriores profundizaciones sobre el alcance de la expresión “en los casos previstos por la ley” contenida en ese art. 39. 1 LRJPAC, vid. GARCÍA URETA, A. La potestad inspectora de las Administraciones Públicas, Madrid, Marcial Pons, 2006, pág. 81 y ss. y la bibliografía allí citada.

37 Dispone a estos efectos el art. 56.1 y 2 de la LPCAP literalmente lo siguiente: “1. Iniciado el procedimiento, el órgano administrativo competente para resolver, podrá adoptar, de oficio o a instancia de parte y de forma motivada, las medidas provisionales que estime oportunas para asegurar la eficacia de la resolución que pudiera recaer, si existiesen elementos de juicio suficientes para ello, de acuerdo con los principios de proporcionalidad, efectividad y menor onerosidad. 2. Antes de la iniciación del procedimiento administrativo, el órgano competente para iniciar o instruir el procedimiento, de oficio o a instancia de parte, en los casos de urgencia inaplazable y para la protección provisional de los intereses implicados, podrá adoptar de forma motivada las medidas provisionales que resulten necesarias y proporcionadas. Las medidas provisionales deberán ser confirmadas, modificadas o levantadas en el acuerdo de iniciación del procedimiento, que deberá efectuarse dentro de los quince días siguientes a su adopción, el cual podrá ser objeto del recurso que proceda. En todo caso, dichas medidas quedarán sin efecto si no se inicia el procedimiento en dicho plazo o cuando el acuerdo de iniciación no contenga un pronunciamiento expreso acerca de las mismas”.

38 El art. 177 del RGGI ha de interpretarse en el sentido de que la mera personación del actuario no inicia válidamente por sí sola el procedimiento inspector. Por eso, intentada la personación del actuario, si no se hallase presente el interesado o su representante, no parece posible continuar con la entrada y reconocimiento ante la mera presencia del encargado, diga lo que diga el RGGI y, por lo tanto, no podría adoptarse medida cautelar alguna. A este respecto, el propio Consejo de Estado en el dictamen preceptivo anterior a la promulgación del RGGI, llegó a señalar, que la presunción de consentimiento en la entrada y registro por parte de la Inspección, vulneraba la información sobre los derechos y obligaciones que debía prestar la Administración. Por lo tanto, el último inciso del art. 177 2 del RGGI puede haber incurrido en ilegalidad manifiesta cuando autoriza al inspector actuario a proseguir la personación con los encargados o responsables de los locales. Y en tal caso, claro está, podría dudarse acerca de la validez de las medidas cautelares adoptadas en un procedimiento inquisitivo irregularmente iniciado.

Ahora bien, siendo eso así, ¿podría invocar la AEAT la aplicación subsidiaria de la Ley 30/92 para la adopción de esas medidas provisionalísimas, ex art. 7 de la LGT? La respuesta es absolutamente negativa, al menos hasta tanto esté vigente la LRJPAC, porque la normativa general se remite a los supuestos previstos en las Leyes y la LGT no contempla dicha posibilidad. Desde luego, el RGGI tampoco puede salvar dicha laguna, en la medida en que la propia Ley 30/92 ha congelado el rango, exigiendo norma legal para permitir la adopción de las medidas cautelares provisionalísimas, vedando con ello su establecimiento por un simple Reglamento.

Dicho de otra manera, habiendo guardado silencio al respecto la LGT, no cabe la medida provisionalísima, salvo que dicho cuerpo legal se hubiese reformado en tal sentido, haciéndolas posibles, extremo éste que no se ha verificado hasta el momento, pues la reciente Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma de la LGT guardó silencio al respecto. Con todo, a partir de la promulgación de la LPCAP, cabe afirmar que tras la omisión a toda referencia legal expresa por parte de su art. 56. 2 podría entenderse dulcificado este punto para la Administración tributaria, en orden a la posibilidad de establecer esas medidas cautelares provisionalísimas, lo que constituye un claro ejemplo de posible aplicación de la normativa general administrativa al ámbito tributario.

Por otra parte, al igual que hace la normativa tributaria, la nueva regulación general administrativa faculta o empodera a la Administración de una manera incondicional, abjurando de listas concretas de facultades con sus correlativas y necesarias limitaciones derivadas de los derechos fundamentales reconocidos en la CE (inviolabilidad del domicilio, intimidad personal y familiar, presunción de inocencia, derecho a no declarar contra uno mismo o a guardar silencio, secreto de las comunicaciones, etc.). Se percibe así también inequívocamente una tendencia en la normativa general administrativa a la desvalorización de las garantías del procedimiento sancionador, tal y como ya ocurrió en su momento en el ámbito tributario, para conseguir una acción administrativa más eficaz, sin reparar suficientemente en que, por lo general, las sanciones administrativas actuales son mucho más graves en sus consecuencias que las propias faltas o sanciones penales. Relativizar conceptos básicos -tal y como ya aconteciera en el ámbito tributario- como la culpabilidad, la tipicidad o la proporcionalidad, resulta preocupante, máxime cuando los matices diferenciadores existentes entre el procedimiento sancionador administrativo y el proceso penal todavía no han sido explicitados suficientemente por la doctrina jurisprudencial del TS o del TC.

Se importa asimismo del ámbito tributario el robustecimiento de poderes para facilitar la rapidez o la pura comodidad administrativa, consolidándose así legalmente, por ejemplo, la práctica consistente en que la falta de alegaciones ante la incoación del procedimiento sancionador, determine su conversión automática a propuesta de resolución (art. 64. 2. 2. LPCAP), percibiéndose también, cómo no, esa curiosa doble vara de medir, tan propia de lo tributario, en la nueva regulación administrativa donde la vacación legal que se otorga a sí misma la Administración es generosísima<sup>39</sup>, frente a la inmediatez que se exige a los particulares, jueces o profesionales con ocasión de otras reformas legislativas<sup>40</sup>.

Asimismo, en lo atinente a la prueba la nueva LPCAP asume los denodados esfuerzos de la normativa tributaria por delimitar restrictivamente las posibilidades del contribuyente a tal fin, cuando en vía de gestión o inspección se omitió algún extremo probatorio por inadvertencia o desconocimiento. En este sentido, la nueva normativa general administrativa regula el trámite de audiencia a los interesados con ocasión de cualquier recurso administrativo, introduciendo como novedad, frente al todavía vigente artículo 112. 1 de la Ley 30/1992, la imposibilidad de solicitar la práctica de nuevas pruebas cuando su falta de realización en el procedimiento en el que se dictó la resolución recurrida fuese imputable al interesado<sup>41</sup>. Se pretende con ello impedir en el procedimiento administrativo general algo que ya viene siendo moneda común en el ámbito tributario, es decir, la utilización de la vía revisora como remedio para subsanar la falta de acreditación de hechos o circunstancias que debieron o pudieron haberse probado en el momento procedimental oportuno.

En la Ley 30/1992 el hecho de que legalmente se regulase un período del procedimiento destinado a la actividad probatoria, no significaba que únicamente se pudiera realizar esta actividad en ese mismo y concreto período, toda vez que en el procedimiento administrativo no rige el principio de preclusión (de igual manera que en el procedimiento civil), siendo por tanto posible la aportación de pruebas en cualquier momento de aquél (art. 79 LRJPAC).

39 La entrada en vigor de la ley se difiere al plazo de un año desde su publicación, con el fin de adecuar a ella las normas reguladoras estatales, autonómicas y locales de los distintos procedimientos normativos incompatibles con la previsión de su Disposición Final 5ª, estableciéndose un periodo de vacatio legis mayor (tres años, es decir, dos desde su entrada en vigor) en todas las previsiones relativas al registro electrónico de apoderamientos, registro electrónico, registro de empleados públicos habilitados, punto de acceso general electrónico de la Administración y archivo único electrónico (Disposición Final 6ª).

40 Por ejemplo, Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma de la LGT que obliga inmediatamente a los contribuyentes, o la Ley 15/2015, de 2 de julio, de Jurisdicción Voluntaria, que afecta a los Notarios. O la Ley 41/2015, de 5 de octubre, para la agilización de la justicia penal y el fortalecimiento de las garantías procesales, que reforma la LECRIM y por la que se obliga a los jueces a finalizar la instrucción de los delitos en 6 meses prorrogables a 18, en casos de especial complejidad (art. 324 LECRIM).

41 Y eso que la todavía vigente LRJPAC, en su artículo 79 contiene la regla contraria, es decir, la expresión máxima del principio de informalidad del procedimiento administrativo, que supone la plasmación expresa del derecho de los interesados a desplegar una actividad probatoria no circunscrita al concreto espacio temporal del trámite de prueba y que cuenta con el expreso reconocimiento jurisprudencial por parte del Tribunal Supremo (SSTS 18-6-1973 y 3-4-2000).

Es más, incluso en el trámite de audiencia, se faculta a que los interesados presenten los documentos y justificaciones que estimen oportunos (art. 84. 2 LRJPAC)<sup>42</sup>.

Sin embargo, el TEAC, desde una ya lejana Resolución de 11-10-2001 (posteriormente, reiterada en otras como la de 17-2-2005 y 30-9-2005), viene negando la posible aportación en vía económico-administrativa de aquellas pruebas o documentos no averados previamente en fase inspectora, por el posible desorden que ello pudiera generar en el propio desarrollo del procedimiento administrativo y la dificultad que entrañaría luego la aparición de un material no valorado en el contexto en el que las actuaciones inquisitivas se desenvuelven<sup>43</sup>. Esta tesis (que podría resultar en casos puntuales justificable e incluso conveniente, atendido el particular perfil del contribuyente) ha sido reiterada y ampliada posteriormente en otros pronunciamientos del Central (Resoluciones 19-4-2007 o 26-6-2008).

Sin embargo, conviene advertir que una generalización acrítica o inflexible de dicha doctrina administrativa, genera muchos más problemas que los que con ella se pretenden resolver o, lo que es mucho más grave, el menoscabo de derechos fundamentales constitucionalmente protegidos, pues no es infrecuente que por la formación del ciudadano o del representante del contribuyente, por la premura y las especiales circunstancias que rodean el momento en el que las actuaciones administrativas se desenvuelven, o por cualquier otro motivo que quepa imaginar, surja luego la necesidad de aportar pruebas desconocidas, ignoradas o no suficientemente valoradas en el propio momento en el que el procedimiento administrativo se desenvuelve<sup>44</sup>.

De ser cierto el planteamiento del TEAC anteriormente expuesto, y que ahora asume acríticamente la LPCAP, quizás fuese todavía prematuro hablar en esas fases administrativas de una vulneración flagrante de ciertos derechos constitucionales, pues reiterada doctrina jurisprudencial (entre otras, SSTs 2-4-1993, 2-7-1994, 27-6-1995, 19-1-1998) viene afirmando que los derechos de naturaleza procesal no son de aplicación a los expedientes administrativos, y su infracción sólo puede tener lugar en puridad en el propio curso del proceso jurisdiccional, salvo que se trate de procedimientos sancionadores. No obstante, esa querencia administrativa limitativa del momento temporal en el que articular la prueba, contradice una doctrina jurisprudencial que opera mucho más por referencia a los principios constitucionales que por lo que puntualmente pueda señalar expresamente el tenor literal de la norma<sup>45</sup>. Así, por ejemplo, resultan acertadas a nuestro juicio, las consideraciones del TSJ de Cataluña cuando en su Sentencia 10-5-2005 recuerda que la acreditación de una minusvalía tiene carácter probatorio y no constitutivo, admitiéndose

42 En esta línea, SANTAMARIA PASTOR, J. A. Principios de Derecho Administrativo, II, 3ª Ed., Madrid, Ceura, 2012, pág. 93, consideraba que los postulados de la LRJPAC incurrían en una contaminación procesalista absolutamente incongruente al concebir la prueba como un "período" o fase identificada dentro del procedimiento, de tal forma que las reglas contenidas en los artículos 80 y 81 de la Ley 30/1992, debían entenderse como normas materiales aplicables a todas las actividades de acreditación de hechos que tuvieran lugar en el procedimiento, cualquiera que fuese el momento o la fase en que tuvieran lugar. En opinión de GALLEGO CÓRCOLES, I. en AA VV El Procedimiento Administrativo Común, Coord. GARBERÍ LLOBREGAT, J. Valencia, Tirant lo Blanch, 2007, pág. 1.314, "en el procedimiento administrativo la actividad probatoria puede desarrollarse a lo largo de todo el procedimiento, sin necesidad de limitarse a un período concreto, pues el ya citado art. 79 LRJPAC permite a los interesados, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, aportar documentos u otros elementos de juicio. Incluso en el trámite de audiencia, el art. 84. 2 LRJPAC prevé que los interesados presenten los documentos y justificaciones que estimen pertinentes". Del mismo sentir son GARCÍA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T. R. Curso de Derecho Administrativo, vol. II, 9ª ed. op. cit. pág. 506, quienes señalan cómo esa posibilidad de aportar o proponer la práctica de cuantas pruebas considere el ciudadano necesarias permanece "abierta en todo caso en los términos más amplios".

43 "...es en las alegaciones al acta, no en vía de revisión [...] cuando el contribuyente tiene la oportunidad de aportar los elementos de juicio que considere convenientes a su derecho o de manifestar ante la Inspección la necesidad u oportunidad de que los examine. Si la deja pasar, cabe preguntarse si tiene sentido o, más específicamente, si es conforme a Derecho admitir tales pruebas en instancias posteriores por parte de órganos de revisión a los que no compete la práctica de comprobaciones inspectoras [...] y ello en el marco de una relación muy distinta a la que se establece con el obligado tributario en el procedimiento inspector [...]. Se deduce de este análisis que el tiempo adecuado para presentar pruebas o sugerir exámenes de documentos, contabilidades o registros, es el procedimiento inspector, porque más tarde no ha lugar a la dialéctica necesaria que permita su exacta valoración [...]. En consecuencia, ha de entenderse que, salvo circunstancias excepcionales que no concurren en este caso, las pruebas relevantes, a juicio del reclamante, para la adecuada regularización de su situación tributaria, han de aportarse ante el competente órgano de gestión". La RTEAC de 29 de noviembre de 2012 (RG 3186/2011), recogía sin embargo una doctrina diferente, muy acertada a nuestro juicio: "las limitaciones del procedimiento de comprobación elegido por la Administración no pueden acabar erigiéndose en un obstáculo para que los obligados tributarios hagan valer sus derechos, pues en suma, se estaría ocasionando al recurrente una indefensión real, consistente en la imposibilidad de justificar el derecho que pretende mediante la presentación y examen de documentos, datos y pruebas de imposible aportación y valoración en el seno del estrecho cauce procedimental escogido por la Administración para determinar la corrección de su autoliquidación, de suerte que una posible afirmación, en tal caso, de la Administración relativa a la falta de prueba de los hechos aducidos, entrañaría además una clara "contradictio in terminis".

44 Parece prudente sostener que la doctrina administrativa emanada por el TEAC no pueda ni deba prevalecer frente al derecho de defensa y tutela judicial efectiva, pues, como afirmara la STC 85/2006, de 27 de marzo: "el hecho de que los recurrentes no hubieran efectuado alegaciones en vía administrativa acerca del contenido de las liquidaciones tributarias litigiosas no impide que puedan posteriormente formularlas durante el proceso contencioso-administrativo. En efecto, hemos señalado con carácter general que el derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el art. 24. 1 CE tiene como uno de sus contenidos esenciales el acceso a la jurisdicción "sin limitación de garantías ni impedimentos para alegar y demostrar en el proceso lo que se estime oportuno" (por todas, STC 30/2004, de 4 de marzo, FJ 2º) y así lo hemos reiterado al pronunciamos en relación con la naturaleza revisora de la jurisdicción contencioso-administrativa de 1956 -hoy art. 56 LJCA 1998- que establece que en los escritos de demanda se consignarán "las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, aunque no se hubieran expuesto en el previo recurso de reposición o con anterioridad a éste. Por otra parte, conviene recordar que la indefensión a la que el Tribunal Constitucional otorga relevancia a los efectos del art. 24. 1 CE, se produce siempre que "el órgano judicial en el curso del proceso impide a una parte el ejercicio del derecho de defensa, privando o limitando, bien su facultad de alegar y justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos, bien su posibilidad de replicar dialécticamente las posiciones contrarias en el ejercicio del indispensable principio de contradicción" [entre las últimas, SSTC 5/2004, de 16 de enero, FJ 6º; y 115/2005, de 9 de mayo, FJ 3º; en parecidos términos, SSTC 226/2005, de 7 de noviembre, FJ 2ª a) y 287/2005, de 7 de noviembre, FJ 2ª a)].

45 En este sentido, los profesores GARCÍA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T. R. Curso de Derecho Administrativo, vol. II, 9ª ed. op. cit., pág. 505 advierten sobre la necesidad de recurrir a los principios jurídicos como herramienta interpretativa valiosa en todos aquellos aspectos relacionados con la prueba: "El problema de la prueba es una cuestión central en todo procedimiento, cualquiera que sea su clase. A pesar de ello, la regulación contenida en la LPC [Ley 30/1992] es muy escueta al respecto, limitándose a fijar unos pocos principios generales. El esquematismo de la ley general no está compensado tampoco por las normas especiales de preferente aplicación, que, a diferencia de lo que ocurre en otros aspectos del procedimiento, suelen guardar silencio en este punto. Todo ello hace necesario acudir a los principios general del procedimiento como institución jurídica, principios que aparecen positivados únicamente en la regulación del procedimiento más desarrollado que, es naturalmente, el judicial".

por lo tanto la posibilidad de su adveración en cualquier momento –incluida la vía jurisdiccional-. Argumentación correcta, ratificada por la STS 20-6-2012, que en su FJ 5º, expresa un razonamiento impecable:

“Procede rechazar la oposición que realiza la representación estatal sobre la imposibilidad de aportar en vía judicial nuevos elementos de prueba no esgrimidos por el obligado tributario con anterioridad en la vía administrativa para avalar los hechos sobre los que se funda la pretensión ejercitada, pues el carácter revisor de la Jurisdicción sólo impide alterar los hechos que individualizan la causa de pedir o modificar las pretensiones.

En efecto, el recurso contencioso administrativo, pese a la denominación que utiliza la Ley, no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino que se trata de un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en el que resultan aplicables los derechos y garantías constitucionales reconocidos, y en donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida, aun cuando se mantenga la necesidad de la previa existencia de un acto expreso o presunto, salvo que se trate de inactividad material o de vía de hecho de la Administración, y no quepa introducir nuevas cuestiones o pretensiones no hechas valer en la vía administrativa.

Así se deduce del propio artículo 56 de la Ley de la Jurisdicción, que tras señalar en su apartado 1 que «en los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de Derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración», dispone en el apartado 3 que «con la demanda y la contestación las partes acompañaran los documentos en que directamente funden su derecho, y si no obraren en su poder, designarán el archivo, oficina, protocolo o persona en cuyo poder se encuentren», y en el apartado 4 que «después de la demanda y contestación no se admitirán a las partes más documentos que los que se hallen en alguno de los casos previstos para el proceso civil.

No obstante, el demandante podrá aportar, además, los documentos que tengan por objeto desvirtuar alegaciones contenidas en las contestaciones a la demanda y que pongan de manifiesto disconformidad en los hechos, antes de la citación de vista o conclusiones.

Por otra parte, la posibilidad de incorporar al proceso nueva documentación acreditativa de los hechos ha sido expresamente reconocida por esta Sala en la sentencia de 11 de Febrero de 2010, cas. 9779/2004, al resolver un supuesto similar. Por tanto, debe concluirse que no existe inconveniente alguno en que el obligado tributario, que no presentó en el procedimiento inspector determinadas pruebas que fundaban su pretensión, las presente posteriormente en vía judicial, llamando la atención a la Sala que el Abogado del Estado plantee esta cuestión en casación por primera vez, pues en la contestación a la demanda obvió pronunciarse sobre este tema”.

La STS 5-11-2014 también se inclina por la aceptación de la prueba en cualquier momento del procedimiento administrativo o del proceso judicial:

“Cualquiera que sea el punto de vista en que nos situemos, la solución no puede ser sino la estimación del Recurso de Casación en Unificación de Doctrina que decidimos.

Si la perspectiva que se adopta es la de la realidad de los gastos, cuya deducción constituye el objeto litigioso, cualquiera que sea el modo en que se acredite su existencia, esta deberá ser tenida en cuenta, siendo inadmisibles que la falta de prueba de un gasto en el modo exigido por la Administración, se convierta en un motivo de denegación del gasto cuando este resulte debidamente acreditado por otros medios.

Si la perspectiva de solución del litigio es la de decidir sobre si se dan las circunstancias que justifiquen la aportación de la documentación en un momento posterior al de la realización de la actividad de gestión, es evidente que la respuesta positiva se impone pues la acreditación, por otros medios, de los gastos litigiosos exige aceptar la documentación requerida -aunque presentada en un momento posterior- previamente respalda por otros medios, aunque no lo haya sido en la forma exigida por la Administración. Corolario de todo lo precedente es la estimación del Recurso de Casación en Unificación de Doctrina”.

Y esa misma doctrina del Tribunal Supremo es la que adopta la propia jurisprudencia inferior, enfatizando el hecho de que la aportación de pruebas no adverbadas o desconocidas en el procedimiento administrativo no convierte a los Tribunales de Justicia en órganos gestores.

En tal sentido se expresan las SSTSJ de Madrid 14-10-2014 y 21-9-2015, al afirmar que tras el agotamiento del trámite de audiencia, la limitación de la aportación de pruebas a las que fueran de imposible aportación en ese momento, en modo alguno se refiere a la tramitación del recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa y que tal condicionante supondría una formalidad inconveniente desde el punto de vista de los derechos y garantías del contribuyente (de igual opinión son la STSJ de Valencia 28-4-2015 o la STSJ de Canarias 28-1-2015)<sup>46</sup>.

Carece de sentido, por lo tanto, que todo aquello que puede ser aportado por el ciudadano en fase judicial no sea aceptado por la Administración fuera de los cauces temporales fijados por la normativa general si a su través se esclarece la posible contradicción entre los hechos y la exactitud de todo aquello que haya de tomarse como base para la resolución administrativa final.

Desde luego, también hay aspectos de la nueva regulación administrativa general que, salvo reforma tributaria expresa en contrario, resultarán de plena aplicación al ámbito tributario, atendida la inexistencia de previsión concreta en la LGT y sus reglamentos de desarrollo.

Tal es el caso de la introducción de normas sobre plazos señalados por horas (más acorde con la realidad de la tramitación electrónica), o la unificación con la Administración de Justicia del cómputo de plazos por días, estableciéndose a tal efecto como inhábiles los sábados (hasta ahora no lo eran)<sup>47</sup>, o la práctica de la notificación en papel, donde se establecen modificaciones para adaptarlas a los nuevos hábitos domésticos (domicilios desocupados la mayor parte del día) en aquellos casos de doble intento de notificación (art. 42 LPCAP<sup>48</sup>). También sería el caso de aquellos actos derivados del procedimiento de aplicación de los tributos concreto que omitieran la referencia expresa a los detalles últimos que como contenido obligatorio exige la normativa general administrativa, omitiendo, por ejemplo, la referencia expresa a los recursos procedentes<sup>49</sup>.

Sin embargo, de determinados mandatos de la nueva normativa general administrativa general cabe desconfiar en su aplicación a la materia tributaria, y no tanto porque caigan bajo el amparo de la Disposición Adicional 1ª de la LPCAP, sino más bien porque las prácticas inveteradas de la Dirección General de Tributos y el Ministerio de Hacienda no se plejarán fácilmente a lo dispuesto por aquélla. Tal sería el caso de las previsiones al respecto para mejorar la planificación normativa (todas las Administraciones divulgarán un Plan Anual Normativo en el que se recogerán todas las propuestas con rango de ley o de reglamento que vayan a ser elevadas para su aprobación en el ejercicio siguiente) o su evaluación posterior, al objeto de comprobar si han cumplido los objetivos perseguidos y si el coste y cargas derivados de ellas estaba justificado y adecuadamente ponderado<sup>50</sup>.

46 A estos efectos, la STSJ de Madrid 21-9-2015 llegará a afirmar lo siguiente: “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 que en modo alguno se refiere a la tramitación del recurso de reposición o reclamación económico administrativo que pudiera interponerse frente a la liquidación. El citado art. 96 del Real Decreto 1065/2007 se encuentra dentro de las Normas comunes sobre actuaciones y procedimiento 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 bases 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 formulado 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 en los términos formulados en el último párrafo del primer motivo de la demanda 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”. Así también, la STSJ de Canarias 28-1-2015, reconoce que se debe “anular la liquidación impugnada ya que procede la deducción de los gastos de última enfermedad del causante cuyo pago por la heredera ha sido acreditado”. Y en este mismo sentido se ratifica la también STSJ de Canarias 14-11-2014, considerando incorrecta la negativa del TEAR a la aceptación de prueba articulada en vía económico-administrativa que no se cotejó en fase gestora.

47 A tal efecto, el art. 30. 1. y 2 LPCAP dispone lo siguiente: “1. Salvo que por Ley o en el Derecho de la Unión Europea se disponga otro cómputo, cuando los plazos se señalen por horas, se entiende que éstas son hábiles. Son hábiles todas las horas del día que formen parte de un día hábil. Los plazos expresados por horas se contarán de hora en hora y de minuto en minuto desde la hora y minuto en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate y no podrán tener una duración superior a veinticuatro horas, en cuyo caso se expresarán en días. 2. Siempre que Ley o en el Derecho de la Unión Europea no se exprese otro cómputo, cuando los plazos se señalen por días, se entiende que éstos son hábiles, excluyéndose del cómputo los sábados, los domingos y los declarados festivos. Cuando los plazos se señalado por días naturales por declararlo así una ley o por el Derecho de la Unión Europea, se hará constar esta circunstancia en las correspondientes notificaciones”.

48 “1. Todas las notificaciones que se practiquen en papel deberán ser puestas a disposición del interesado en la sede electrónica de la Administración u organismo actuante para que pueda acceder al contenido de las mismas de forma voluntaria. 2. Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente éste en el momento de entregarse la notificación, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona mayor de catorce años que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. Si nadie se hiciera cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes. En caso de que el primer intento de notificación se haya realizado antes de las quince horas, el segundo intento deberá realizarse después de las quince horas y viceversa, dejando en todo caso al menos un margen de diferencia de tres horas entre ambos intentos de notificación. Si el segundo intento también resultara infructuoso, se procederá en la forma prevista en el artículo 44. 3. Cuando el interesado accediera al contenido de la notificación en sede electrónica se le ofrecerá la posibilidad de que el resto de notificaciones se puedan realizar a través de medios electrónicos”.

49 A tal efecto, el art. 40. 3 LPCAP señala expresamente: “Las notificaciones que, conteniendo el texto íntegro del acto, omitiesen alguno de los demás requisitos previstos en el apartado anterior, surtirán efecto a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o acto objeto de la notificación, o interponga cualquier recurso que proceda”.

50 Arts. 127 a 132 LPCAP.

Ello, a pesar de lo acertados y útiles que resultarían especialmente en el ámbito tributario, donde la inseguridad jurídica y la labilidad normativa se han adueñado del sistema, con sus inevitables consecuencias en forma de una preocupante e inconveniente litigiosidad<sup>51</sup>.

Tampoco cabe esperar que con la nueva normativa general administrativa mejore la siempre insatisfactoria motivación de determinados actos tributarios. El art. 103. 3 LGT indica que dicha motivación debe consistir en una “referencia sucinta” a los hechos y fundamentos de derecho en los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros disponga la normativa vigente. Tal obligación se reitera en otros preceptos tributarios como el art. 101 RGGI donde se señala que la resolución “será motivada en los supuestos que disponga la normativa aplicable”. Y en parecidos términos se expresan tanto la LRJPAC como la LPCAP. Pero ese mandato, desgraciadamente, sigue muy alejado de los parámetros que serían deseables, especialmente en el caso de las comprobaciones limitadas efectuadas por los órganos de Gestión en materia de IVA (mejora un tanto o levemente la cuestión cuando se trata de IRPF) donde en la práctica totalidad de los casos, la motivación pre impresa o estandarizada, impide realmente al contribuyente saber qué facturas concretas de IVA soportado deducible son excluidas por la AEAT (algo tan sencillo como eso y pese a que aquél debe exhibir el libro registro de facturas recibidas completo y numerado cronológicamente), pues en sus propuestas de liquidación ésta se limita a realizar unos cálculos numéricos que obligan al contribuyente comprobado a tres imprescindibles pero costosísimas operaciones simultáneas. En primer lugar, a repasar lo consignado en sus modelos 303. En segundo término, a intentar averiguar lo que quiere señalar la AEAT y, por fin, si fuese capaz de descubrirlo y adivinar las facturas que han sido excluidas, a recalcular de nuevo todo para verificar si la cifra final propuesta por el Departamento de Gestión es correcta o no. Si se piensa además que los trimestres concernidos pueden arrastrar operaciones de ejercicios anteriores, objeto incluso de otras comprobaciones y subsiguientes revisiones por el TEAR, la cuestión se torna extremadamente compleja.

En tal sentido, poco se ha avanzado desde que la STS 28/6/1993, advirtiera ya de lo siguiente: “la mera contemplación de la hoja mecanizada en la que se contiene la “liquidación paralela provisional” que motiva el presente recurso pone de manifiesto que en ella no se cumplen los requisitos que exigen los artículos transcritos. La liquidación podrá ser tal para un técnico en materia fiscal que al mismo tiempo lo sea en informática, pero no lo es para un declarante lego en ambas materias a quien se impone la obligación de realizar complejas operaciones, cada año distintas y más complejas, determinantes de mayor empleo de tiempo en realizarlas o de mayor empleo de dinero si contrata los servicios ajenos para cumplimentar tal declaración, pero a cuyo ciudadano no se puede obligar, de ninguna manera, a interpretar lo que unos técnicos en Derecho tributario reflejan en una hoja mecanizada, que requiere unos conocimientos informáticos específicos. Si el derecho de la Administración debe de estar suficientemente protegido, y debe permitírsele disentir de los datos declarados por los contribuyentes, así como girar otra liquidación provisional de acuerdo con sus datos de hecho o criterios jurídicos, igualmente debe de protegerse el derecho de los ciudadanos, haciéndoles saber de forma clara sencilla, precisa e inteligible, sin necesidad de conocimientos específicos, los hechos y elementos adicionales que motivan la liquidación cuyo pago se exige, lo que no se cumple, en absoluto, mediante la técnica de la denominada “liquidación paralela” carente de todo soporte legal o reglamentario, en la que se omiten los hechos y los elementos que la motivan, pese a lo cual se indica que contra ella proceden unos recursos administrativos que difícilmente podrán ser motivados en hechos y en derecho, lo que produce una evidente indefensión del ciudadano”.

También la STS 30/1/2001, ha incidido en la relevancia de la justificación administrativa en sus propuestas de liquidación, pues “la motivación ha de ser suficientemente indicativa, lo que significa que su extensión estará en función de la mayor o menor complejidad de lo que se cuestione o de la mayor o menor dificultad del razonamiento que se requiera, lo que implica que pueda ser sucinta o escueta, sin necesidad de amplias consideraciones, cuando no son precisas ante la simplicidad de la cuestión que se plantea y que se resuelve, criterios jurisprudencial que se reitera en las sentencias de esta Sala y Sección de 25 de mayo de 1998 y 14 de diciembre de 1999 (FJ 3º). Fundamento en el que se viene a precisar que la motivación será sucinta o escueta

51 De la memoria de la AEAT correspondiente al año 2011, sabemos que en 2010 se resolvieron más de 744.000 recursos de reposición, un 16% más que en 2009. El IRPF fue el concepto más relevante con algo más de 403.000 recursos, seguido por IVA e IS. Ahora bien, carecemos de datos acerca de cuántos recursos se estimaron o el tiempo que se tardó en resolverlos. Cabe imaginar que fueron muy pocos los estimatorios. En 2003 fueron 166.700 los recursos de reposición presentados mientras que en 1997 apenas llegaban a 96.000. Para el caso de los TEAR, si bien en 2007 tenían entrada 122.014 reclamaciones, en 2012 esa cifra se elevaba a nada menos que 223.417, lo que supone un crecimiento espectacular y constante. Otro dato a tener en cuenta es que a 31 de diciembre de 2010, existía un nivel de pendencia de casi 180.000 asuntos. Volumen que, sin duda, ha seguido creciendo. Ahora bien, quizás lo más significativo es que al menos el 40% de las reclamaciones ante los TEAR se estiman, ya sea parcial o totalmente. Cierto es que en el TEAC ese porcentaje decrece al 23,20 por ciento. Pero si tenemos en cuenta que en los TSJ se estima en torno a un 31,81% (datos de 2012, pero que en 2006 llegaron a ser del 46%), ello implica tasas bastante altas de estimación, pues muchos contribuyentes renuncian a seguir impugnando tras la desestimación inicial del TEAR y ahora además hay que ponderar el efecto muy disuasorio que comportan las tasas judiciales. A este dato conviene sumar otro. Hacienda tiene reconocidos y liquidados unos 50.000 millones de euros, la mayoría correspondiente a deudas de naturaleza tributaria y no consigue cobrarlos. Una parte están avalados y a merced de las futuras resoluciones judiciales, pero lo importante es que España concentra más de la mitad de las deudas tributarias de dudoso cobro de la UE (8.993 millones de euros, es decir un 54%) frente a 16.386 millones en el conjunto de los países de la unión según la oficina comunitaria Eurostat. Ello se debe, sin duda, a que en el resto de países se ofrecen vías alternativas que disuaden del recurso para acelerar el proceso de cobro y reducir los costes asociados a dicha litigiosidad. Vid. al respecto ESPEJO POYATO, I y THURONYI, V. “How can an excessive volumen of tax disputes be dealt with?”, Tax Law Note Eries, Diciembre 2013, FMI, passim; AA. VV. Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado (dir. ALONSO GONZALEZ, L. M.), Colegio Oficial de Gestores Administrativos de Cataluña, Marzo, 2014, passim; ESPEJO POYATO, I. “Los sistemas alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario”, QF núm. 10, 2014, págs. 45 y ss.

ante simples cuestiones; pero que su extensión estará en función de la mayor o menor amplitud del razonamiento que se requiera; es decir, que la motivación ha de ser la necesaria: de mayor o menor amplitud y profundidad de razonamientos según lo requiera la resolución que se toma". Y es que al final de lo que se trata, como bien señala la STS 16/6/2010, no es de otra cosa más que de posibilitar el adecuado derecho a la defensa del contribuyente: "Como ratificación de todo lo anterior, se ha de señalar, como también indicábamos en nuestra sentencia de 20 de septiembre de 2006, que para entender cumplida la exigencia de motivación de los actos administrativos que establece el artículo 54 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común no basta con una genérica invocación al interés público, pues es necesario tener en cuenta la doctrina reiterada del Tribunal Constitucional y constante jurisprudencia del Tribunal Supremo que considera idóneo, para el cumplimiento de los fines de la motivación del acto administrativo, dar a conocer al destinatario las auténticas razones de la decisión que se adopta y permitir frente a ella la adecuada defensa".

## **IV. UN EJEMPLO PARADIGMÁTICO DE LA INEQUÍVOCA INFLUENCIA DE LO TRIBUTARIO EN LA REGULACIÓN GENERAL ADMINISTRATIVA. LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACION O LA QUIEBRA DE LA RECIENTE JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO.**

Pudiera parecer que lo más llamativo de la nueva regulación administrativa general a este respecto consiste en la refundición en el Procedimiento Administrativo Común del procedimiento sancionador (para lo que se deroga el RD 1398/1993, de 4 de agosto) y el procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración (con derogación así también del RD 429/1993 de 26 de marzo), enunciando de paso las especialidades aplicables a tales instituciones y trasladando los aspectos procedimentales a la LRJSP, lo que comporta la elevación a rango legal de lo que antes eran simples previsiones reglamentarias<sup>52</sup>. Sin embargo, la novedad más importante no es esa, ni siquiera la minuciosidad de los requisitos exigidos para que la solicitud o reclamación tengan algún viso de éxito (en sintonía con lo que ya viene exigiendo la jurisprudencia tributaria para las reclamaciones indemnizatorias de contribuyentes lesionados por actuaciones de la AEAT<sup>53</sup>), sino el giro copernicano que a esta cuestión ha impreso la nueva Ley 40/2015, respondiendo así beligerantemente a una jurisprudencia reciente del TS favorable al contribuyente y que la Administración tributaria empezaba a ver con mucha preocupación.

Es pues otro ejemplo patentemente elocuente de cómo la materia tributaria ha influido en la regulación general administrativa. Para comprender bien la cuestión conviene empezar desde el principio, no sin antes advertir de la estrechísima relación que tiene esta cuestión de la responsabilidad patrimonial de la Administración con la materia tributaria y el principio de igualdad de los ciudadanos ante el reparto de las cargas públicas, aspecto este que ya fue tempranamente evidenciado por eminentes y reputados administrativistas franceses del siglo XX, quienes llegaron a afirmar a este respecto que "no se puede edificar la responsabilidad del Estado sino sobre la idea de un aseguramiento social, soportado por la caja colectiva, en beneficio de aquellos que sufren un perjuicio proveniente del funcionamiento de los servicios públicos, que tiene lugar en favor del todo. Esta concepción se refiere a una idea que ha penetrado profundamente en la conciencia jurídica de los pueblos modernos, el de igualdad de todos ante las cargas públicas. La actividad del Estado se ejerce en interés de la colectividad entera; las cargas que entraña no deben pesar más sobre los unos que sobre los otros. Por consiguiente, si resulta de la intervención estatal un perjuicio especial para algunos, la colectividad debe repararlo"<sup>54</sup>.

En su Sentencia 26-11-2009, el TS se ha manifestado de una forma rotunda señalando que el principio de responsabilidad patrimonial de los poderes públicos contenido en el art. 9. 3 CE, "tiene una virtualidad inmediata. Es cierto que la garantía que el principio de responsabilidad de los poderes públicos representa permite al legislador un cierto margen en el momento de su concreción, en atención al poder público de quien se predique, pero también lo es que la ausencia de regulación legal no puede significar un espacio inmune frente a las reclamaciones de los que hayan sufrido un daño, cuando los tribunales pueden detectar, sin riesgo alguno de que ello suponga suplantar la labor del poder legislativo, que la acción ejercitada se enmarca en el núcleo indisponible que resulta del art. 9. 3 CE, en el cual se incluyen sin duda alguna los daños causados por un funcionamiento de los poderes públicos ajeno a lo que debe considerarse un comportamiento regular"<sup>55</sup>. Y en la STS 27-11-2009 añadiría

<sup>52</sup> No resulta coherente que los principios generales de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas o de la potestad sancionadora hayan de buscarse en la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público, y no en la LPCAP por el pretexto reconocido expresamente en su Preámbulo de que "atañen a aspectos más orgánicos que procedimentales".

<sup>53</sup> Sobre ello, SANCHEZ PEDROCHE, J. A. "Diligencia y responsabilidad de la empresa, versus irresponsabilidad de las Administraciones Tributarias", en AA VV Responsabilidad empresarial, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, págs. 302 y ss.

<sup>54</sup> DUGUIT, L. *Traité de Droit Constitutionnel*, París, 1930, t. III, pág.. 469 y en análogo sentido HAURIUO, M. "Les actions en indemnité contre l'Etat pour préjudice causés dans l'administration publique", RDP, 1896, págs. 51 y ss.

<sup>55</sup> Sobre esta Sentencia, vid. FERNANDEZ FARRERES, G. "La responsabilidad patrimonial del Estado por el funcionamiento anormal del Tribunal Constitucional", REDA, 146, 2010, págs. 265 y ss.

que “no hay en nuestro sistema constitucional ámbitos exentos de responsabilidad. El Estado está obligado a reparar los daños antijurídicos que tengan su origen en la actividad de los poderes públicos, sin excepción alguna. No solo por las actuaciones del poder ejecutivo..., sino también por las del judicial...y las del legislativo..., alcanzando a todo órgano constitucional, incluido el máximo intérprete de la Norma Fundamental (...) El margen de maniobra que aquí se reconoce al legislador no autoriza a concluir que si se abstiene de regular la responsabilidad de un determinado poder o de un servicio haya querido crear un espacio inmune a las reclamaciones de los que sufran daños por su actuación, pues tal entendimiento queda impedido por la cláusula general del art. 9. 3 de la Constitución”.

La responsabilidad por actos del Legislador posteriormente anulados por el Tribunal Constitucional o el TJUE, ha sido, al menos hasta la promulgación de las nuevas leyes administrativas, más que frecuente<sup>56</sup>. Así ha ocurrido con los pronunciamientos de inconstitucionalidad e incluso con los que declaraban la vulneración del derecho comunitario<sup>57</sup>. Respecto de los primeros y dada la natural inclinación de nuestro TC a salvaguardar la constitucionalidad de las normas tributarias (en lo que la doctrina viene denominando como las sentencias manipulativas del máximo intérprete de la Ley de leyes), no se han producido graves quebrantos a las arcas públicas. No ha acontecido lo mismo, sin embargo, en el caso del TJUE, mucho menos obsequioso que el TC con nuestro legislador patrio. Así, por ejemplo, el 27/2/2014, el TJUE dictó Sentencia condenando al Reino de España y resolviendo la cuestión prejudicial planteada por el TSJ de Cataluña, atinente al denominado “céntimo sanitario”, incluido en el Impuesto sobre la Venta Minorista de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) con los límites a la creación de nuevos impuestos indirectos previstos por el artículo 3, apartado 2 de la Directiva 92/12. Asimismo, la STJUE 3/9/2014, hizo lo propio reputando contraria a la normativa comunitaria la discriminación entre residentes y no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y declarando el incumplimiento del Reino de España en lo atinente a la libre circulación de capitales. De dichos fallos ha derivado el necesario deber de resarcimiento respecto de quienes se vieron obligados a satisfacer unos tributos ilegales por incorrecta transposición de las Directivas comunitarias en materia fiscal. Hay más ejemplos de ello con anterioridad. Tal es el caso de la STJUE de 6/10/2006, por la que se anuló y consideró contrario al Derecho de la Unión Europea la imposibilidad de computar las subvenciones en la regla de prorata del IVA.

Y fue precisamente con ocasión de este último pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo cuando se puso en tela de juicio la desigual doctrina del TS respecto de las solicitudes de responsabilidad patrimonial de la Administración en función de que se tratase de nulidades declaradas por el TC o de declaraciones de vulneración del Derecho Comunitario por parte del TJUE<sup>58</sup>. En tal sentido, el TS consideraba que en aquellos casos en los que la responsabilidad se imputase a normas con rango de ley declaradas inconstitucionales, no podía imponerse a los perjudicados por los actos de aplicación de tales normas -dada la presunción de constitucionalidad de las leyes y el hecho de que los particulares no son titulares de la acción de inconstitucionalidad, que según el art. 35 LOTC solo incumbe a Jueces y Tribunales- la carga de impugnarlos y la de agotar todas las instancias procesales, puesto que “la ley goza de una presunción de constitucionalidad y, por consiguiente, dota de presunción de legitimidad a la actuación administrativa realizada a su amparo”, sin que pueda por ello trasladarse a los ciudadanos la obligación de “recurrir un acto adecuado a la misma fundado en que es inconstitucional” (STS 13 de junio de 2000). Sin embargo, el propio TS mantenía una postura

56 La historia de las leyes declaradas posteriormente inconstitucionales arranca con la aplicación del artículo 38. 2. 2. de la Ley 5/1990, de 29 de junio, que estableció un gravamen complementario sobre la tasa fiscal que gravaba los juegos de suerte, envite o azar. Dicho gravamen fue declarado inconstitucional por la STC 173/1996, de 31 de octubre. Al respecto, el TS se ha pronunciado en casi un centenar de sentencias que arrancan con la STS 29/2/2000. En esta jurisprudencia, el Alto Tribunal distingue dos hipótesis: a) Por una parte, los afectados que impugnaron la imposición del gravamen y que obtuvieron una sentencia firme desestimatoria de la pretensión de anulación de las liquidaciones. En este caso, el artículo 40. 1 LOTC sólo deja como alternativa el otorgamiento de indemnización; b) Por otra, los que no impugnaron el tributo. A ellos les cabría solicitar la revisión de oficio ex art. 102 LRJAC en cualquier momento, pues el acto dictado en aplicación de una ley inconstitucional ha de reputarse nulo. Simultánea o sucesivamente, pueden exigir responsabilidad. Ahora bien, también pueden optar por exigir directamente dicha responsabilidad, sin que pese sobre ellos la carga de instar en todo caso la revisión de oficio. Posteriormente, la STC 194/2000, de 19 de julio, declaró inconstitucional la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, a las que siguieron otras como la que declaró inconstitucional el art. 61. 2 LGT de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre. Sobre la responsabilidad del Estado Legislador, vid. GARCIA DE ENTERRIA, E.: La responsabilidad patrimonial del Estado Legislador en Derecho español, Madrid, Civitas, 2005; SANTAMARIA PASTOR, J. A.: “La teoría de la responsabilidad del Estado legislador”, RAP, núm. 68, 1972; QUINTANA LOPEZ, T.: “La responsabilidad del Estado legislador”, RAP, núm. 135, 1994; ALONSO GARCIA, M. C.: La responsabilidad patrimonial del Estado legislador, Madrid, Marcial Pons, 1999; GARRIDO FALLA, F.: “La responsabilidad patrimonial del Estado legislador en la nueva Ley 30/1992 y en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 1993”, REDA, núm. 77, 1993; DOMENECH PASCUAL, G.: “Responsabilidad patrimonial por daños derivados de una ley inconstitucional”, REDA, núm. 110, 2001; MORENO FERNANDEZ, J. I.: La responsabilidad patrimonial del Estado-Legislator en materia tributaria y vías para reclamarla, Pamplona, Aranzadi-Thomson, 2009; CHECA GONZALEZ, C.: “Responsabilidad patrimonial de la Administración derivada de la declaración de inconstitucionalidad de una ley”, Revista Mexicana de Derecho Constitucional, UNAM, núm. 12, 2007; CONCHEIRO DEL RIO, J.: Responsabilidad patrimonial del Estado por la declaración de inconstitucionalidad de leyes, Madrid, Dijusa, 2001; PULLIDO QUECEDO, M.: Código de la responsabilidad patrimonial del Estado, Pamplona, Aranzadi, 2001; AHUMADA RUIZ, M. A.: “Responsabilidad patrimonial del Estado por las leyes inconstitucionales (o el derecho a no ser perjudicado por una ley inconstitucional)”, REDC, núm. 62, 2001.

57 Conviene advertir, no obstante, que hasta 1989 lo normal no era recurrir a la responsabilidad patrimonial de la Administración para recuperar lo indebidamente satisfecho por normas finalmente expulsadas del Ordenamiento jurídico. Así, por ejemplo, las SSTC 179/85, de 19 de diciembre, y 19/87, de 17 de febrero, por las que se decretó la inconstitucionalidad de algunos preceptos que facultaban a los Ayuntamientos al establecimiento de recargos sobre el IRPF y les autorizaban a fijar libremente el tipo de gravamen de las Contribuciones Territoriales, respectivamente, originaron unas generalizadas devoluciones tributarias por ingresos indebidos. Fue con ocasión de la STC 45/1989, de 20 de febrero, y para evitar precisamente esas devoluciones masivas por normas declaradas nulas de pleno derecho (art. 39. 1 LOTC), cuando se invocó el principio de seguridad jurídica y los efectos prospectivos de la declaración de inconstitucionalidad, haciendo inevitable el recurso a la solicitud de responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

58 Sobre ello vid. SANCHEZ PEDROCHE, J. A. “Diligencia y responsabilidad de la empresa, versus irresponsabilidad de las Administraciones Tributarias”, op. cit., págs. 274 y ss.

radicalmente contraria cuando esa responsabilidad provenía de un acto aplicativo de una norma interna declarada posteriormente contraria al Derecho comunitario, toda vez que el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial no resultaba factible “por rotura del nexo causal, ya que pudo [el contribuyente], a través del ejercicio de las oportunas acciones, invocar directamente la aplicación del Derecho Comunitario frente a la norma nacional” (SSTS de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005).

A raíz de la STJUE de 6 de octubre de 2006, los contribuyentes insistieron de nuevo ante el TS en la solicitud de esa responsabilidad patrimonial de la Administración. Y fue con ocasión de la tramitación de esos recursos contencioso-administrativos cuando el propio TS elevó cuestión prejudicial a los efectos de que el TJUE se pronunciara acerca de la compatibilidad del principio de equivalencia<sup>59</sup> con la doctrina jurisprudencial del TS (SSTS de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005) y en cuya virtud la interposición de una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en la inconstitucionalidad de una ley no estaba sometida -contrariamente a la misma reclamación fundada en la incompatibilidad de dicha ley con el Derecho de la Unión Europea- a ningún requisito de agotamiento previo de las vías de recurso contra el acto administrativo lesivo basado en dicha ley<sup>60</sup>. Y lo hizo en los siguientes términos literales: “¿Resulta contrario a los principios de equivalencia y efectividad la aplicación de distinta doctrina por el Tribunal Supremo del Reino de España en las Sentencias de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005 a los supuestos de reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador cuando se funden en actos administrativos dictados en aplicación de una ley declarada inconstitucional, de aquellos que se funden en aplicaciones de una norma declarada contraria al Derecho Comunitario?”.

El TJUE, en la Sentencia 26/1/2010 (Asunto C-118/08), zanjó la cuestión sometida a su consideración, afirmando expresamente que “el Derecho de la Unión Europea se opone a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho Derecho por una ley nacional declarada mediante Sentencia del Tribunal de Justicia dictada con arreglo al artículo 226 CE sólo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha ley, mientras que tal regla no es de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma ley declarada por el órgano jurisdiccional competente”.

De esta manera el TJUE recuerda que cada Estado miembro ha de resolver las reclamaciones planteadas de conformidad con su derecho patrio, siempre y cuando los requisitos exigidos a una reclamación fundada en la violación del Derecho de la UE no sea menos favorable que los aplicables a las reclamaciones semejantes de naturaleza interna (el referido principio de equivalencia) y que tales requisitos no se articulen de tal suerte que hagan imposible o muy dificultosa en la práctica la obtención de la indemnización solicitada (principio de efectividad). Como consecuencia de dicho pronunciamiento del TJUE en relación con el artículo 226 CE, el TS se vio obligado a rectificar su doctrina contenida en las Sentencias de 29-1-2004 y 24-5-2005, entendiéndose que la falta de impugnación de los actos lesivos “no constituye obstáculo para el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial”.

En definitiva, estas trascendentales Sentencias del Tribunal Supremo abrían por primera vez la posibilidad de que cualquier contribuyente pudiera reclamar responsabilidad patrimonial del Estado Legislador ante infracciones comunitarias de la normativa española, siempre que se hiciese en el plazo de un año a contar desde la publicación de la STJUE, y además, y esto es sin duda lo más importante, con absoluta independencia de que se hubiesen impugnado o no los actos tributarios amparados por la normativa ilegal o de que, de haberlo hecho, se hubiesen o no agotado todas las posibles instancias procesales<sup>61</sup>.

La cuestión parecía por fin definitivamente zanjada y logrado equilibrio entre las actuaciones ilegales de los poderes públicos y el derecho del ciudadano a no sufrir daños como consecuencia de aquéllas, pero la Dirección General de Tributos remitió el 23 de junio de 2014, el texto del Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la LGT (germen de lo que luego sería la Ley 34/2015,

59 Como es sabido, dicho principio exige que el conjunto de normas aplicables a los recursos, incluidos los plazos establecidos, se aplique indistintamente a aquellos basados en la violación del Derecho de la Unión y a aquellos otros fundamentados en la infracción del Derecho interno (sobre ello, vid. las Sentencias 15/9/1998, EDIS, C-231/96, Rec. p. I-4951, apartado 36; 1 de diciembre de 1998, LEVEZ, C-326/96, Rec. p. I-7835, apartado 41; de 16 de mayo de 2000 PRESTON Y OTROS, C-78/98, Rec. p. I-3201, apartado 55, y 19 de septiembre de 2006 GERMANY y ARCOR, C-392/04 y C-422/04, Rec. p. I-8559, apartado 62). En el fondo, sobre lo que inquiría el TS al TJUE es si podía otorgarse un trato distinto a los efectos derivados de una STC o de otra del TJUE, en el sentido de que en el primer caso no fuese necesario haber sido parte del proceso para ejercer la acción de responsabilidad, mientras que si lo era en el segundo.

60 En la opinión del TS en dichas Sentencias 29/1/2004 y 24/5/2005, dado que la Ley nacional disfruta de una presunción de constitucionalidad, los actos administrativos dictados bajo el amparo de aquella también gozan de una presunción de legitimidad. De ello se deduce que ni las autoridades administrativas ni las judiciales pueden anular dichos actos sin que se haya declarado la nulidad de la ley mediante Sentencia del Tribunal Constitucional dictada tras una cuestión de inconstitucionalidad formulada en virtud del artículo 163 de la CE, cuestión que sólo puede plantear el órgano judicial que conoce el litigio. El TEDH en sus Sentencias Dangeville, de 16 de abril de 2002, y Cabinet Diot, de 22 de julio de 2003, contra Francia, ha abierto también la posibilidad de denunciar la violación del derecho de propiedad reconocido en el Convenio de Roma por negativa a indemnizar a una sociedad que en su día ingresó un IVA contrario al Derecho de la UE. Dicha jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo se ha visto reforzada con la Sentencia 14 mayo 2013 (N. K. M. contra Hungría).

61 Otros pronunciamientos judiciales abundan sobre este nuevo camino abierto por el Tribunal Supremo. Tal es el caso de la SAN 10/7/2013 cuando afirma que en el caso de la incorrecta interpretación de una Directiva que confiere derechos a los particulares, el hecho de que no se hubiera recurrido la liquidación tributaria por parte de las actoras, no era obstáculo para el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial, pues la ruptura del nexo causal no se admite en los casos de actos aplicativos de leyes contrarias al Derecho Comunitario (la AEAT venía entendiéndose que las ayudas públicas por las entregas de cerdos de engorde criados en explotaciones situadas en las zonas de protección y vigilancia a consecuencia de la peste porcina, cumplían todos los requisitos para ser calificadas como subvenciones vinculadas al precio, por lo que debían incorporarse a la base imponible del IVA, pero Sentencias posteriores del Tribunal Supremo declararon que se trataba de una indemnización fijada en aras del interés general, al quedar excluidos los cerdos sacrificados de su normal circuito de distribución comercial sin atender a fines comerciales, por lo que nunca podrían estar sujetas las ayudas al IVA).

de 21 de septiembre)<sup>62</sup>, que incidía particularmente sobre la solución finalmente adoptada por el Tribunal Supremo a instancias del TJUE, según hemos podido comprobar en líneas anteriores<sup>63</sup>. En tal sentido, las intenciones del pre legislador no eran otras que circunscribir y limitar así con ello las posibilidades de instar la responsabilidad patrimonial del Estado al procedimiento previsto en el artículo 120 LGT para la rectificación de las autoliquidaciones<sup>64</sup>. Evidentemente, esta previsión contenida en el Anteproyecto de reforma de la LGT se mostraba poco respetuosa con los límites marcados por el TJUE, incurriendo en el peligro de vulnerar el Derecho de la Unión Europea y la propia jurisprudencia del TJUE, pero sobre todo porque lo que se pretendía en el fondo era subvertir esta última, y la derivada del Tribunal Supremo que la acataba, vaciándola de contenido mediante la eliminación del plazo general de un año para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador con independencia –y esto es lo más relevante– de que el perjudicado hubiera sido parte o no en el pleito tendente al reconocimiento del derecho conculcado<sup>65</sup>.

Con tan curiosos planteamientos, que se unían a otros tendencialmente dirigidos a rectificar o taponar alguna otra doctrina jurisprudencial favorable al contribuyente, se desmentían las intenciones contenidas en la Exposición de Motivos del Anteproyecto de Reforma y que literalmente eran las siguientes:

62 El texto de dicho Anteproyecto, constaba de un artículo único con 58 apartados, 2 Disposiciones Adicionales, 1 Disposición Transitoria única y 8 Disposiciones Finales. El proyecto normativo pretendía modificar, además de la LGT, la Ley de Enjuiciamiento Criminal, mediante la introducción de nuevos artículos: 614 bis, 614 ter y 999. Asimismo, se modificaba la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando en determinados preceptos de carácter ordinario, de forma tal que, de advertirse por la AEAT la posible concurrencia de delito de contrabando, las actuaciones administrativas pudieran continuar, salvo, en su caso, el procedimiento sancionador que ya se hubiese iniciado, como consecuencia de la imposibilidad de concurrencia de sanciones. Por fin, se modificaba también la LJCA, mediante la introducción de dos nuevas disposiciones adicionales (novena y décima).

63 En nuestra opinión, dicho Anteproyecto introducía una serie de medidas tendencialmente dirigidas a reforzar las potestades de la Administración y taponar las vías por las que la interpretación jurisprudencial venía sentando criterios favorables a los derechos de los contribuyentes. Vid. SANCHEZ PEDROCHE, J. A. "Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT", en Revista de Contabilidad y Tributación, CEF nº 381, Diciembre 2014, págs. 5 y ss. y "La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015", en Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, núm. 391, Octubre 2015, págs. 1 y ss.

64 De esta manera, el Anteproyecto pretendía introducir a través de su artículo 21º, un nuevo apartado en el art. 120 LGT con la siguiente redacción: "Cuando como consecuencia de una autoliquidación del obligado tributario en la que se hayan aplicado normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes con el Derecho de la Unión Europea, se pretenda exigir responsabilidad patrimonial del Estado legislador, el único procedimiento que podrá instarse será el de rectificación de autoliquidaciones al que se refiere el apartado anterior, resultando de aplicación lo establecido en el artículo 219 bis 2 y 3 de esta ley en lo relativo a los efectos temporales y prescripción". Por su parte, la redacción de dicho art. 219 bis 2 y 3 quedaba establecida en el artículo 31º de dicho Anteproyecto de Ley de la siguiente manera: "Artículo 219 bis. Revocación de actos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea. 1. La Administración tributaria revocará sus actos en beneficio de los interesados cuando hubiesen sido dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea. También se revocarán los actos sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa. La responsabilidad patrimonial del Estado legislador en materia tributaria que pudiera derivarse de la inconstitucionalidad, ilegalidad o no adecuación al Derecho de la Unión Europea de las normas tributarias, se determinará exclusivamente a través de este procedimiento, salvo lo establecido en el artículo 120.4 de esta ley. 2. La resolución que se dicte estará condicionada por los efectos retroactivos que se deriven de la sentencia que declare la inconstitucionalidad o la ilegalidad de la norma o su no conformidad con el Derecho de la Unión Europea. Para la determinación de los efectos retroactivos se atenderá al contenido de la sentencia y, en el caso de que ésta no contenga pronunciamiento al respecto, a la doctrina de los tribunales en materia de inconstitucionalidad, ilegalidad o no adecuación de la norma al Derecho de la Unión Europea. 3. La revocación de los actos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción desde que se haya producido el último acto con facultad interruptiva de la misma dictado con anterioridad a la sentencia que hubiese declarado la inconstitucionalidad, ilegalidad o no conformidad al Derecho de la Unión Europea. 4. El procedimiento para declarar la revocación a que se refiere este artículo podrá iniciarse: a) Por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico. b) A instancia del interesado. Será competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto. En el expediente se dará audiencia a los interesados. En todo caso deberá emitirse informe por el órgano con funciones de asesoramiento jurídico, que podrá tener carácter individual o genérico, sobre la procedencia de la revocación. Cuando se pretenda la revocación de actos confirmados por resoluciones económico-administrativas, se solicitará informe al Tribunal que dictó la resolución. 5. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento. Transcurrido el plazo establecido en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa, se producirán los siguientes efectos: a) Si el procedimiento se hubiese iniciado de oficio se producirá la caducidad del mismo, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad. b) Si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado se considerará desestimada la solicitud por silencio administrativo. 6. La resolución expresa o presunta o el acuerdo de inadmisión a trámite de las solicitudes de los interesados pondrán fin a la vía administrativa."

65 El voto particular formulado por la Vocal Dña. María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Consejo General del Poder Judicial, de 30 de septiembre de 2014, resaltaba dicho extremo en su página 15, con un razonamiento impecable y harlo elocuente: "El Anteproyecto crea nuevos cauces para la reclamación de responsabilidad del Estado legislador en el ámbito tributario que pueda derivarse de cualquier sentencia que declare la inconstitucionalidad, ilegalidad o no adecuación al Derecho de la Unión Europea de las normas tributarias, a través de un nuevo procedimiento especial para la revisión de actos dictados al amparo de normas tributarias que hayan sido declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea. El Anteproyecto parece confundir la revisión de actos administrativos con la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, en la que no se pide la revisión de actos administrativos, sino la correspondiente responsabilidad patrimonial por la actuación contraria a derecho de la Administración, en este caso por el uso de la potestad legislativa. De hecho, el Anteproyecto convierte la responsabilidad patrimonial en materia tributaria en un medio de revisión, desvinculándola de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y del Real Decreto 429/1993, bajo el pretexto de la especificidad y complejidad del sistema tributario y del espíritu de la propia Ley 30/1992, según indica su Exposición de Motivos. La reforma se contiene en dos artículos, el 120. 4, relativo a autoliquidaciones, y el 219 bis, sobre el procedimiento especial de revocación. El artículo 120 LGT regula el régimen jurídico de las autoliquidaciones en el sistema tributario, añadiéndose un nuevo apartado 4, con el siguiente tenor: "4.- Cuando como consecuencia de una autoliquidación del obligado tributario en la que se hayan aplicado normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea, se pretenda exigir responsabilidad patrimonial del Estado legislador, el único procedimiento que podrá instarse será el de rectificación de autoliquidaciones al que se refiere el apartado anterior, resultando de aplicación lo establecido en el artículo 219 bis 2 y 3 de esta ley en lo relativo a los efectos temporales y prescripción". Por su parte, el artículo 219 bis recoge una nueva figura, denominada revocación de actos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea. Este nuevo procedimiento, que será el único para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en materia tributaria, se circunscribe al plazo de prescripción desde que se haya producido el último acto con facultad interruptiva de la misma dictado con anterioridad a la sentencia que hubiese declarado la inconstitucionalidad, ilegalidad o no conformidad al Derecho de la Unión Europea. La conversión de la responsabilidad patrimonial en un procedimiento de revisión acarrea la consecuencia práctica de eliminar el plazo general de un año para la reclamación de responsabilidad patrimonial desde que la norma de la que deriva el perjuicio patrimonial se declara ilegal, inconstitucional o contraria al ordenamiento de la UE contenido en el artículo 4. 2 del RD 429/1993. Plazo que resulta esencial para interponer esta clase de reclamaciones y evitar la prescripción, dados los retrasos de los procedimientos judiciales, señaladamente los de inconstitucionalidad o los de discordancia con el derecho de la UE. Este plazo, sin embargo, desaparece con el nuevo procedimiento de revisión, sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción desde que se haya producido el último acto con facultad interruptiva de la misma dictado con anterioridad a la sentencia que hubiese declarado la inconstitucionalidad, ilegalidad o no conformidad al Derecho de la Unión Europea. Con ello, se evita o, al menos, se obstaculiza la declaración de responsabilidad patrimonial del Estado legislador vía prescripción de acciones en claro perjuicio para los ciudadanos, por lo que considero que este nuevo procedimiento especial debiera suprimirse".

El reforzamiento de la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración Tributaria y reducir la litigiosidad en esta materia, para lo que es fundamental lograr una regulación más precisa, clara y sistemática de todos aquellos procedimientos a través de los cuales se aplica y gestiona el sistema tributario.

- Prevenir el fraude fiscal, incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.
- Incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos, logrando un mejor aprovechamiento de los recursos a disposición de la Administración.

En realidad, la única finalidad de la medida era otra muy distinta, consistente en taponar la vía producida por la doctrina jurisprudencial del TJUE y el TS, generando una mayor dificultad para impetrar la responsabilidad del Estado por vulneración de la normativa comunitaria que estaba acarreado ya una miríada de solicitudes en tal sentido. Sin embargo y sorprendentemente, tal previsión no se recogió finalmente en la Ley 34/2015 de Reforma de la LGT.

Aunque tal sorpresa debe matizarse extraordinariamente por cuanto que los designios del legislador preveían una solución más general y, por lo tanto, de mucho mayor calado para hacer ineficaces los pronunciamientos del TJUE y el TS. Basta para ello con atender a lo dispuesto en el artículo 32. 4 y 5 de la LRJSP<sup>66</sup>.

El legislador ha introducido así una previsión en la normativa general administrativa cuyo máximo influjo se proyectará precisamente en el ámbito tributario, que es por otra parte donde mayor número de solicitudes de responsabilidad patrimonial se estaban produciendo, lo que en opinión del Consejo de Estado resulta legal, aun cuando la solución sea la contraria a la hasta ahora vigente y, desde luego, mucho más restrictiva para el ciudadano: “no ofrece dudas que la solución adoptada por el anteproyecto se aparta del criterio jurisprudencial que instaura la mencionada STS, al imponer en todo caso como requisito la obtención de una sentencia firme, desestimatoria del recurso interpuesto contra la actuación administrativa lesiva, lo que equivale a exigir el agotamiento de todas las vías de impugnación existentes. Sin embargo, nada impide que una norma con rango de ley pueda, en efecto, establecer dicha condición como requisito necesario para que proceda declarar la responsabilidad patrimonial, siempre que con ello no contravenga los principios de equivalencia y efectividad. Desde esta perspectiva, la solución que ofrece el anteproyecto, aun siendo restrictiva, se acomoda debidamente al criterio sentado por el TJUE<sup>67</sup>.”

Además, y como sigue haciendo notar el propio Consejo de Estado: “también en los supuestos en que la responsabilidad derive de la inactividad del legislador español por falta de incorporación del Derecho europeo es posible el cumplimiento de este requisito, pues para que en tal caso pueda reclamarse una indemnización por los perjuicios sufridos es preciso que la norma que no ha sido objeto de transposición reconozca derecho a los particulares; será, por tanto, el acto en virtud del cual se deniegue ese derecho el que haya de ser impugnado hasta obtener una sentencia firme desestimatoria, si bien sería preferible que este supuesto recibiera tratamiento específico, toda vez que el apartado 4 únicamente hace referencia a los casos en que exista una norma contraria al Derecho de la Unión Europea y no a aquéllas en que la infracción deriva de la falta de transposición<sup>68</sup>.”

La regulación finalmente promulgada, con todo, podía haber sido todavía más perjudicial para el ciudadano, toda vez que el Proyecto de LPCAP en sus artículos 92 y 94 transformaba el tradicional plazo de prescripción de un año para el ejercicio de la correspondiente acción de responsabilidad en otro muy distinto de caducidad. Una modificación que se introdujo en la última versión del Anteproyecto, de la que no se dio cuenta siquiera en la memoria de análisis de impacto normativo y sobre la que el Consejo de Estado vertió acervas críticas solicitando su retirada<sup>69</sup>.

66 “4. Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada. 5 Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma contraria al Derecho de la Unión Europea, procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la infracción del Derecho de la Unión Europea posteriormente declarada. Asimismo, deberán cumplirse todos los requisitos siguientes: a) La norma ha de tener por objeto conferir derechos a los particulares. b) El incumplimiento ha de estar suficientemente caracterizado. c) Ha de existir una relación de causalidad entre el incumplimiento de la obligación impuesta a la Administración responsable por el Derecho de la Unión Europea y el daño sufrido por los particulares”. Con el único matiz establecido por la Disposición Transitoria 5ª de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, consistente en que “los procedimientos administrativos de responsabilidad patrimonial derivados de la declaración de inconstitucionalidad de una norma o su carácter contrario al Derecho de la Unión Europea iniciados con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley, se resolverán de acuerdo con la normativa vigente en el momento de su iniciación”.

67 Dictamen 29-4-2015, pág. 83. Como era de esperar, el Preámbulo de la Ley silencia adecuadamente el radical cambio experimentado en este punto: “El título IV, de disposiciones sobre el procedimiento administrativo común, se estructura en siete capítulos y entre sus principales novedades destaca que los anteriores procedimientos especiales sobre potestad sancionadora y responsabilidad patrimonial que la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, regulaba en títulos separados, ahora se han integrado como especialidades del procedimiento administrativo común. Este planteamiento responde a uno de los objetivos que persigue esta Ley, la simplificación de los procedimientos administrativos y su integración como especialidades en el procedimiento administrativo común, contribuyendo así a aumentar la seguridad jurídica”.

68 Dictamen del Consejo de Estado, ult.cit. pág. 83.

69 “No se aprecia justificación alguna que motive este cambio de naturaleza del plazo previsto para ejercer la acción de responsabilidad. Todo lo contrario: debe recordarse que el Código Civil prevé en su artículo 1.968 el plazo de un año de prescripción para el ejercicio de la acción de responsabilidad extracontractual, que es precisamente la naturaleza de la acción de que se trata. De hecho y dado que el artículo 40. 3 in fine de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado induce a confusión sobre este particular al utilizar la expresión “caducará”, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha debido pronunciarse sobre esta cuestión en numerosas ocasiones (...) El cambio propuesto no es baladí ni constituye una mera cuestión semántica. Prescripción y caducidad son instituciones bien distintas. La primera, con carácter general, no se aprecia de oficio y es susceptible de interrupción, mientras que la caducidad sí es apreciable de oficio y no puede interrumpirse. Sustituir el plazo de prescripción por un plazo de caducidad restringiría notablemente, por la diferente naturaleza de cada una de estas instituciones, las condiciones para el ejercicio del derecho previsto en el artículo 106. 2 de nuestra Constitución. A la vista de la falta de motivación y de justificación jurídica del cambio propuesto, el Consejo de Estado considera que debe suprimirse esta modificación”.

Finalmente, el art. 67.1 LPCAP recoge intacto el plazo prescriptivo anual<sup>70</sup>.

En cualquier caso, con la reforma operada por la normativa general administrativa se rompe de nuevo la correlación o el equilibrio necesario entre los deberes, los derechos y las potestades o privilegios establecidos por la Constitución, acentuándose lo que desde la doctrina alemana (LABAND y MAYER) se ha venido denominando la “relación general de poder” o “relación general de sujeción”, sin que en la práctica resulte ya posible sobreponerse a aquellos casos más flagrantes de violación del Derecho por parte de los Poderes Públicos, pues existiendo perjuicio efectivo patrimonialmente evaluable e imputable a aquéllos (al ser evidente la relación de causalidad existente entre el sujeto productor del daño y el perjuicio producido), resultará en la práctica muy difícil obtener el resarcimiento correspondiente. Y ello a pesar de que la pretensión indemnizatoria se base en los casos de mayor gravedad –nulidad radical- que en el ámbito jurídico puedan presentarse<sup>71</sup>.

---

70 “1. Los interesados sólo podrán solicitar el inicio de un procedimiento de responsabilidad patrimonial, cuando no haya prescrito su derecho a reclamar. El derecho a reclamar prescribirá al año de producido el hecho o el acto que motive la indemnización o se manifieste su efecto lesivo. En caso de daños de carácter físico o psíquico a las personas, el plazo empezará a computarse desde la curación o la determinación del alcance de las secuelas. En los casos en que proceda reconocer derecho a indemnización por anulación en vía administrativa o contencioso-administrativa de un acto o disposición de carácter general, el derecho a reclamar prescribirá al año de haberse notificado la resolución administrativa o la sentencia definitiva. En los casos de responsabilidad patrimonial a que se refiere el artículo 32, apartados 4 y 5 de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público, el derecho a reclamar prescribirá al año de la publicación en el “Boletín Oficial del Estado” o en el “Diario Oficial de la Unión Europea”, según el caso, de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma o su carácter contrario al Derecho de la Unión Europea”.

71 GARCÍA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T. R. Curso de Derecho Administrativo, vol. II, 9ª ed. op. cit. pág. 423, quienes siempre se han mostrado contrarios a la posibilidad de solicitar responsabilidad sobre la base de actos aplicativos firmes y prescritos, consideran que en el Derecho comparado existen ejemplos en esa misma dirección: “Así en el sistema norteamericano, patria del control de constitucionalidad de las leyes, precisamente en materia tributaria afirma como principio establecido que “la regla generalmente estatuida [por la jurisprudencia] es que en ausencia de una Ley que disponga lo contrario, los impuestos ilegalmente cobrados no pueden ser recuperados, a menos que hayan sido pagados con compulsión y bajo protesta”, según un lejano leading case “Elliott” de 1836, dado que “un impuesto se obtiene para su inmediato gasto en el interés o bien común y sería injusto exigir la devolución de lo que ya se ha gastado” (FIELD). Pero, con más peso dogmático, el criterio actual es el que parte de la Sentencia del Tribunal Supremo Linkletter de 1965, que ha impuesto el principio prospective overruling, que impide retrotraer el criterio de inconstitucionalidad que resulte de una Sentencia a las situaciones jurídicas anteriores ya consolidadas, según han reiterado muchas otras Sentencias. El criterio se ha perfilado en la Sentencia Lemon, 1973, en la que se precisa que habría que probar que las partes se habían apoyado con mala fe en la ley injusta para poder dar eficacia retroactiva a la inconstitucionalidad de la Ley”.

## Novedades Autonómicas

- CASTILLA-LA MANCHA: LEY 3/2016, DE 5 DE MAYO, DE MEDIDAS ADMINISTRATIVAS Y TRIBUTARIAS DE CASTILLA-LA MANCHA ..... 25
- REGIÓN DE MURCIA: LEY 1/2016, DE 5 DE FEBRERO, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE MURCIA PARA EL EJERCICIO 2016 .. 28
- NAVARRA: LEY FORAL 4/2016, DE 13 DE ABRIL, POR LA QUE SE MODIFICA LA LEY FORAL 25/1994, DE 29 DE DICIEMBRE, DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE DIVERSOS IMPUESTOS Y OTRAS MEDIDAS TRIBUTARIAS, EN LO REFERENTE A LOS BENEFICIOS FISCALES DE LAS SOCIEDADES DE GARANTÍA RECÍPROCA ..... 30

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

### CASTILLA-LA MANCHA: Ley 3/2016, de 5 de mayo, de Medidas Administrativas y Tributarias de Castilla la Mancha

#### ARTÍCULO 11. MODIFICACIÓN DE LA LEY 8/2013, DE 21 DE NOVIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS DE CASTILLA-LA MANCHA

**Uno.** Se modifica el apartado 4 y se introducen los apartados 5 y 6 del artículo 14, con la siguiente redacción:

«4. En caso de incumplirse alguno de los requisitos establecidos en el apartado 2 del presente artículo, los adquirentes beneficiarios de esta reducción quedarán obligados a pagar el impuesto dejado de ingresar junto a los correspondientes intereses de demora y a presentar las autoliquidaciones complementarias procedentes, en el plazo de un mes desde la fecha en la que se produzca el incumplimiento.

5. En el supuesto de adquisición de participaciones en entidades, la bonificación sólo alcanzará al valor de las mismas, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

6. Las reducciones establecidas en este artículo no serán aplicables a las adquisiciones lucrativas de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades cuya actividad principal sea la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos establecidos en el artículo 4.8.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio»

**Dos.** Se modifica el apartado 4 y se introducen los apartados 5 y 6 del artículo 16, con la siguiente redacción:

«4. En caso de incumplirse alguno de los requisitos establecidos en el apartado 2 del presente artículo, los adquirentes beneficiarios de esta reducción quedarán obligados a pagar el impuesto dejado de ingresar junto a los correspondientes intereses de demora y a presentar las autoliquidaciones complementarias procedentes, en el plazo de un mes desde la fecha en la que se produzca el incumplimiento.

5. En el supuesto de adquisición de participaciones en entidades, la bonificación sólo alcanzará al valor de las mismas, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

6. Las reducciones establecidas en este artículo no serán aplicables a las adquisiciones lucrativas de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades cuya actividad principal sea la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos establecidos en el artículo 4.8.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio»

**Tres.** Se modifica el artículo 17, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 17 Bonificaciones de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en adquisiciones «mortis causa»

En las adquisiciones «mortis causa», incluida la percepción de cantidades por beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, se establecen las siguientes bonificaciones en la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

1. En función del importe de la base liquidable de sus respectivas declaraciones tributarias, los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, podrán aplicarse en la cuota tributaria la que corresponda de las siguientes bonificaciones:
  - a. Declaraciones tributarias cuya base liquidable sea inferior a 175.000 euros, una bonificación del 100 por ciento de la cuota tributaria.
  - b. Declaraciones tributarias cuya base liquidable sea igual o superior a 175.000 euros e inferior a 225.000 euros, una bonificación del 95 por ciento de la cuota tributaria.

- c. Declaraciones tributarias cuya base liquidable sea igual o superior a 225.000 euros e inferior a 275.000 euros, una bonificación del 90 por ciento de la cuota tributaria.
  - d. Declaraciones tributarias cuya base liquidable sea igual o superior a 275.000 euros e inferior a 300.000 euros, una bonificación del 85 por ciento de la cuota tributaria.
  - e. Declaraciones tributarias cuya base liquidable sea igual o superior a 300.000 euros, una bonificación del 80 por ciento de la cuota tributaria.
2. Los sujetos pasivos con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento podrán aplicarse una bonificación del 95 por ciento de la cuota tributaria. El mismo porcentaje de bonificación se aplicará a las aportaciones sujetas al impuesto que se realicen al patrimonio protegido de las personas con discapacidad regulado en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad. Estas bonificaciones son compatibles con la establecida en el apartado anterior y se aplicarán con posterioridad a la misma».

**Cuatro.** Se introduce un nuevo artículo 17 bis, con la siguiente redacción:

«Artículo 17 bis Bonificaciones de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en adquisiciones «inter vivos»

En las adquisiciones «inter vivos», incluida la percepción de cantidades por beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, se establecen las siguientes bonificaciones en la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

1. En función del importe de la base liquidable de sus respectivas declaraciones tributarias, los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, podrán aplicarse en la cuota tributaria la que corresponda de las siguientes bonificaciones:
  - Declaraciones tributarias cuya base liquidable sea inferior a 120.000 euros, una bonificación del 95 por ciento de la cuota tributaria.
  - Declaraciones tributarias cuya base liquidable sea igual o superior a 120.000 euros e inferior a 240.000 euros, una bonificación del 90 por ciento de la cuota tributaria.
  - Declaraciones tributarias cuya base liquidable sea igual o superior a 240.000 euros, una bonificación del 85 por ciento de la cuota tributaria.
2. Los sujetos pasivos con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento podrán aplicarse una bonificación del 95 por ciento de la cuota tributaria. El mismo porcentaje de bonificación se aplicará a las aportaciones sujetas al impuesto que se realicen al patrimonio protegido de las personas con discapacidad regulado en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria con esta finalidad. Estas bonificaciones son compatibles con la establecida en el apartado anterior y se aplicarán con posterioridad a la misma».

**Cinco.** Se modifica el artículo 18, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 18 Normas para la aplicación de las bonificaciones»

1. A los efectos de lo dispuesto en los artículos 17 y 17 bis de esta ley se asimilan a cónyuges los miembros de parejas de hecho que hayan tenido convivencia estable de pareja durante, al menos, los dos años anteriores a la fecha de devengo del impuesto y cuya unión cumpla los requisitos establecidos en el Decreto 124/2000, de 11 de julio, por el que se regula la creación y el régimen de funcionamiento del Registro de parejas de hecho de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha y en la Orden de 26 de noviembre de 2012, que lo desarrolla.

Ambas circunstancias deberán constar en los registros de carácter fiscal y en el documento público que recoja el acto o contrato sujeto al impuesto.
2. También a los efectos de lo dispuesto en los artículos 17 y 17 bis de esta ley, las personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equiparan a los adoptados, y las personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equiparan a los adoptantes.
3. En el caso de transmisiones lucrativas «inter vivos», la aplicación de las bonificaciones establecidas en el artículo 17 bis queda sujeta al cumplimiento de los siguientes requisitos:
  - La transmisión deberá formalizarse en escritura pública, en la que expresamente deberá constar el origen y situación de los bienes y derechos transmitidos, así como su correcta y completa identificación fiscal cuando se trate de bienes o derechos no consistentes en dinero o signo que lo represente.
  - En transmisiones de bienes o derechos no consistentes en dinero o signo que lo represente, los bienes y derechos donados no podrán ser objeto de transmisión y deberán mantenerse en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes a la fecha de devengo del impuesto.

En el caso de adquisiciones de derechos sobre una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que fuese de aplicación la exención establecida en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, se entenderá cumplido este requisito cuando durante el mencionado plazo de cinco años se cumplan las condiciones señaladas en el artículo 20.6.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

- Cuando se incumpla el requisito de permanencia establecido en el apartado b) anterior, los sujetos pasivos quedarán obligados a pagar el impuesto dejado de ingresar junto a los correspondientes intereses de demora y a presentar las autoliquidaciones complementarias procedentes, en el plazo de un mes desde la fecha en la que se produzca el incumplimiento».

**Seis.** Se modifica el artículo 19, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 19 Tipos aplicables en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas

1. A las transmisiones de inmuebles y a la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, con excepción de los derechos reales de garantía, a que se refiere el artículo 11.1.a) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, se les aplicará, con carácter general, el tipo de gravamen del 9 por ciento.

Se aplicará el tipo de gravamen del 9 por ciento a las concesiones administrativas y a los actos administrativos asimilados de constitución de derechos, siempre que los actos lleven aparejada una concesión demanial o derechos de uso sobre bienes inmuebles de titularidad de entidades públicas. La posterior transmisión onerosa por actos «inter vivos» tributará, asimismo, al tipo del 9 por ciento.

2. Se aplicará el tipo reducido del 6 por ciento a las transmisiones de inmuebles que tengan por objeto la adquisición de la primera vivienda habitual del sujeto pasivo, siempre que el valor real de la vivienda no exceda de 180.000 euros y se cumplan las siguientes condiciones:

- Que la adquisición se financie en más del 50 por ciento mediante préstamo hipotecario sobre el inmueble adquirido, que reúna las condiciones establecidas en el apartado 3 del artículo 21, y que la adquisición de la vivienda y la concertación del préstamo hipotecario se realicen en la misma fecha.
- Que el valor real de la vivienda sea igual o superior al valor asignado a la misma en la tasación realizada a efectos de la mencionada hipoteca.

3. Se aplicará el tipo reducido del 6 por ciento a la promesa u opción de compra, incluida en el contrato de arrendamiento de la vivienda que constituya la residencia habitual del sujeto pasivo, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el sujeto pasivo tenga menos de 36 años y conste su fecha de nacimiento en el correspondiente contrato.
- Que el contrato de promesa u opción de compra reúna los requisitos necesarios para su inscripción en el Registro de la Propiedad Inmobiliaria.
- Que la vivienda se encuentre calificada dentro de alguna de las clases y tipos de viviendas con protección pública según la normativa de Castilla-La Mancha, y su ocupación se haga efectiva por el sujeto pasivo en un plazo no superior a un mes desde la fecha de celebración del contrato.

4. Se aplicará el tipo del 4 por ciento a las transmisiones de bienes inmuebles en las que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que sea aplicable a la operación alguna de las exenciones contenidas en los apartados 20, 21 y 22 del artículo 20.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Que el adquirente sea sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, y tenga derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por tales adquisiciones, tal y como se dispone en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.
- Que no se haya producido la renuncia a la exención prevista en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre

**Siete.** Se modifican los apartados 1 y 5 del artículo 21, que quedan redactados de la siguiente forma:

«1. A los documentos notariales a que se refiere el artículo 31.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, se les aplicará, con carácter general, el tipo de gravamen del 1,50 por ciento.

5. En las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten transmisiones de bienes inmuebles respecto de las cuales se haya renunciado a la exención contenida en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, se aplicará el tipo de gravamen del 2,50 por ciento».

## REGIÓN DE MURCIA: Ley 1/2016, de 5 de Febrero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2016

### Beneficios fiscales en la modalidad sucesiones

**Cuatro.** Con efectos desde la entrada en vigor de esta ley y vigencia indefinida, se añaden dos nuevos apartados Cinco y Seis en el artículo 3, volviendo a numerar los actuales Cinco y Seis como Siete y Ocho, respectivamente, con la siguiente redacción:

«Cinco. Reducción por adquisición de bienes integrantes del patrimonio cultural de la Región de Murcia.

6. De acuerdo con lo establecido en el artículo 48.1.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se establece una reducción propia en la base imponible por la adquisición mortis causa de bienes de interés cultural o catalogados, en los términos establecidos en la Ley 4/2007, de 16 de marzo, de Patrimonio Cultural de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, del 99% de su valor, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a. Que el adquirente esté incluido en los grupos de parentesco I y II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Cuando no existan descendientes o adoptados, en lugar de estos, podrán aplicarse la reducción los sujetos incluidos en el grupo III del citado artículo.
- b. Que la adquisición se formalice en documento público y se mantenga durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

Asimismo, el adquirente no podrá realizar actos de disposición que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

2. La presente reducción será incompatible, para una misma adquisición, con la aplicación de la reducción de naturaleza análoga establecida en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Asimismo, será incompatible con la reducción a que se refiere el apartado siguiente del presente artículo.

3. En caso de incumplirse los requisitos establecidos para la presente reducción, los adquirentes beneficiarios deberán presentar autoliquidación ingresando la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los correspondientes intereses de demora.

**Seis.** Reducción por adquisición de bienes muebles de interés cultural o catalogados para su cesión temporal a la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 48.1.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se establece una reducción propia en la base imponible por la adquisición mortis causa de bienes muebles de interés cultural o catalogados, en los términos establecidos en la Ley 4/2007, de 16 de marzo, de Patrimonio Cultural de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia o en la normativa análoga de otras Comunidades Autónomas y de bienes muebles integrantes del Patrimonio Histórico Español en los términos establecidos en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del 99% de su valor, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a. Que la adquisición de los bienes muebles se lleve a cabo en documento público.
- b. Que el adquirente ceda dichos bienes a la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para su exposición en museos cuya titularidad o gestión correspondan a la misma.
- c. La cesión de los bienes deberá ser por un período de al menos 10 años, a contar desde la suscripción del acta de entrega de los mismos.

2. La aplicación de la reducción requerirá el pronunciamiento favorable por parte del órgano asesor de la Administración regional competente en materia de adquisición de bienes culturales, a solicitud del adquirente de los bienes, sobre el interés de aceptar la cesión de los mismos. En el documento público a que se refiere la letra a) del punto anterior deberá figurar testimonio del acuerdo adoptado por el órgano asesor.

La entrega de los bienes a la Administración deberá ser efectuada en el plazo de 30 días hábiles contados a partir del siguiente al de la presentación de la autoliquidación del impuesto. Del acta de entrega justificativa de la recepción en conformidad se remitirá copia, por parte del órgano receptor, a la Agencia Tributaria de la Región de Murcia.

3. La revocación de la cesión por parte del contribuyente antes del periodo acordado, el incumplimiento de la obligación de entrega de los bienes en el plazo establecido o de cualquiera de los requisitos anteriormente establecidos, conllevará la obligación

del contribuyente de presentar autoliquidación por la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los correspondientes intereses de demora.

4. La presente reducción será incompatible, para una misma adquisición, con la aplicación de la reducción de naturaleza análoga establecida en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Asimismo, será incompatible con la establecida en el apartado anterior del presente artículo.»

## Beneficios fiscales en la modalidad donaciones

Cinco. Con efectos desde la entrada en vigor de esta ley y vigencia indefinida, se añaden dos nuevos apartados Siete y Ocho en el artículo 4, renumerándose los actuales Siete, Ocho y Nueve como Nueve, Diez y Once, respectivamente, con la siguiente redacción: «*Siete. Reducción por adquisición de bienes integrantes del patrimonio cultural de la Región de Murcia.*

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 48.1.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se establece una reducción propia en la base imponible por la adquisición mediante donación de bienes de interés cultural o catalogados, en los términos establecidos en la Ley 4/2007, de 16 de marzo, de Patrimonio Cultural de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, del 99% de su valor, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
  - a. Que el adquirente esté incluido en los grupos de parentesco I y II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
  - b. Que la adquisición se formalice en documento público y se mantenga durante los cinco años siguientes a la fecha de la donación, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

Asimismo, el adquirente no podrá realizar actos de disposición que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

2. La presente reducción será incompatible, para una misma adquisición, con la aplicación de la reducción de naturaleza análoga establecida en el artículo 20.7 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Asimismo, será incompatible con la reducción a que se refiere el apartado siguiente del presente artículo.

3. En caso de incumplirse los requisitos establecidos para la presente reducción, los adquirentes beneficiarios deberán presentar autoliquidación ingresando la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los correspondientes intereses de demora.

*Ocho. Reducción por adquisición de bienes muebles de interés cultural o catalogados para su cesión temporal a la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.*

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 48.1.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se establece una reducción propia en la base imponible por la adquisición mediante donación de bienes muebles de interés cultural o catalogados, en los términos establecidos en la Ley 4/2007, de 16 de marzo, de Patrimonio Cultural de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia o en la normativa análoga de otras Comunidades Autónomas y bienes muebles integrantes del Patrimonio Histórico Español en los términos establecidos en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del 99% de su valor, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a. Que la adquisición de los bienes muebles se lleve a cabo en documento público.
- b. Que el adquirente ceda dichos bienes a la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para su exposición en museos cuya titularidad o gestión correspondan a la misma.
- c. La cesión de los bienes deberá ser por un período de al menos 10 años, a contar desde la suscripción del acta de entrega de los mismos.

2. La aplicación de la reducción requerirá el pronunciamiento favorable por parte del órgano asesor de la Administración regional competente en materia de adquisición de bienes culturales, a solicitud del titular de los bienes, sobre el interés de aceptar la cesión de los mismos. En el documento público a que se refiere la letra a) anterior deberá figurar testimonio del acuerdo adoptado por el órgano asesor. La entrega de los bienes a la Administración deberá ser efectuada en el plazo de 30 días hábiles contados a partir del siguiente al de la presentación de la autoliquidación del impuesto. Del acta de entrega justificativa de la recepción en conformidad se remitirá copia, por parte del órgano receptor, a la Agencia Tributaria de la Región de Murcia.

3. La revocación de la cesión por parte del contribuyente antes del periodo acordado, el incumplimiento de la obligación de entrega de los bienes en el plazo establecido o de cualquiera de los requisitos anteriormente establecidos, conllevará la obligación del contribuyente de presentar autoliquidación por la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los correspondientes intereses de demora.

4. La presente reducción será incompatible, para una misma adquisición, con la aplicación de la reducción de naturaleza análoga establecida en el artículo 20.7 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Asimismo, será incompatible con la establecida en el apartado anterior del presente artículo.»

## NAVARRA: Ley Foral 4/2016, de 13 de abril, por la que se modifica la Ley Foral 25/1994, de 29 de diciembre, de modificación parcial de diversos impuestos y otras medidas tributarias, en lo referente a los beneficios fiscales de las Sociedades de Garantía Recíproca

### **ARTÍCULO ÚNICO.– MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 11 DE LA LEY FORAL 25/1994, DE 29 DE DICIEMBRE, DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE DIVERSOS IMPUESTOS Y OTRAS MEDIDAS TRIBUTARIAS**

El artículo 11 de la Ley Foral 25/1994, de 29 de diciembre, de modificación parcial de diversos impuestos y otras medidas tributarias, tendrá el siguiente contenido:

«Artículo 11 Beneficios fiscales aplicables en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados a las Sociedades de Garantía Recíproca y a sus socios

1. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, respecto de los hechos imponible sujetos a la Administración de la Comunidad Foral, las Sociedades de Garantía Recíproca inscritas en el Registro Especial del Banco de España, y los socios de aquellas tendrán los siguientes beneficios fiscales:

- a. Exención para las operaciones societarias de disminución de capital de la Sociedad, así como para los actos y documentos necesarios para su formalización.
- b. Exención para la relación jurídica entre la Sociedad de Garantía Recíproca y el socio a cuyo favor se otorgue una garantía, así como para los documentos en los que esta hubiere de constituirse o cancelarse.
- c. Exención para la constitución y cancelación de toda clase de garantías otorgadas en favor de la Sociedad de Garantía Recíproca con ocasión de la relación jurídica a que se refiere la letra b) anterior, así como para los documentos en que se formalicen.

La exención por el concepto «actos jurídicos documentados» solo alcanzará el gravamen establecido en el artículo 22.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto Foral Legislativo 129/1999, de 26 de abril.

2. Las Sociedades de Reafianzamiento gozarán de los mismos beneficios fiscales que los previstos en la letra c) del número anterior para las Sociedades de Garantía Recíproca, en cuanto a las actividades que, conforme al artículo 11 de la Ley 1/1994, de 11 de marzo, han de integrar necesariamente su objeto social.»

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

### • AFECCIÓN FISCAL. DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD

- » Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 1 de marzo de 2016 ..... 32

### • TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA Y TRIBUNAL SUPREMO

#### – IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- » Autorización administrativa concedida para instalaciones de generación de energía eólica ..... 35
- » Expediente de dominio ..... 35
- » Transmisión de finca rústica sin acreditar la condición de empresario del transmitente ..... 35
- » Incumplimiento de los requisitos del IVA para la demolición o rehabilitación ..... 36
- » Art. 108 de la Ley del Mercado de Valores: Base imponible, porcentaje de la participación adquirida ..... 36
- » Resolución de contrato o nuevo convenio ..... 36
- » La exención para las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios alcanza también a las cuentas de crédito con garantía hipotecaria ..... 37
- » Anticresis ..... 37
- » Cancelación de la condición resolutoria ..... 37
- » Transmisión de terrenos para construir VPO ..... 38
- » Constitución de una Junta de Compensación fiduciaria ..... 38
- » Carácter rústico de un inmueble en el Catastro ..... 39
- » Motivación en la comprobación de valor de bienes inmuebles ..... 39

#### – IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- » Deducción de deudas: Carga de la prueba ..... 39
- » Transmisión de empresa familiar: Funciones de dirección ..... 40
- » Grado de parentesco ..... 40
- » Reducción por transmisión de empresa familiar: Fuente de renta ..... 40
- » Parentesco de una hijastra ..... 41
- » Transmisión de empresa familiar: Funciones de dirección ..... 41
- » Base imponible. Prueba para la no inclusión de activos ..... 42
- » Cesión de bienes a cambio de una pensión vitalicia ..... 42

## AFECCIÓN FISCAL. DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN DE 1 DE MARZO DE 2016

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Se impugna en el presente recurso contencioso-administrativo por la representación de doña Diana la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León de 30 de abril de 2014, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa nº NUM000 formulada contra el acuerdo dictado por la Jefa de la Sección de Tesorería del Servicio de Hacienda de la Delegación Territorial de Valladolid de la Junta de Castilla y León el 19 de septiembre de 2013, por el que se le deriva una deuda de DIP ESPAÑA TELECOM JF S.L., siendo el importe de la deuda objeto de derivación de 18.333,65 €, preteniéndose por la recurrente su anulación.

Como antecedentes relevantes para resolver la controversia planteada son de destacar los siguientes:

\*En la escritura pública de **9 de diciembre de 2008** LUSOCOM SYSTEM HOLDING, S.A. vendió a DIP ESPAÑA TELECOM JF, S.L. una vivienda y dos garajes por el precio total de 331.700 €, cantidad en la que se incluye el IVA al 7%, haciéndose constar en la estipulación séptima que la sociedad adquirente es sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total del impuesto soportado y que renuncia el sujeto pasivo a la exención del mencionado impuesto en lo que se refiere a esa transmisión de lo que se da por notificado el transmitente y, en consecuencia, se repercute en ese acto a la parte compradora el importe del IVA (21.700 €), que abona en ese acto a la vendedora. El 16 de enero de 2009 se presentó autoliquidación en el Servicio Territorial de Hacienda de Valladolid por el Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados. En el Registro de la Propiedad nº 1 de Valladolid se inscribió la escritura pública mencionada el 5 de febrero de 2009, haciéndose constar que se había presentado copia del impuesto autoliquidado por importe de 4650 € y la afección por cinco años al pago de la liquidación complementaria que en su caso se gire “del Impuesto sobre Transmisiones y A.J.D. por el acto a que se refiere el asiento (sic).

\* El **19 de mayo de 2010** se levantó acta de conformidad, dentro del procedimiento de inspección abierto por la operación documentada en la escritura mencionada, ya que la Inspección de tributos no consideraba que pudiera renunciarse a la exención establecida en el art. 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), reguladora del IVA, aceptando DIP ESPAÑA TELECOM JF, S.L. la liquidación girada por importe de 18.333,65 €, por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

\*Después de seguirse procedimiento administrativo de apremio contra DIP ESPAÑA TELECOM JF S.L. (en lo sucesivo, el deudor principal) para el cobro de la deuda de la Hacienda Pública que había contraído como consecuencia de la escritura pública de 9 de diciembre de 2008, que resultó infructuoso, se dictó declaración de fallido del deudor el 14 de septiembre de 2012.

\*Se inició procedimiento de responsabilidad subsidiaria, en el que tras la audiencia previa a la aquí recurrente, fue dictado acuerdo por el que se la declara responsable subsidiario en virtud de la letra d) del art. 43.1 de la LGT (RCL 2003, 2945). En el acuerdo de derivación de 13 de septiembre de 2013 se hace constar que:

- El hecho imponible gravado fue la adquisición por el deudor de una vivienda y dos plazas de garaje mediante escritura pública de 9 de diciembre de 2008. Dicho hecho imponible se liquidó por AJD (con renuncia a la exención del IVA) cuando debía haber tributado por TPO debido a que no procedía la renuncia a la exención del IVA. Se practicó anotación marginal de afección de los citados inmuebles en garantía del cumplimiento por el titular registral del pago del ITP-AJD.
- El 3 de septiembre de 2009 mediante escritura pública el deudor principal transmite a la recurrente los citados inmuebles, de los que continúa siendo titular al momento de iniciarse el procedimiento de derivación.

\*Contra el mencionado acuerdo la recurrente interpuso la reclamación económico-administrativa que ha sido desestimada mediante la resolución del TEAR aquí impugnada.

**Segundo.** El art. 43.1, apartado d), al amparo del que se ha efectuado la declaración de responsabilidad subsidiaria cuestionada en este proceso, establece:

« 1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:...

d) Los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria, en los términos del artículo 79 de esta ley».

Dice el art. 79 de la LGT (RCL 2003, 2945):

- «1. Los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga.
2. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título, en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles.
- 3....».

En el art. 5.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849), por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se establece que:

- «1. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos, cualquiera que sea su poseedor, a la responsabilidad del pago de los impuestos que graven tales transmisiones, salvo que aquél resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título en establecimiento mercantil o industrial en el caso de bienes muebles no inscribibles. La afección la harán constar los notarios por medio de la oportuna advertencia en los documentos que autoricen. No se considerará protegido por la fe pública registral el tercero cuando en el Registro conste expresamente la afección».

Y en el art. 5.1 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (RCL 1995, 1816), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se señala que:

- «1. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos, cualquiera que sea su poseedor, a la responsabilidad del pago de los impuestos que graven tales transmisiones, salvo que aquél resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título en establecimiento mercantil o industrial en el caso de bienes muebles no inscribibles. La afección la harán constar los notarios por medio de la oportuna advertencia en los documentos que autoricen. No se considerará protegido por la fe pública registral el tercero cuando en el Registro conste expresamente la afección».

**Tercero.** La línea argumental fundamental de la parte recurrente es la indefensión sufrida en el expediente no porque no se le otorgara audiencia en el procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria, que sí se le confirió, sino porque no tuvo participación en el procedimiento de inspección seguido contra la mercantil que le vendió los inmuebles de que se trata, de forma que se ve obligada a pagar una liquidación complementaria girada a aquella, a la que dicha mercantil prestó su conformidad -y que es firme- por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, cuando en el Registro de la Propiedad consta inscrita la escritura pública de 9 de diciembre de 2008 en la que se dice que en el precio total se incluye el IVA, que la operación está sujeta a dicho impuesto y que renuncia el sujeto pasivo a la exención del mencionado impuesto, tributando por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pero en la modalidad de actos jurídicos documentados, de forma que aunque, efectivamente, consta en nota marginal la afección del inmueble al pago de la liquidación complementaria que en su caso se gire «del Impuesto sobre Transmisiones y A.J.D. por el acto a que se refiere el asiento», se ha de entender que la recurrente está protegida por la fe pública registral frente a una liquidación complementaria por una modalidad que no es por la que quedó afecto el bien transmitido.

Ha de tenerse en cuenta que el art. 174.5 de la LGT (RCL 2003, 2945) dispone que:

«En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.

La recurrente no ha podido cuestionar en el procedimiento seguido para exigirle responsabilidad subsidiaria que la operación documentada en la escritura pública de 9 de diciembre de 2009 no estaba sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas; la liquidación complementaria girada en el procedimiento de Inspección es posterior a su compra y firme y consentida por el deudor principal. La afección que ella tuvo conocimiento mediante el Registro de la Propiedad se refería, porque así resulta del tenor de la escritura pública inscrita y de la autoliquidación efectuada, al Impuesto de que se trata en la modalidad de actos jurídicos documentados.

En consecuencia, procede estimar el recurso y anular por su disconformidad con el ordenamiento jurídico las resoluciones recurridas, toda vez que la recurrente ha de ser considerada como tercero protegido por la fe pública registral, al no constar indicio alguno de fraude o connivencia de ella con los intervinientes en la primera operación de transmisión de los inmuebles litigiosos de la que deriva la liquidación complementaria cuyo pago se le deriva.

**Cuarto.** No se hace especial pronunciamiento en cuanto a las costas, por las dudas de derecho planteadas sobre el alcance de la protección de la fe pública registral en los casos como el presente en que se determina que el tributo procedente es otro distinto del que fue pagado y resulta afectado un tercero ajeno al procedimiento en que se decide (art. 139.1 de la LJCA (RCL 1998, 1741)).

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación.

#### **FALLAMOS**

Que estimando el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de doña Diana, registrado con el nº 926/14, debemos anular y anulamos por su disconformidad con el ordenamiento jurídico la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 30 de abril de 2014, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa nº NUM000, así como el acuerdo dictado por la Jefa de la Sección de Tesorería del Servicio de Hacienda de la Delegación Territorial de Valladolid de la Junta de Castilla y León el 19 de septiembre de 2013, por el que se le deriva una deuda de DIP ESPAÑA TELECOM JF S.L., siendo el importe de la deuda objeto de derivación de 18.333,65 €, sin costas.

## TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA Y TRIBUNAL SUPREMO

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

#### **AUTORIZACIÓN ADMINISTRATIVA CONCEDIDA PARA INSTALACIONES DE GENERACIÓN DE ENERGÍA EÓLICA. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 17 DE FEBRERO DE 2016)**

En el presente recurso el debate se centra en dirimir si se encuentra sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de Transmisiones Patrimoniales, una autorización administrativa concedida a una mercantil para instalaciones de generación de energía eólica vigente la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico.

La Sala, considera que la existencia de un bien o servicio de acusado e intenso interés general como es el suministro eléctrico no permite por sí mismo ver la existencia de un derecho originario de titularidad pública que es transmitido o cedido a un particular.

Así pues, y admitiendo que el concepto fiscal de concesión no es coincidente con el administrativo al incluir aquél el de ciertas autorizaciones, es esencial para que el impuesto transmisorio sea aplicable sobre este tipo de figura jurídica la existencia de la transmisión de un derecho que pueda evaluarse económicamente, y dada a su vez la dificultad de detectar en sí mismo el valor económico de dicha autorización, dicho valor económico transmitido debe apreciarse al menos por la existencia de algún tipo de contraprestación económica a favor de la Administración, que representa en definitiva la medida económica y cuantificación fiscal del derecho transmitido, circunstancias que no se aprecia en este caso.

#### **EXPEDIENTE DE DOMINIO. (SENTENCIA DE TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 22 DE FEBRERO DE 2016)**

El expediente de dominio es un procedimiento judicial que tiene por objeto lograr la concordancia ente el Registro y la realidad jurídica extraregistrada, acreditando el dominio a los efectos de proporcionar un título inmatriculador, pudiendo también servir para reanudar el tracto registral interrumpido así como para registrar los excesos de cabida. La sujeción al impuesto de transmisiones queda excluida si se justifica haber satisfecho el impuesto, o la exención o no sujeción del mismo, en cuanto a la adquisición del dominio que acredita el expediente.

Por el contrario no excluye su tributación la prescripción, que no es atendida por el legislador sino en cuanto afecte al propio expediente de dominio, computándose el plazo de prescripción desde la fecha de este último. Y ello porque el hecho imponible no lo constituye la transmisión operada en su día y de la que se deriva la titularidad que ahora acredita el expediente de dominio, sino la propia expedición del título supletorio, por lo que será la fecha del mismo la que marque el computo inicial de la prescripción.

#### **TRANSMISIÓN DE FINCA RÚSTICA SIN ACREDITAR LA CONDICIÓN DE EMPRESARIO DEL TRANSMITENTE. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA DE 25 DE ENERO DE 2016)**

Se gira liquidación en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, devengado con motivo de la compraventa de una finca segregada de la finca matriz, que estaba en explotación con invernaderos. El TEARA, confirmó dicha liquidación, por entender, de acuerdo con el criterio sustentado por la Administración Autonómica, que al no efectuarse la venta en el ejercicio de una actividad empresarial por parte de la vendedora, no procedía la renuncia a la exención del IVA ni la repercusión del mismo a la parte compradora, quedando sujeta la operación al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

Para el Tribunal, aunque se reconociera la condición de empresario o profesional a efectos del IVA a la parte vendedora, en cuanto integrante de la comunidad de bienes que desempeñaba su actividad agrícola sobre el bien transmitido, no ocurre lo mismo respecto del requisito objetivo relativo a la demostración de que el bien inmueble transmitido estuviera integrado o afecto al patrimonio empresarial de la parte transmitente, pues la conclusión a la que se llega en el informe emitido por la AEAT y que sirvió de base para negar la condición de empresaria a la parte vendedora, no se ha desvirtuado mediante la proposición de prueba por parte de la recurrente, que es la obligada a ello. Partiendo de tales premisas hay que concluir que la transmisión no estaba sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sino al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, por lo que la liquidación y la resolución impugnada han de reputarse conformes a derecho.

**INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS DEL IVA PARA LA DEMOLICIÓN O REHABILITACIÓN. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA DE 29 DE FEBRERO DE 2016)**

La parte actora en la demanda presentada, defiende que la operación realizada en relación a una finca urbana, estaba sujeta y no exenta de tributación por lo establecido en la Ley del IVA en su artículo 20.Uno.22 por estar destinada dicha finca a su demolición previa a la construcción de una nueva promoción o alternativamente a su rehabilitación, y por lo tanto no debe tributar por el ITP y AJD, solicitando la estimación del recurso interpuesto y la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas. La Administración tributaria, como parte demandada, solicita la desestimación del recurso interpuesto considerando que no ha quedado debidamente acreditado que la compra de la finca objeto del presente procedimiento cumpliera con los requisitos fijados en la ley y el reglamento del IVA.

Para la Sala, de la prueba obrante en el expediente administrativo así como en las presentes actuaciones se debe concluir que no se ha acreditado el cumplimiento de los requisitos para entender que la operación realizada en la que se adquiría una casa en la estuviera sujeta y no exenta a tributación en concepto de IVA y no ITP y AJD, toda vez que las licencias municipales, se refieren a obras de reforma y ampliación de un edificio entre medianeras y en modo alguno acredita el cumplimiento de tales requisitos, por lo que el recurso debe ser desestimado.

**ART. 108 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES: BASE IMPONIBLE, PORCENTAJE DE LA PARTICIPACIÓN ADQUIRIDA. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN DE 11 DE MARZO DE 2016)**

Sostiene la parte demandante que la base imponible del Impuesto de que se trata, aplicando el art. 108 LMV, ha de limitarse al porcentaje de participación adquirido. En este caso, al haberse adquirido por el actor 237 participaciones de una mercantil, que representan el 50% del total, ese debería ser, según él, el porcentaje de la base imponible del Impuesto, y no como aquí se ha hecho el 100%, que representa el porcentaje total de participación que ha pasado a tener el recurrente.

Para el Tribunal, la base imponible del Impuesto ha de aplicarse en este caso sobre el 100% del valor de los inmuebles, pues es ese el porcentaje que ha pasado a tener el recurrente en la mercantil. No impide la anterior conclusión la jurisprudencia contenida en las sentencias del Tribunal Supremo que se cita por el recurrente, pues se refiere a supuestos de hecho en los que no se aplicaba la LMV en la redacción dada por la Ley 36/2006, que es la que aquí ha de tenerse en cuenta como se ha dicho.

**RESOLUCIÓN DE CONTRATO O NUEVO CONVENIO. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE EXTREMADURA DE 25 DE FEBRERO DE 2016)**

En escritura pública de 29-1-2008 se formaliza la cesión de suelo por obra futura otorgada por el recurrente y su esposa en favor de una promotora, con la promesa de recibir en el futuro una vivienda y local comercial, que la receptora iba a realizar de nueva planta en el solar existente tras el derribo de la vivienda entregada. El 3-11-2010 se extiende escritura pública de resolución del contrato de la permuta anterior, en donde se señala que la mercantil es dueña de la casa mencionada y a causa del incumplimiento del pacto que se había convenido, transmiten de nuevo la casa a los anteriores cónyuges, eximiendo los citados a la mercantil de forma expresa e irrevocable de sus obligaciones.

La cuestión litigiosa se centra en determinar si estamos ante una resolución contractual del art. 1124 del C.Civil que no es una resolución de mutuo disenso, ya que entienden que no se trata de un nuevo concierto de voluntades, la que determina la resolución del contrato anterior, reclamando la aplicación del art. 32.1. del RITPAJD o ante el incumplimiento por una de las partes de los plazos fijados para la entrega pactándose de mutuo acuerdo la resolución de la operación.

En el presente caso no nos encontramos ante el ejercicio unilateral por parte del cumplidor del contenido de una cláusula expresa ni tampoco de la tácita del art. 1124 del C.Civil sino que como expresamente señalan (arts 12 y sgts de la LGT y 1281 del C.Civil), se trata de un nuevo convenio, en el que la parte cumplidora no pide el ejercicio de la cláusula penal o los daños y perjuicios de la imposibilidad de cumplimiento según cláusulas expresas o tácitas, sino que su contenido es otro, de manera que no basándose el contenido de tal escritura de 2010, no en cláusulas expresas ni en el derivado de la legal, ha de sujetarse a lo que es: un convenio de mutuo acuerdo, de ahí que no pueda beneficiarse por el conjunto de los razonamientos expuestos de lo previsto en el art. 32.1 del RITPAJD, toda vez que, como además no se trata de dejar sin efecto una transmisión anterior sino que se trata de claros acuerdos con las transmisiones correspondientes. Todo lo que conduce a la desestimación del recurso presentado por el sujeto pasivo.

**LA EXENCIÓN PARA LAS ESCRITURAS PÚBLICAS DE NOVACIÓN MODIFICATIVA DE PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS ALCANZA TAMBIÉN A LAS CUENTAS DE CRÉDITO CON GARANTÍA HIPOTECARIA. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 5 DE ABRIL DE 2016)**

Dado que las circunstancias en que se desarrolla la disponibilidad o la devolución del capital es el criterio distintivo más determinante entre una y otra figura, poniendo en relación dichas circunstancias con la finalidad socio-económica, no puede extraerse mínima razón alguna que induzca a considerar que la exención no deba aplicarse a los denominados créditos hipotecarios, máxime cuando en las figuras ofertadas por las entidades financieras se dan con frecuencia características de una y otra figura crediticia. Por ello, partiendo de la equiparación tradicional que en el impuesto existe entre préstamos y créditos, y habida cuenta de la necesidad de interpretar la ley de acuerdo con la finalidad de la norma, y, finalmente, a la vista de la legislación posterior a la Ley 2/1994 cabe concluir que la exención contenida en el artículo 9 de la Ley 2/1994 debe aplicarse (en los casos a que dicho precepto se refiere) a la financiación hipotecaria en general cualquiera que sea el modelo de instrumentación (crédito o préstamo) utilizado.

**ANTICRESIS. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 16 DE FEBRERO DE 2016)**

Se otorga escritura pública mediante la cual una entidad financiera concede a una mercantil un préstamo hipotecario, pactándose la cesión del derecho al cobro de las rentas de alquiler del inmueble, para el caso de impago de alguno de los vencimientos transcurrido, al menos, un mes desde dicha fecha de impago. La cuestión litigiosa se reduce a aclarar si el derecho real de anticresis es o no inscribible y, en consecuencia, si está o no sujeto al impuesto. A juicio de la Administración tributaria, en la escritura pública de referencia se constituyó un auténtico derecho real, en garantía de un préstamo y de manera adicional a otra garantía principal, esto es, la hipotecaria, siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 4 del Texto Refundido del ITP y AJD.

Para la Sala, el Código Civil reguló, a última hora y de forma precipitada, la figura de la anticresis. No existe unanimidad en la doctrina acerca de todos y cada uno de los caracteres que adornan a la anticresis. Y así, por ejemplo, pese a que el artículo 1886 del Código Civil, concede al acreedor la facultad de retención posesoria y el artículo 1882 establece que es de cargo del mismo el pago de los gastos necesarios para la conservación y reparación de la finca, la Resolución de la Dirección General de los Registros de 15 de marzo de 1909 y gran parte de la doctrina consideran que no es esencial a la anticresis el desplazamiento de la posesión hacía el acreedor. Si a lo expuesto se añade la regulación más perfecta de la hipoteca, no es de extrañar la escasa utilización de la anticresis como derecho real propio y diferenciado. En cambio, si ha surgido como normal la incorporación a las escrituras de préstamo hipotecario, de una cláusula, a la que se denomina comúnmente «pacto anticrético», mediante la cual se concede al acreedor la facultad de recibir los frutos del inmueble para aplicarlos al pago de los intereses y después al capital, con efectos desde el momento en que reclame judicialmente el cobro del crédito garantizado con la hipoteca.

En el presente caso, el supuesto sobre el que se resuelve es el de un mero pacto de vinculación para las partes, pero sin producción de efectos respecto de terceros, no resultando por ello inscribible en el Registro de la Propiedad, según lo dispuesto en el artículo 9 del Reglamento Hipotecario.

**CANCELACIÓN DE LA CONDICIÓN RESOLUTORIA. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA DE 25 DE ENERO DE 2016)**

La resolución del TEARA anuló la liquidación argumentando que, al equipararse en el artículo 7.3 del Texto refundido, entre las hipotecas que garanticen el pago del precio aplazado y las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas

a que se refiere el artículo 11 de la Ley Hipotecaria, deben aplicarse las mismas normas que rigen para las hipotecas y entre ellas el artículo 45.I.B)18 del Texto refundido, en el que declara exentas del Impuesto las primeras copias de escrituras que documenten la cancelación de hipotecas en cuanto al gravamen de la modalidad de actos jurídicos documentados que grava los documentos notariales. La Administración Autonómica recurrente considera que la equiparación contenida en el citado artículo 7.3 del Texto Refundido del ITP y AJD entre la hipoteca y la condición resolutoria explícita no se establece a todos los efectos, sino tan sólo en cuanto a la constitución de ambas figuras en orden a su tributación por la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas. En consecuencia, la escritura de cancelación de la condición resolutoria debe tributar en la modalidad de actos jurídicos documentados, por el concepto de documentos notariales, al cumplir todos los requisitos del artículo 31.2 del Texto refundido del Impuesto, añadiendo que, de acuerdo con el artículo 14 de la Ley 58/2003, se prohíbe la analogía más allá de los términos estrictos del ámbito de las exenciones.

El Tribunal entiende que la equiparación entre condición resolutoria e hipoteca, que se hace en el citado artículo 7.3, no se establece a todos los efectos, sino tan solo en cuanto a la constitución de las mismas, y en relación a su tributación por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por lo que la exención contemplada en el artículo 45.I.B)18 no debe aplicarse a la cancelación de condiciones resolutorias explícitas documentadas en escrituras públicas a diferencia de las hipotecas, a las que si les resulta aplicable a pesar de la equiparación expresa recogida por el Legislador en el artículo 7.3 del Real Decreto Legislativo de 24 septiembre de 1993, proscribiendo el artículo 14 LGT la analogía en la aplicación de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, y en este caso el legislador no quiso incluir en la exención recogida en el meritado artículo 45.1.B)18 la formalización de la cancelación de la condición resolutoria. Por lo expuesto debe estimarse el recurso.

**TRANSMISIÓN DE TERRENOS PARA CONSTRUIR VPO. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA DE 25 DE ENERO DE 2016)**

En la escritura pública el Ayuntamiento de Motril, para saldar la deuda que tenía con la Junta de Compensación del Sector S.U.S. MOT-9 de Motril, le dio en pago de esa deuda la parcela que en ella se describía y que estaba destinada a la construcción de viviendas de protección oficial. En su cláusula octava se hacía constar por la adquirente, Junta de Compensación, que su intención es proceder a la transmisión y enajenación del referido inmueble a una mercantil, quien la destinará a la construcción de viviendas protegidas.

El hecho imponible gravado, como es el acto jurídico documentado en la escritura pública, es decir, la dación en pago, no tenía por objeto un terreno en el que el sujeto pasivo obligado al pago del impuesto tuviera prevista la construcción de inmuebles en régimen de protección, sino su posterior transmisión a un tercero para que este desarrollara esa construcción. De sostenerse la procedencia de la exención para un acto como el descrito se podría dar el supuesto de sucesivas y repetidas transmisiones de unos terrenos destinados a la construcción de VPO en los que cada adquirente podría invocar ese beneficio fiscal sin que lo pierda por haberlo transmitido sin construir, con tal que el último comprador, haga el número que haga en esa cadena de transmisiones, construya VPO.

La Sala considera más acorde con el principio que alienta la concesión de la exención que sólo pueda acogerse a ella el sujeto pasivo obligado al pago que tenga prevista la construcción de VPO y no como sucede en el supuesto de análisis en que desde el primer momento en que adquirió la parcela ya tenía claro que no iba a construir esas viviendas sino que la iba a transmitir a un tercero para que lo hiciera. La Sala considera que la exención debe acoger el propósito de la construcción de VPO mas no la simple adquisición para su posterior e inmediata transmisión, que tuvo lugar en el mismo día.

**CONSTITUCIÓN DE UNA JUNTA DE COMPENSACIÓN FIDUCIARIA. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN DE 1 DE MARZO DE 2016)**

Mediante escritura pública se constituyó la Junta de Compensación que actuará como «fiduciaria» con pleno poder dispositivo sobre las fincas de sus miembros. La autoliquidación del Impuesto se presentó sin ingreso alguno figurando la expresión «no sujeto». Posteriormente la Administración tributaria liquida por la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por la constitución de la Junta de Compensación. Sostiene la recurrente que la constitución de la Junta de Compensación está «exenta» del Impuesto, a tenor del art. 45.I.B.7) del TRLITPYAJD.

Para la Sala, esta alegación no puede prosperar. Frente a lo que se alega por la parte demandante, los propietarios de las fincas que constituyen la Junta de Compensación no la han transmitido en virtud de esa constitución la titularidad de sus fincas, pues en otro caso no mantendrían la facultad de disposición respecto de ellas. Por ello, el carácter «fiduciario» con el que actúa la Junta de Compensación determina que no está exenta del Impuesto de que se trata.

**CARÁCTER RÚSTICO DE UN INMUEBLE EN EL CATASTRO. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE EXTREMADURA DE 25 DE FEBRERO DE 2016)**

En una compraventa de inmuebles, la recurrente alega como motivo de impugnación la calificación catastral del inmueble. La finca aparece en el Catastro Inmobiliario con la calificación de rústica y uso agrario, por lo que la parte recurrente alega que la Administración no puede calificar el bien como terreno urbano.

Para la Sala, la calificación del bien inmueble a efectos del Catastro Inmobiliario no es la que determina en este caso los criterios de valoración y el valor real del inmueble sino que es su situación y verdadera finalidad que no es la agrícola sino la residencial.

**MOTIVACIÓN EN LA COMPROBACIÓN DE VALOR DE BIENES INMUEBLES. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 1 DE MARZO DE 2016)**

Para el Tribunal, anteriormente la necesidad de la visita del perito dependía de la naturaleza del bien peritado, así como las cuestiones valoradas por el perito en su propio informe, y de las alegaciones. Esta Sección estimaba que la visita al inmueble de autos no era necesaria, en un caso como el actual pues no estábamos en presencia de bienes singulares.

Bienes singulares a los efectos de la norma eran aquellos que son único, solo, raro, distintos de los otros, sin concurrencia, sin paridad, y de ahí la necesidad de visitarlos para poder valorarlos. Y que todas las circunstancias relevantes para valorar los inmuebles podían obtenerse en fuentes documentales contrastadas, y constaban en el expediente administrativo todos los datos necesarios para la valoración, al no darse ninguna circunstancia particular en el inmueble.

Sin embargo, este criterio forzosamente ha de cambiar de nuevo a la vista de la Sentencia del Tribunal Supremo de veintiséis de Noviembre de dos mil quince que señala que resulta necesario, en la mayoría de las ocasiones, el examen personal del bien a valorar por parte del perito para entender correctamente realizado el procedimiento de peritación, salvo que por las circunstancias concurrentes resulte acreditado que no es precisa esa inspección detallada, bien entendido que esta justificación ha de basarse en datos contrastados y cuyos justificantes queden debidamente incorporados al expediente de valoración. La necesidad de que la comprobación de valores sea «individualizada», esto es, la necesidad de que los elementos que determinan la valoración se refieran singularmente al bien concreto valorado. A estos efectos resulta exigible el reconocimiento directo y personal del inmueble por el perito.

En aplicación de la anterior doctrina el TSJ de Madrid lleva a la estimación del presente recurso jurisdiccional interpuesto por el contribuyente, ya que los reproches que en ella se contienen al informe de valoración emitido por perito de la Administración son predicables del informe aquí emitido. Y así, entre otras consideraciones, no se ha realizado visita al inmueble valorado, no se razonan las circunstancias por las que se consideran semejantes los testigos utilizados ni se aportan tales testigos ni se precisa si en los testigos se reflejan valores declarados y/o comprobados administrativamente.

## Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

**DEDUCCIÓN DE DEUDAS: CARGA DE LA PRUEBA. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 4 DE FEBRERO DE 2016)**

Alegan las recurrentes que en la liquidación se hace constar dentro de la relación de las deudas a minorar de la masa hereditaria una por importe de 75.000 €, que se corresponde con el 1/8 del préstamo hipotecario por importe de 600.000 € obtenido para la financiación de la actividad de una Comunidad de Bienes. Como la participación en dicha Comunidad del causante era del 25% y tenía carácter privativo el importe de la deuda a descontar es el de 150.000 € y no del 12,5%, como correspondería para imputar la deuda de 75.000 € aplicada. Para la Administración tributaria no cabe acceder a tal pretensión, pues en la propia declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se hace constar como deuda deducible por bienes privativos 75.000 €.

Para la Sala, el artículo 13 de la LISD define las deudas deducibles en el impuesto declarando que lo son aquellas que dejase contraídas el causante de la sucesión pero, su aplicación requiere como premisa inexcusable la debida acreditación que, en el presente caso, no se considera efectuada, sino más bien, al contrario, que dicha deuda era de 75.000 € y no de 150.000 €, porque aquella era la cifra declarada. Por tanto, quien pretende la deducción de una determinada deuda en la liquidación tributaria del Impuesto debe acreditar su existencia y cuantía, sin pretender trasladar esta carga a la Administración, esperando, en este caso, que a través de una actuación inquisitiva de comprobación incremente la deducción que declara y propone el propio sujeto pasivo.

## TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR: FUNCIONES DE DIRECCIÓN. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 18 DE ENERO DE 2016)

La cuestión relevante consiste en la admisión del ejercicio de funciones de dirección efectiva y la existencia de una relación laboral de las personas físicas con la sociedad, pese al carácter gratuito de los cargos de Administración, sin que la aplicación efectiva o no de la exención de la empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio pueda considerarse relevante a los efectos de la reducción al no requerirse este requisito de forma expresa.

Para la Sala, cualquiera que sea la denominación empleada para calificar las funciones desempeñadas por el sujeto en la entidad mercantil, lo realmente decisivo es que tales funciones impliquen la administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización. La norma reglamentaria, aunque enumera a título ejemplificativo una serie de cargos que comportan por lo general el desempeño de funciones directivas, vincula el ejercicio de tales funciones a que impliquen una efectiva intervención en el día a día de las decisiones empresariales, sin referencia al tipo de vínculo que tenga el directivo con la entidad de que se. Si concurren los requisitos materiales necesarios para el disfrute de la bonificación fiscal, en este caso el ejercicio de funciones generales y de gestión, es decir directivas y la percepción del porcentaje de remuneraciones exigido legalmente es irrelevante a tal efecto el modo en que se hagan efectivas.

Esta Sala viene afirmando que la reducción discutida es consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresas familiares, también demostrada por la Unión Europea, pues la recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2004 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas pone de manifiesto la necesidad de que los Estados adopten una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento. Por lo que debe aplicarse cuando pueda entenderse materialmente cumplido el requisito legal controvertido, sin que deban excluirse los supuestos en que los estatutos societarios prevean la gratuidad de los cargos de administración de la sociedad, si queda demostrada la existencia de una relación laboral entre el sujeto que ejerce efectivamente funciones directivas y la sociedad.

## GRADO DE PARENTESCO. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE MADRID DE 22 DE FEBRERO DE 2016)

La cuestión a resolver se contrae a determinar el grupo de parentesco en que se debe encontrar el actor y, en segundo lugar, si tiene algún efecto en el presente caso que la causante de la herencia se encontrara viuda del tío carnal del heredero.

Esta Sala considera que el parentesco por afinidad se genera y sostiene en el matrimonio, por lo que desaparecido el vínculo matrimonial se extingue éste, rompiéndose entre los cónyuges cualquier relación parental, y si se rompe entre los esposos, con más razón respecto a la familia de uno de ellos en relación al otro, esto es, el parentesco por afinidad desaparece. Y ello con independencia de que el viudo o viuda contraiga o no ulteriores nupcias, situación que en nada afecta a la ruptura del matrimonio previo, actuando la disolución del mismo únicamente como un prius o presupuesto jurídico de la celebración de otro posterior.

## REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR: FUENTE DE RENTA. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 22 DE FEBRERO DE 2016)

La oficina liquidadora consideró no aplicable la reducción porque no se cumplía uno de los requisitos de la última Ley: el de constituir la empresa transmitida la principal fuente de renta del causante en el año de devengo del impuesto. Tal afirmación provenía del examen de la declaración del IRPF del fallecido correspondiente a dicho ejercicio económico, declaración emitida por los herederos y en la cual la renta alcanzaba los 52.395,87 euros mientras que los ingresos por la actividad empresarial se restringían a 21.920,52 euros. En esta situación, los causahabientes promovieron ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria una solicitud de rectificación de la declaración del IRPF.

Para el Tribunal, es el estado de ingresos al tiempo del fallecimiento lo que tuvo en cuenta la oficina gestora para juzgar si se daban los requisitos de la reducción. Y fue la declaración del IRPF del año del fallecimiento, lógicamente realizada por los herederos meses después, lo que tomó como prueba de los ingresos. La rectificación no es más que un acto adicional o accesorio de la autoliquidación original, por lo que debe considerarse en esta integrado y sus consecuencias deben entenderse referidas al momento en que se practicó aquella.

Dicho de otro modo, fue la declaración del IRPF rectificadora la que reflejaba los datos a la muerte del causante que, según criterio de la Administración recurrente, debía de considerar para aplicar o no la reducción. Es esencial en este caso que por resolución administrativa expresa fuera la Agencia Tributaria el órgano que consideró procedente la rectificación, declaración emitida en un acto que, a salvo de toda alegación en contra, es firme y se encuentra asistido de la presunción general de validez y eficacia,

lo que impide ser ignorado y configura la prueba del requisito para la reducción tributaria que con anterioridad había impedido su aplicación.

Por ello la Sala desestima el recurso interpuesto por la Administración.

**PARENTESCO DE UNA HIJASTRA. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 22 DE FEBRERO DE 2016)**

Se debate en qué grupo de los previstos en el art. 20.2 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, debe incluirse a la sazón hijastra de la causante y viuda del padre de aquella. El Tribunal Económico Administrativo Regional consideró que el parentesco por afinidad no se extingue por la premoriencia del cónyuge que lo genera.

La Administración recurrente considera que el criterio del TEAR debe reservarse a los supuestos en que el vínculo subsista al tiempo de fallecimiento del causante. En este caso el parentesco por afinidad se extinguió por la muerte del padre del heredero y esposo de la causante, por lo que el grupo de reducción del impuesto de sucesiones debe ser el IV.

Respecto a los pronunciamientos del Tribunal Supremo al respecto, señala que, la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de abril de 2014 trata el mismo tema del grupo en que deben encuadrarse los sobrinos políticos.

En su fundamentación reproduce parte de la sentencia de 2003 y parte de la citada sentencia de 12 de diciembre de 2011, pero al hacerlo de esta última, copia un fragmento de texto que no emanó del Tribunal Supremo, sino que era mera transcripción de la sentencia dictada por la Sala de Asturias donde resolvía la extinción de la afinidad remitiéndose al antecedente jurisprudencial de 2003. Las imprecisiones tipográficas de algunas ediciones de jurisprudencia inducen al error de atribuir al Tribunal Supremo aseveraciones que proceden de la sentencia del Tribunal territorial que confirma.

En esta tesitura, resulta que no ha habido un claro pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre la subsistencia del parentesco de afinidad tras la disolución, por muerte o por otra causa, del matrimonio con el cónyuge que sirve de nexa. Se estima el recurso interpuesto por el letrado de la Comunidad de Madrid.

**TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR: FUNCIONES DE DIRECCIÓN. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA DE 6 DE ABRIL DE 2016)**

La actora solicita la aplicación de la reducción en la base imponible del 99% del valor de los títulos de una entidad, al considerar que se cumplían los requisitos del artículo 20.2,c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en conexión con el artículo 2 Uno 3. de la Ley 3/2002, de medidas de régimen fiscal y administrativo, aplicable al presente caso (que eleva a dicho porcentaje el previsto del 95% en el referido precepto de la Ley del Impuesto). Estima la Administración recurrente que los estatutos sociales no prevean retribuciones para el administrador, por lo que ostentando tal condición, las remuneraciones que percibe no pueden provenir del ejercicio de funciones directivas.

En el presente caso, en el que está acreditado el ejercicio de funciones directivas y la retribución de las mismas, sin que exista otra explicación plausible que tal retribución se corresponde con ellas, el que constituya tal retribución su principal fuente de renta y la circunstancia de que no sea posible reconducir tal esquema laboral a otra figura que no sea justamente el que la retribución opere en correspondencia con el ejercicio de las aquellas funciones directivas en términos que habilitan la reducción pretendida y que, por tanto, relativizan la ausencia de retribuciones como consecuencia de la gratuidad del cargo de administrador.

En la STS de 18/1/16 señala que, no cabe desconocer, que esta Sala viene afirmando que la reducción discutida es consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresas familiares, también demostrada por la Unión Europea, pues la recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2004 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas pone de manifiesto la necesidad de que los Estados adopten una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento.

Por lo que debe aplicarse cuando pueda entenderse materialmente cumplido el requisito legal controvertido, sin que deban excluirse los supuestos en que los estatutos societarios prevean la gratuidad de los cargos de administración de la sociedad si queda demostrada la existencia de una relación laboral entre el sujeto que ejerce efectivamente funciones directivas y la sociedad.

## BASE IMPONIBLE. PRUEBA PARA LA NO INCLUSIÓN DE ACTIVOS. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA DE 16 DE MARZO DE 2016)

Sostienen los recurrentes que de la base imponible del impuesto se ha de deducir la suma 25.253,65 € correspondiente al importe de los depósitos en metálicos y fondos de inversión existentes en la herencia de su padre don Jesús Carlos fallecido en el año 2001, del que resultó usufructuaria universal su cónyuge y madre de los recurrentes fallecida el 23.12.11. Entienden que, como quiera que la causante recibió en usufructo las sumas mencionadas y habiendo tributado por la nuda propiedad de aquéllas en la herencia de su padre, consolidado el usufructo, habría de detraerse el importe de las citadas sumas a fin de evitar una doble imposición.

Para el Tribunal, nos encontramos ante una cuestión de prueba. En este sentido, nada se prueba por los recurrentes sobre la constitución del usufructo y la tributación por la inclusión en la herencia de su padre de la suma sobre la que se dice constituido así como del saldo existente en la cuenta de la que era titular don Jesús Carlos. Tampoco se acredita el carácter privativo de las sumas existentes en la susodicha cuenta al fallecimiento de aquél ni se presenta liquidación de la sociedad de gananciales. De la documentación aportada, extractos bancarios y estadillo de movimientos de las cuentas de la que era titular Jesús Carlos, se remiten extractos en el período 1.01.01 hasta el 1.9.08. Como quiera que el Jesús Carlos falleció en el año 2001 no puede venirse en conocimiento de cuál era el saldo real a fecha de fallecimiento, siendo palmario que la cuenta no fue cancelada por lo que se vinieron realizando diversos movimientos con posterioridad por lo que no ha quedado acreditado que se constituyera usufructo sobre cantidad determinada perteneciente al causante.

## CESIÓN DE BIENES A CAMBIO DE UNA PENSIÓN VITALICIA. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN DE 15 DE MARZO DE 2016)

Mediante escritura pública de cesión de bienes de 12 de diciembre de 2000 don Constancio cede a su esposa, la vivienda en edificio colectivo a cambio de que le continúe prestando alimento durante su vida, incluyendo sustento, habitación en la vivienda cedida, vestido y asistencia médica. Se autoliquida por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Posteriormente, se inicia expediente de comprobación de valores, que termina practicándose liquidación provisional en concepto de donación con motivo del exceso del valor de los bienes cedidos sobre el de la pensión vitalicia.

En la escritura de cesión de bienes no se fijó el importe de la pensión. Después de haberse iniciado el expediente de comprobación de valores, se otorgó escritura pública de complemento y aclaración de la anterior en la que se dice que realmente lo que se quiso decir cuando se valora a efectos fiscales la cesión en 156.263,15 €, es que la base imponible de la pensión vitalicia que se constituía era de esa cantidad, resultado de capitalizar al interés básico del Banco de España, 4,25% en el momento del otorgamiento, el importe de la pensión anual estimada en 66.411,84 €, para cuya estimación se tuvo en cuenta el grado de minusvalía del cedente (81%) y los cuidados y tratamientos que necesita, valorándose la pensión vitalicia según las reglas de valoración del usufructo (10% según la edad) con lo que se llega al valor declarado.

La resolución del TEAR impugnada toma como base imponible 303.920,89 €, cantidad que resulta de sumar el valor comprobado de la vivienda (132.513,56 €) y el de la parcela (188.297,47 €) y que no se detrae del valor comprobado ningún valor declarado. Las escrituras públicas, como documentos públicos que son, hacen prueba contra los contratantes en cuanto a las declaraciones que en ellos hubieran hecho y las escrituras hechas para desvirtuar otra escritura anterior entre los mismos interesados solo producen efecto frente a terceros cuando el contenido de aquéllas hubiese sido anotado en el registro público competente o al margen de la escritura matriz y del traslado o copia en cuya virtud hubiera procedido el tercero. Por tanto, no procede estimar este motivo de impugnación.

## TRIBUTOS MUNICIPALES

- **TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA**

- **IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA**

- » Regularización del cálculo del impuesto .....44
    - » Inexistencia de hecho imponible por ausencia del incremento de valor: Necesidad de prueba por el contribuyente .....44
    - » Inexistencia de hecho imponible por ausencia del incremento de valor .....45

## TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

### Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

#### **REGULARIZACIÓN DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 19 DE ENERO DE 2016)**

El Ayuntamiento tiene aprobada la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto, en cuyo artículo 22º establece como obligación de los sujetos pasivos la de practicar autoliquidación del Impuesto y a ingresar el importe en la Administración municipal o en la entidad bancaria que la misma designe, en los plazos que refiere. No obstante, en cuanto al modelo para la presentación de la declaración o autoliquidación, el artículo 88 del Reglamento general de las actuaciones y de 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 apartado 5 que la Administración tributaria pondrá a disposición de los obligados tributarios, cuando hayan sido previamente aprobados, los modelos normalizados de autoliquidación, declaración, comunicación de datos, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria, preferentemente por medios telemáticos, así como en las oficinas correspondientes para facilitar a los obligados la aportación de los datos e informaciones requeridos o para simplificar la tramitación del correspondiente procedimiento.

No hay ninguna norma legal ni reglamentaria que obligue a la Administración a aprobar modelos normalizados de autoliquidación ni a establecer programas de ayuda para la cumplimentación de los mismos, pero, en el caso de que apruebe dichos modelos normalizados, el sujeto pasivo debe utilizar los mismos para el cumplimiento de su obligación tributaria, todo ello sin perjuicio de que el contribuyente pueda acompañar cualquier otro documento o justificante que estime oportuno para la defensa de sus intereses.

El modelo que presentó el recurrente en este caso ante el Ayuntamiento expresamente consta que es una «declaración-liquidación por transmisión».

En esta tesitura, el Ayuntamiento defiende que tiene establecido un sistema de ayuda al contribuyente, paralelo al que existe en la Administración tributaria para la declaración del IRPF. En este sentido, como consecuencia de la declaración presentada, el Ayuntamiento no hizo sino emitir la carta de pago correspondiente a los datos proporcionados por el contribuyente y ello no permite la posterior comprobación y regularización del impuesto en la forma que fue tramitada por la Inspección municipal, sino que el Ayuntamiento habría de proceder por el trámite de la revisión de oficio de sus propios actos, tal como propugna el recurrente.

En resumen, la Sala declara que la actuación del Ayuntamiento al llevar a cabo una regularización del cálculo del impuesto liquidado no es acorde a Derecho, porque para rectificar los datos que fueron aprobados en la liquidación practicada solo podría ser llevado a cabo el trámite de revisión de oficio de los propios actos.

#### **INEXISTENCIA DE HECHO IMPONIBLE POR AUSENCIA DEL INCREMENTO DE VALOR: NECESIDAD DE PRUEBA POR EL CONTRIBUYENTE. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 1 DE FEBRERO DE 2016)**

La mercantil apelante fundamenta el recurso en la no concurrencia del hecho imponible del Impuesto en la transmisión de la finca objeto de la liquidación impugnada, por cuanto con motivo de la misma no se ha puesto de manifiesto un incremento del valor, sino una minusvalía, siendo la crítica que dirige a la sentencia apelada que esta únicamente se centra en examinar sin son correctos los cálculos que se realizan para determinar que no se ha producido un incremento de valor de la finca transmitida, sino una minusvalía, llegando a la conclusión el juzgador de que sí se ha producido tal incremento del valor con motivo de la transmisión de la finca. Considera la inexistencia de un incremento de valor de la finca transmitida y para ello estructura dicha alegación en tres apartados consistentes en: a) Coste de adquisición. b) Valor de transmisión y c) Resultado de la misma.

Para el Tribunal, la cuestión ya ha sido resuelta por esta Sección en la Sentencia de fecha catorce de abril de dos mil quince,

Para el Tribunal, la cuestión ya ha sido resuelta por esta Sección en la Sentencia de fecha catorce de abril de dos mil quince, que a su vez se remite a una previa sentencia de fecha de 16 de diciembre de 2014, por lo que exigencias de unidad de doctrina, inherentes a los principios de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la ley, imponen aquí reiterar el criterio interpretativo que allí se siguió. Así, se decía en las sentencias que corresponde al sujeto pasivo acreditar que el aumento de valor no se ha producido, y en este caso, si bien la interesada solicitó prueba sobre este extremo ante el Juzgado (entre otras, pericial sobre el valor real de los inmuebles), éste sólo admitió la documental consistente en el expediente administrativo, sin que conste que se interpusiera recurso contra esta decisión del Juzgado, y tampoco se ha reproducido la petición de prueba sobre esta cuestión en el escrito de apelación.

Por tanto, era carga del sujeto pasivo, y no del Ayuntamiento, acreditar que el incremento de valor de los terrenos no se había producido y ninguna prueba consta en autos sobre tal extremo, por lo que esta alegación debe desestimarse.

A la misma conclusión se llega en el presente supuesto, pues tampoco se ha practicado prueba pericial que acredite la inexistencia de incremento del valor de los terrenos. Ninguna prueba existe de estos extremos, prueba que es de carácter eminentemente técnico y, por lo tanto, necesitada de la correspondiente pericia que no ha sido propuesta por la actora. Esta ausencia de prueba pretende suplirla la demandante alterando la fórmula legal de cálculo de la base imponible del impuesto contenida en el art. 107 TRLHL.

## **INEXISTENCIA DE HECHO IMPONIBLE POR AUSENCIA DEL INCREMENTO DE VALOR. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 26 DE ENERO DE 2016)**

El presente recurso de apelación se interpone por el Letrado del Ayuntamiento de Leganés contra la sentencia que estimó el recurso contencioso administrativo interpuesto por la mercantil apelada, contra dos liquidaciones que le fueron giradas por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. El Juzgado anula las citadas liquidaciones por considerar que, al tratarse de un hecho reconocido por el Ayuntamiento que las citadas transmisiones pusieron de manifiesto un decremento del valor de los inmuebles en términos reales y de mercado, no se ha producido el hecho imponible del IIVTNU legalmente definido como «el incremento de valor» de los terrenos que se ponga de manifiesto como consecuencia de su transmisión.

La sentencia apelada parte de que se trata de un hecho reconocido por el Ayuntamiento que en las dos transmisiones de autos se produjo un decremento del valor de los inmuebles transmitidos en cada una de ellas. De esta forma, no se ha producido el hecho imponible del IIVTNU legalmente definido como «el incremento de valor» de los terrenos que se ponga de manifiesto como consecuencia de su transmisión (art. 104.1 TRLHL). Y no puede ahora el Ayuntamiento apelado mantener que no ha reconocido que en las dos transmisiones de autos se haya producido un decremento del valor de los inmuebles transmitidos ya que en su escrito de contestación a la demanda presentado ante el Juzgado dice literalmente lo siguiente: “No obstante, si bien se podría comprender el argumento de que el precio de venta del inmueble ha sido inferior al de adquisición a causa de la situación crítica en que se encuentra nuestro mercado inmobiliario, y que por lo tanto no se produce una correspondencia entre incremento de valor de mercado del terreno (en este caso, decremento acreditado) y el incremento teórico aplicado por parte del Ayuntamiento en cumplimiento de lo dispuesto en el TRLRHL ...”.

Del párrafo transcrito se desprende que el Ayuntamiento apelante aceptó, de forma expresa y manifiesta, que en las transmisiones de autos se había producido un «decremento acreditado», razón por la cual se debe tener por acreditado que no se ha producido con la transmisiones de autos un incremento del valor de los inmuebles transmitidos y que, por tanto, no se ha producido el hecho imponible legalmente definido del IIVTNU.

