



Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights

Below you will find a questionnaire filled in by Javier Martín Fernández and Jesús Rodríguez Márquez, Former Chair and Member at the *Spanish Tax Ombudsman*, Felipe Alonso Murillo and Manuel J. Lucas Durán, Former Attorney and Attorney at the *Spanish Supreme Court*, Yolanda Martínez and Elizabeth Gil, both Doctors of Laws at the *Universidad de Alicante*, all of them OPTR National Reporters of Spain.

This set of questionnaires comprises the National Reporter's assessment of the country's practice during 2022 in protecting taxpayers' rights and the level of fulfillment of the minimum standards and best practices on the practical protection of taxpayers' rights identified by Prof. Dr. Philip Baker and Prof. Dr. Pasquale Pistone at the 2015 IFA Congress on "The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights."



© 2024 IBFD. No part of this information may be reproduced or distributed without permission of IBFD.

OPTR - 2023 Questionnaire 1 - Country Practice

Dear National Reporter,

I would like to thank you for your participation in the IBFD's Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights (OPTR).

This form collects the information on the practical implementation in domestic law of legal procedures, safeguards and guarantees associated with taxpayers' rights in 82 situations for the practical protection of taxpayers' rights, as monitored by the IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights.

We kindly ask you to assess assertively (yes/no) the level of practical implementation of said procedures, safeguards and guarantees associated with taxpayers' rights in your country. When answering, please bear in mind the actual practice regarding each situation, regardless of whether a given procedure, safeguard or guarantee has been formally adopted in your country.

We would be very grateful if you submit us this questionnaire, duly filled out, by no later than 12 January 2024.

Feel free to contact us for any clarification you may need. We look forward to your valuable contribution to this remarkable project.

Kind regards,

Dr Alessandro Turina
Scientific Coordinator
IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights.

* Better if filled in using Google Chrome © or Mozilla Firefox ©

Email *

yolanda.martinez@ua.es

Reporters' info

Name: *

Yolanda Martínez, Javier Martín, Jesús Rodríguez, Felipe Alonso, Manuel Lucas and Elizabeth Gil

Country: *

Spain

Affiliation *

Taxpayers / Tax Practitioners

Tax Administration

Judiciary

(Tax) Ombudsperson

Academia

Other: _____

Questionnaire 1 - Country Practice

Instructions:

1. Please answer all questions. The form will not allow you to continue/submit your responses until you have answered all questions.
2. For assertive questions, please answer with "yes" or "no" by clicking on the corresponding button.
3. For questions that require you to specify a period of time (namely, Q. 26 and Q. 45), please select the time applicable in your country to carry out the procedures indicated in the questions in practice, within the options provided.

4. For questions with more than one possible answer (namely, Q. 56), please check all necessary boxes to reflect better the practical situation of your country regarding the issue, by clicking on them.
5. When completed, please submit the survey.
6. Once you have submitted the survey, you will receive an email acknowledging your participation in the OPTR and providing a backup of your answers.
7. The email will also include an "edit your survey" link, in case you want to modify any of your answers. You will receive this email every time you submit partial responses.
8. An option to quit the survey and save your answers is provided at the end of each section.
9. If answering partially, please select "Yes" at the end of the section in which you are to submit your partial answers to the survey. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this survey.
10. For editing your answers, please use the last "edit your response" link provided to you via email. Please bear in mind that this is the only way the system will acknowledge your previous answers. If you use a link other than the last one provided, some (or all) changes might not be retrieved by the system.
11. When clicking on the last "edit your response" link, the system will lead you to the front page of the survey. Click on "Next" as many times as needed to get to the section you want to continue in. Once you have reached said section, please remember to change your answer to the question "Do you want to save your results and quit?" to "No", in order to be able to continue.

Area 1 - Identification of taxpayers, issuing tax returns and communicating with taxpayers

1. Do taxpayers have the right to see the information held about them by the tax authority? *

Yes

No

2. If yes, can they request the correction of errors in the information? *

Not applicable (click here if you answered "No" to the previous question)

Yes

No

3. Is it possible in your country for taxpayers to communicate electronically with the tax authority? *

Yes

No

4. If yes, are there systems in place to prevent unauthorised access to the channel of communication? *

Yes

No

5. In your country, is there a system of "cooperative compliance" / "enhanced relationship" which applies to some taxpayers only? *

Yes

No

6. If yes, are there rules or procedures in place to ensure this system is available to all eligible taxpayers on a non-preferential/non discriminatory/non arbitrary basis? *

Not applicable (click here if you answered "No" to question 5)

Yes

No

7. Are there special arrangements for individuals who face particular difficulties (e.g. the disabled, the elderly, other special cases) to receive assistance in complying with their tax obligations? *

Yes

No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

Area 2 - The issue of tax assessment

8. Does a dialogue take place in your country between the taxpayer and the tax authority before the issue of an assessment in order to reach an agreed assessment? *

Yes

No

9. If yes, can the taxpayer request a meeting with the tax officer? *

Not applicable (click here if you answered "No" to question 8)

Yes

No

10. If a systematic error in the assessment of tax comes to light (e.g. the tax authority loses a tax case and it is clear that tax has been collected on a wrong basis), does the tax authority act ex officio to notify all affected taxpayers and arrange repayments to them? *

Yes

No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

Area 3 - Confidentiality

11. Is information held by your tax authority automatically encrypted? *

Yes

No

12. Is access to information held by the tax authority about a specific taxpayer accessible only to the tax official(s) dealing with that taxpayer's affairs? *

Yes

No

13. If yes, must the tax official identify himself/herself before accessing information held about a specific taxpayer? *

Not applicable (click here if you answered "No" to question 12)

Yes

No

14. Is access to information held about a taxpayer audited internally to check if there has been any unauthorised access to that information? *

Yes

No

15. Are there examples of tax officials who have been criminally prosecuted in the last decade for unauthorised access to taxpayers' data? *

Yes

No

16. Is information about the tax liability of specific taxpayers publicly available in your country? *

Yes

No

17. Is "naming and shaming" of non-compliant taxpayers practised in your country? *

Yes

No

18. Is there a system in your country by which the courts may authorise the public disclosure * of information held by the tax authority about specific taxpayers (e.g. habeas data or freedom of information)?

Yes

No

19. Is there a system of protection of legally privileged communications between the taxpayer * and its advisors?

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

Yes

No

20. If yes, does this extend to advisors other than those who are legally qualified (e.g. accountants, tax advisors)? *

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

- Not applicable (click here if you answered "No" to question 19)
- Yes
- No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- Yes
- No

Area 4 - Normal audits

21. Does the principle ne bis in idem apply to tax audits (i.e. that the taxpayer can only receive one audit in respect of the same taxable period)? *

- Yes
- No

22. If yes, does this mean only one audit per tax per year? *

- Not applicable (click here if you answered "No" to question 21)
- Yes
- No

23. Does the principle audi alteram partem apply in the tax audit process (i.e. does the taxpayer have to be notified of all decisions taken in the process and have the right to object and be heard before the decision is finalised)? *

- Yes
- No

24. Does the taxpayer have the right to request an audit (e.g. if the taxpayer wishes to get finality of taxation for a particular year)? *

- Yes
- No

25. Are there time limits applicable to the conduct of a normal audit in your country (e.g. the audit must be concluded within so many months)? *

- Yes
- No

26. If yes, what is the normal limit in months? *

16-18 months



27. Does the taxpayer have the right to be represented by a person of its choice in the audit process? *

Yes

No

28. May the opinion of independent experts be used in the audit process? *

Yes

No

29. Does the taxpayer have the right to receive a full report on the conclusions of the audit at the end of the process? *

Yes

No

30. Are there limits to the frequency of audits of the same taxpayer (e.g. in respect to different periods or different taxes)? *

Yes

No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

Area 5 - More intensive audits

31. Is the principle nemo tenetur applied in tax investigations (i.e. the principle against self-incrimination)? *

Yes

No

32. If yes, is there a restriction on the use of information supplied by the taxpayer in a subsequent penalty procedure/criminal procedure? *

- Not applicable (click here if you answered "No" to question 31)
- Yes
- No

33. If yes to nemo tenetur, can the taxpayer raise this principle to refuse to supply basic accounting information to the tax authority? *

- Not applicable (click here if you answered "No" to question 31)
- Yes
- No

34. Is there a procedure applied in your country to identify a point in time during an investigation when it becomes likely that the taxpayer may be liable for a penalty or a criminal charge, and from that time onwards the taxpayer's right not to self-incriminate is recognised? *

- Yes
- No

35. If yes, is there a requirement to give the taxpayer a warning that the taxpayer can rely on the right of non-self-incrimination? *

Not applicable (click here if you answered "No" to question 34)

Yes

No

36. Is authorisation by a court always needed before the tax authority may enter and search premises? *

Yes

No

37. May the tax authority enter and search the dwelling places of individuals? *

Yes

No

38. Is a court order required before the tax authority can use interception of communications (e.g. telephone tapping or access to electronic communications)? *

Yes

No

39. Is there a procedure in place to ensure that legally privileged material is not taken in the course of a search? *

Yes

No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

Area 6 - Reviews and appeals

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

40. Is there a procedure for an internal review of an assessment/decision before the taxpayer appeals to the judiciary? *

Yes

No

41. Does the taxpayer need permission to appeal to the first instance tribunal? *

Yes

No

42. Does the taxpayer need permission to appeal to the second or higher instance tribunals? *

Yes

No

43. Is it necessary for the taxpayer to bring his case first before an administrative court to quash the assessment/decision, before the case can proceed to a judicial hearing? *

Yes

No

44. Are there time limits applicable for a tax case to complete the judicial appeal process? *

Yes

No

45. If yes, what is the normal time it takes for a tax case to be concluded on appeal? *

There is no limit (click here if you answered "No" to question 44) ▼

46. Are there any arrangements for alternative dispute resolution (e.g. mediation or arbitration) before a tax case proceeds to the judiciary? *

Yes

No

47. Is there a system for the simplified resolution of tax disputes (e.g. by a determination on the file, or by e/filing)? *

Yes

No

48. Is the principle audi alteram partem (i.e. each party has a right to a hearing) applied in all tax appeals? *

Yes

No

49. Does the taxpayer have to pay some/all the tax before an appeal can be made (i.e. solve ^{*} et repete)?

Yes

No

50. If yes, are there exceptions recognised where the taxpayer does not need to pay before ^{*} appealing (i.e. can obtain an interim suspension of the tax debt?)

Not applicable (click here if you answered "No" to question 49)

Yes

No

51. Does the loser have to pay the costs in a tax appeal? ^{*}

Yes

No

52. If yes, are there situations recognised where the loser does not need to pay the costs (e.g. because of the conduct of the other party)? *

- Not applicable (click here if you answered "No" to question 51)
- Yes
- No

53. If there is usually a public hearing, can the taxpayer request a hearing in camera (i.e. not in public) to preserve secrecy/confidentiality? *

- Yes
- No

54. Are judgments of tax tribunals published? *

- Yes
- No

55. If yes, can the taxpayer preserve its anonymity in the judgment? *

- Not applicable (click here if you answered "No" to question 54)
- Yes
- No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

Area 7 - Criminal and administrative sanctions

56. Does the principle ne bis in idem apply in your country to prevent either: *

The principle does not apply in my country

The imposition of a tax penalty and the tax liability

The imposition of more than one tax penalty for the same conduct

The imposition of a tax penalty and a criminal liability

57. If ne bis in idem is recognised, does this prevent two parallel sets of court proceedings arising from the same factual circumstances (e.g. a tax court and a criminal court)? *

Not applicable (click here if you answered "No" to question 56)

Yes

No

58. If the taxpayer makes a voluntary disclosure of a tax liability, can this result in a reduced *
or a zero penalty?

Yes

No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

Area 8 - Enforcement of taxes

59. Is a court order always necessary before the tax authorities can access a taxpayer's bank *
account or other assets?

Yes

No

60. Does the taxpayer have the right to request a deferred payment of taxes or a payment in instalments (perhaps with a guarantee)? *

Yes

No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

Area 9 - Cross-border situations

61. Does the taxpayer have the right to be informed before information relating to him is exchanged in response to a specific request? *

Yes

No

62. Does the taxpayer have a right to be informed before information is sought from third parties in response to a specific request for exchange of information? *

Yes

No

63. If no to either of the previous two questions, did your country previously recognise the right of taxpayers to be informed and was such right removed in the context of the peer review by the Forum on Transparency and Exchange of Information? *

Not applicable (click here if you answered "No" to either question 61 or question 62)

Yes

No

64. Does the taxpayer have the right to be heard by the tax authority before the exchange of information relating to him with another country? *

Yes

No

65. Does the taxpayer have the right to challenge before the judiciary the exchange of information relating to him with another country? *

Yes

No

66. Does the taxpayer have the right to see any information received from another country that relates to him? *

Yes

No

67. Does the taxpayer have the right in all cases to require a mutual agreement procedure is initiated? *

Yes

No

68. Does the taxpayer have a right to see the communications exchanged in the context of a mutual agreement procedure? *

Yes

No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

Area 10 - Legislation

69. Is there a prohibition on retrospective tax legislation in your country? *

Yes

No

70. If no, are there restrictions on the adoption of retrospective tax legislation in your country? *

Not applicable (click here if you answered "Yes" to question 69)

Yes

No

71. Is there a procedure in your country for public consultation before the adopting of all (or most) tax legislation? *

Yes

No

72. Is tax legislation subject to constitutional review which can strike down unconstitutional laws? *

Yes

No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

Area 11 - Revenue practice and guidance

73. Does the tax authority in your country publish guidance (e.g. revenue manuals, circulars, etc.) as to how it applies your tax law? *

Yes

No

74. Does your country have a generalised system of advanced rulings available to taxpayers? *

Yes

No

75. If yes, is it legally binding? *

Not applicable (click here if you answered "No" to question 74)

Yes

No

76. If a binding ruling is refused, does the taxpayer have a right to appeal? *

Yes

No

77. If your country publishes guidance as to how it applies your tax law, can taxpayers acting ^{*} in good faith rely on that published guidance (i.e. protection of legitimate expectations)?

Not applicable (click here if you answered "No" to question 76)

Yes

No

Do you want to save your results and quit? ^{*}

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

Area 12 - Institutional framework for protecting taxpayers' rights

78. Is there a taxpayers' charter or taxpayers' bill of rights in your country? ^{*}

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

Yes

No

79. If yes, are its provisions legally effective? *

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

- Not applicable (click here if you answered "No" to the previous question)
- Yes
- No

80. Is there a (tax) ombudsman / taxpayers' advocate / equivalent position in your country? *

- Yes
- No

81. If yes, can the ombudsman intervene in an on-going dispute between the taxpayer and the tax authority (before it goes to court)? *

- Not applicable (click here if you answered "No" to question 80)
- Yes
- No

82. If yes to a (tax) ombudsman, is he/she independent from the tax authority? *

Not applicable (click here if you answered "No" to question 80)

Yes

No

This content is neither created nor endorsed by Google.

Google Forms

OPTR - 2023 Questionnaire 2 - Standards of Protection

Dear National Reporter,

I would like to thank you for your participation in the IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights (OPTR).

This form collects the information on developments occurred in 2023 regarding the implementation of 57 minimum standards and 44 best practices, distributed into 86 benchmarks, for the practical protection of taxpayers' rights as monitored by the OPTR.

We kindly ask you to provide an impartial, non-judgmental summary of events occurred in 2023 that in your opinion affect the level of compliance of a given minimum standard/best practice in your country. These events may include, without limitation, legislation enacted, administrative rulings and/or circulars issued, case law and tax administration practices implemented, among others, as requested by this form.

In ALL cases back up your assertions with the relevant documentary materials, and provide full details for identifying the documents related to the reported developments. Either a (soft) copy or internet links to make said documents available (and therefore, quotable) are greatly appreciated.

You are also kindly required to assess whether the events you described represent either a step towards or a step away from the practical implementation of the given minimum standard/best practice in your country. Full instructions are provided below.

This form should be filled in as soon as any of the events mentioned above occurs and edited as many times as necessary to cover all relevant developments occurred in 2023, until no later than 12 January 2024. We appreciate very much your cooperation in this regard.

Feel free to contact us for any clarification you may need. We look forward to your valuable contribution to this remarkable project.

Kind regards,

Dr Alessandro Turina
Scientific Coordinator
IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights.

Email *

yolanda.martinez@ua.es

Reporters' info

Name: *

Yolanda Martínez, Javier Martín, Jesús Rodríguez, Felipe Alonso, Manuel Lucas and Elizabeth Gil

Country: *

Spain

Affiliation *

Taxpayers / Tax Practitioners

Tax Administration

Judiciary

(Tax) Ombudsperson

Academia

Other: _____

Instructions

1. Please answer all questions. The form will not allow you to continue/submit your responses until you

have answered all questions.

2. All questions are two or three-tiered (namely, either with parts "MS" and/or "BP", and "S"). They comprise a minimum standard (MS) and /or a best practice (BP), and a "summary of relevant facts in 2023" (S). The latter is a space for providing a summarized account on facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way.

3. Please Indicate, by clicking on the corresponding button, whether there was an improvement or a decrease of the level of compliance of the relevant standard/best practice in your country in 2023. If there were no changes, please indicate so by clicking on the corresponding button.

4. In ALL cases where an assessment of either improvement or decrease is reported, please refer the relevant novelties in the space provided under "summary of relevant facts in 2023", for each question. Please give a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. In case there is nothing to report for a given minimum standard/best practice, please answer "no changes".

5. If any, make additional, non-judgmental commentaries at the space provided under "summary of relevant facts in 2023".

6. In ALL cases back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org.

7. When completed, please submit the survey.

8. Once you have submitted the survey, you will receive an email acknowledging your participation in the OPTR and providing a backup of your answers.

9. The email will also include an "edit your survey" link, in case you want to modify any of your answers. You will receive this email every time you submit partial responses.

10. An option to quit the survey and save your answers is provided at the end of each section. This survey has 12 sections, as many as those identified by Baker and Pistone in their 2015 IFA General Report.

11. If answering partially, please select "Yes" at the end of the section in which you are to submit your partial answers to the survey. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this survey.

12. For editing your answers, please use the last "edit your response" link provided to you via email. Please bear in mind that this is the only way the system will acknowledge your previous answers. If you use a link other than the last one provided, some (or all) changes might not be retrieved by the system.

13. When clicking on the last "edit your response" link, the system will lead you to the front page of the survey. Click on "Next" as many times as needed to get to the section you want to continue in. Once you

have reached said section, please remember to change your answer to the question "Do you want to save your results and quit?" to "No", in order to be able to continue.

Area 1 - Identification of taxpayers, issuing tax returns and communicating with taxpayers

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

1 (MS). Implement safeguards to prevent impersonation when issuing a unique identification number *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

1 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

2 (MS). The system of taxpayer identification should take account of religious sensitivities *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

2 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

3 (MS). Impose obligations of confidentiality on third parties with respect to information gathered by them for tax purposes *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

3 (BP). Where tax is withheld by third parties, the taxpayer should be excluded from liability if *
the third party fails to pay over the tax

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

3 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

4 (MS). Where pre/populated returns are used, these should be sent to taxpayers to correct *
errors.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

4 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

5 (MS). Provide a right to access to taxpayers to personal information held about them, and a * right to correct inaccuracies.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

5 (BP). Publish guidance on taxpayers' rights to access information and correct inaccuracies *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

5 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

On 2 November 2023, the Tax Administration announced the simplification of the language of its most common documents to improve communication with the taxpayer. Accordingly, the Tax Administration has modified eight forms of communication and notification to taxpayers, such as personal income tax documentation requirements, proposals for tax assessments, documents of representation and of the rights and guarantees of the taxpayer. (https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/La_Agencia_Tributaria_simplifica_el_lenguaje_de_sus_documentos_mas_habituales_para_mejorar_la_comunicacion_con_el_contribuyente.html)

6 (MS). Where communication with taxpayers is in electronic form, institute systems to prevent impersonation or interception *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

6 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

7 (MS). Where a system of "cooperative compliance" operates, ensure it is available on a non-discriminatory and voluntary basis *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

7 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

8 (MS). Provide assistance for those who face difficulties in meeting compliance obligations, including those with disabilities, those located in remote areas, and those unable or unwilling to use electronic forms of communication *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

8 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

The Judgement of the Supreme Court of 11 July 2023 has declared the invalidity of several tax provisions that obliged all taxpayers to file their personal income tax return by electronic means. This obligation was established by a regulatory norm (particularly, through a Ministerial Order) without justifying why all taxpayers were considered to have access and capacity to file the tax return by electronic means. This also violated article 14(3) of the Common Administrative Procedure Law. As a result of this judgement, the Royal Decree-Law 8/2023, of 27 December, amends the Personal Income Tax Law to introduce a legal entitlement for the use of e-filing: "the obligation to e-file the tax return may be established provided that the Tax Administration ensures personalised attention to taxpayers who require assistance in complying with the tax obligation"

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

Area 2 - The issue of tax assessment

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

9 (BP). Establish a constructive dialogue between taxpayers and revenue authorities to ensure a fair assessment of taxes based on equality of arms *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

9 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

10 (BP). Use e-filing to speed up assessments and correction of errors, particularly systematic errors *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

10 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

There has been two improvements in this area. On the one hand, Law 13/2023, of May 24, has introduced a modification in article 120.3 of the GTA that allows the taxpayer to submit a corrective self-assessment when such self-assessment damaged their interests without having to start the specific procedure for rectification of self-assessments. The corrective self-assessment must be regulated in the tax legislation of every particular tax.

On the other hand, the Judgement of the High Court of Galicia of 28 November 2023 moves forward in the recognition of the right to make mistakes in tax matters. This is a claim already proposed by the Tax Ombudsman in its Proposal 3/2022. In such a way, the fact that a taxpayer makes a mistake when filling the tax return may not lead to a penalty if the lack of compliance with tax legislation is due to non-malicious and non-repeated errors.

In this vein, the 2023 Annual Tax and Customs Control Plan (approved in February 2023) establishes that the taxpayer's history of compliance and non-compliance is considered when imposing tax penalties. As a result, for the determination of the subjective element for the purposes of imposing a tax penalty, the taxpayer record is relevant, especially in those cases of filling self-assessments without late payments, which do not cause economic damage to the Tax Administration

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

Area 3 - Confidentiality

Please provide separately (via optr@ibfd.org)

an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

11 (MS). Provide a specific legal guarantee for confidentiality, with sanctions for officials who make unauthorised disclosures (and ensure sanctions are enforced). *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

11 (BP). Encrypt information held by a tax authority about taxpayers to the highest level attainable. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

11 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

12 (MS). Introduce an offence for tax officials covering up unauthorised disclosure of confidential information. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

12 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

13 (MS). Restrict access to data to those officials authorised to consult it. For encrypted data, * use digital access codes.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

13 (BP). Ensure an effective fire-wall to prevent unauthorised access to data held by revenue * authorities.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

13 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

14 (MS). Audit data access periodically to identify cases of unauthorised access. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

14 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

15 (MS). Introduce administrative measures emphasizing confidentiality to tax officials. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

15 (BP). Appoint data protection/privacy officers at senior level and local tax offices. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

15 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

16 (MS). If a breach of confidentiality occurs, investigate fully with an appropriate level of seniority by independent persons (e.g. judges). *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

16 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

17 (MS). Provide remedies for taxpayers who are victims of unauthorised disclosure of confidential information. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

17 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

18 (MS). Exceptions to the general rule of confidentiality should be explicitly stated in the law, *
narrowly drafted and interpreted.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

18 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

19 (MS). If "naming and shaming" is employed, ensure adequate safeguards (e.g. judicial *
authorisation after proceedings involving the taxpayer).

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

19 (BP). Require judicial authorisation before any disclosure of confidential information by revenue authorities *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

19 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

The Judgement of the Supreme Court of 20 January 2023 establishes that only final tax assessments or final tax penalties can be included in the list of tax defaulters, which is yearly published according to article 95 bis of the GTA. Moreover, the Supreme Court emphasises that necessary measures must be taken to prevent the indexing of the list content through Internet search engines and the list will cease to be accessible after three months of the date of publication.

When the tax assessment is related to a crime, the Judgements of the Supreme Court of 2 February 2023 (215/2023 and 216/2023) affirm that only a criminal conviction for an offence against the Public Treasury will allow the inclusion of the defaulter in the list. In other words, as long as there is no criminal judgement, the defaulter cannot be included in the list regardless of whether the tax debt was suspended.

20 (MS). No disclosure of confidential taxpayer information to politicians, or where it might be used for political purposes. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

20 (BP). Parliamentary supervision of revenue authorities should involve independent officials, subject to confidentiality obligations, examining specific taxpayer data, and then reporting to Parliament. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

20 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

21 (MS). Freedom of information legislation may allow a taxpayer to access information about himself. However, access to information by third parties should be subject to stringent safeguards: only if an independent tribunal concludes that the public interest in disclosure outweighs the right of confidentiality, and only after a hearing where the taxpayer has an opportunity to be heard. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

21 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

22 (MS). If published, tax rulings should be anonymised and details that might identify the taxpayer removed. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

22 (BP). Anonymize all tax judgments and remove details that might identify the taxpayer *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

22 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

23 (MS). Legal professional privilege should apply to tax advice. *

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

23 (BP). Privilege from disclosure should apply to all tax advisors (not just lawyers) who supply similar advice to lawyers. Information imparted in circumstances of confidentiality may be privileged from disclosure. *

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

23 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

The Supreme Court (Auto February 27, 2023), orders the precautionary suspension of article 45.4.b) 2nd RGAT (which transposes DAC 6), since the Judgement of the ECJ of 8 December 2022 invalidated article 8.bis.ter.5 of DAC 6, considering that it violates the right to respect for communications between lawyers and their clients

24 (MS). Where tax authorities enter premises which may contain privileged material, arrangements should be made (e.g. an independent lawyer) to protect that privilege. *

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annexe with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

24 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

The Judgement of the Supreme Court of 29 September 2023 limits the access of tax authorities to the taxpayer's electronic devices. The Supreme Court establishes that the judicial authorisation for entering a home is not sufficient to copy, seal, capture, possess or use data extracted from a computer where the activity has taken place outside the home and may affect other fundamental rights, such as the privacy of communications. Therefore, a specific judicial authorisation is required. The court should take the decision in the light of the principles of necessity, appropriateness, and proportionality of the measure.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

Area 4 - Normal audits

Please provide separately (via optr@ibfd.org)
an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's
legislation regarding this matter. Technically accurate translations
of such material into English, if possible, would be very appreciated.
Thank you.

25 (MS). Audits should respect the following principles: (i) Proportionality. (2) Ne bis in idem *
(prohibition of double jeopardy). (3) Audi alteram partem (right to be heard before any
decision is taken). (4) Nemo tenetur se detegere (principle against self/incrimination). Tax
notices issued in violation of these principles should be null and void.

No changes

Shifted away

Shifted towards

25 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

These principles have been generally improved in tax audits

26 (MS). In application of proportionality, tax authorities may only request for information that * is strictly needed, not otherwise available, and must impose least burdensome impact on taxpayers.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

26 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

27 (BP). In application of ne bis in idem the taxpayer should only receive one audit per taxable period, except when facts that become known after the audit was completed. *

- No changes
- Shift away
- Shift towards

27 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Even if the non bis in idem principle does not apply in tax audits, there are two judgements from the Supreme Court that represent an improvement of this right:

According to the Judgement of the Supreme Court of 28 September 2023, the preclusive effects of a resolution that ends a limited verification procedure extend not only to those tax elements on which the Tax Administration has expressly ruled, but also to any another tax element, verified after the request for the appropriate supporting documentation, but not expressly regularised (article 140 of the GTA).

According to Judgement of the Supreme Court of 21 September 2023, without an express statement for the expiration of a tax audit (management procedure) initiated by means of a tax return, it is not possible to initiate a subsequent tax audit (inspection procedure). Documents and evidence obtained in the expired procedure cannot be incorporated into this new procedure without such statement of expiration

28 (MS). In application of audi alteram partem, taxpayers should have the right to attend all relevant meetings with tax authorities (assisted by advisors), the right to provide factual information, and to present their views before decisions of the tax authorities become final. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

28 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

According to the Judgement of 12 September 2023, the assessment issued by the tax inspection is null and void when the taxpayer's allegations have not been considered in no case. In such circumstances, it is assumed a defencelessness situation being the Tax Administration in charge of proving the opposite (burden of proof).

29 (MS). In application of nemo tenetur, the right to remain silent should be respected in all tax audits. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

29 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

30 (BP). Tax audits should follow a pattern that is set out in published guidelines. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

30 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

The Decision of 6 February 2023 of the General Directorate of the Tax Administration has approved the general guidance of the 2023 Annual Audit Plan for Taxes and Customs

31 (BP). A manual of good practice in tax audits should be established at the global level. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

31 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

32 (BP). Taxpayers should be entitled to request the start of a tax audit (to obtain finality). *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

32 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

33 (MS). Where tax authorities have resolved to start an audit, they should inform the taxpayer *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

33 (BP). Where tax authorities have resolved to start an audit, they should hold an initial meeting with the taxpayer in which they spell out the aims and procedure, together with timescale and targets. They should then disclose any additional evidence in their possession to the taxpayer. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

33 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

In regard of the value verification procedure, the Judgement of the Supreme Court of 23 January 2023 states that the Tax Administration must motivate in the first communication the following items: the way in which the procedure begins, the means of verification used, the reasons that justify it, the cause of the discrepancy with the value included in the self-assessment and the indications of a lack of agreement between it and the real value.

34 (MS). Taxpayers should be informed of information gathering from third parties. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

34 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

35 (BP). Reasonable time limits should be fixed for the conduct of audits. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

35 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

36 (MS). Technical assistance (including representation) should be available at all stages of the audit by experts selected by the taxpayer. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

36 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

37 (MS). The completion of a tax audit should be accurately reflected in a document, notified ^{*} in its full text to the taxpayer.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

37 (BP). The drafting of the final audit report should involve participation by the taxpayer, with ^{*} the opportunity to correct inaccuracies of facts and to express the taxpayer's view.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

37 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

38 (BP). Following an audit, a report should be prepared even if the audit does not result in additional tax or refund. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

38 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

Area 5 - More intensive audits

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

39 (BP). More intensive audits should be limited to the extent strictly necessary to ensure an effective reaction to non-compliance. *

No changes

Shifted away

Shifted towards

39 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

40 (MS). If there is point in an audit when it becomes foreseeable that the taxpayer may be liable for a penalty or criminal charge, from that time the taxpayer should have stronger protection of his right to silence, and statements from the taxpayer should not be used in the audit procedure. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

40 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

41 (MS). Entering premises or interception of communications should be authorised by the judiciary. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

41 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

42 (MS). Authorisation within the revenue authorities should only be in cases of urgency, and subsequently reported to the judiciary for ex-post ratification. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

42 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

43 (MS). Inspection of the taxpayer's home should require authorisation by the judiciary and only be given in exceptional cases. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

43 (BP). Where tax authorities intend to search the taxpayer's premises, the taxpayer should be informed and have an opportunity to appear before the judicial authority, subject to exception where there is evidence of danger that documents will be removed or destroyed. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

43 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

44 (BP). Access to bank information should require judicial authorisation. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

44 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

45 (BP). Authorisation by the judiciary should be necessary for the interception of telephone communications and monitoring of internet access. Specialised offices within the judiciary should be established to supervise these actions. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

45 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

46 (MS). Seizure of documents should be subject to a requirement to give reasons why seizure is indispensable, and to fix the time when documents will be returned; seizure should be limited in time. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

46 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

47 (BP). If data are held on a computer hard drive, then a backup should be made in the presence of the taxpayer's advisors and the original left with the taxpayer. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

47 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

48 (MS). Where invasive techniques are applied, they should be limited in time to avoid a disproportionate impact on taxpayers. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

48 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- Yes
- No

Area 6 - Reviews and appeals

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

49 (BP). E-filing of requests for internal review to ensure the effective and speedy handling of ^{*} the review process.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

49 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

50 (MS). The right to appeal should not depend upon prior exhaustion of administrative ^{*} reviews.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

50 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

In some cases, the right to appeal does not depend upon prior exhaustion of administrative reviews. In particular: (i) to access to the special process for the protection of fundamental rights; and, (ii) when the Administration is requested for something that it cannot satisfy, such as the declaration of the unconstitutionality of a law. In this regard, the Supreme Court has admitted a cassation appeal (Auto July 20, 2023) to determine whether or not the request for rectification of a tax self-assessment can be considered a mechanism for exhausting the administrative reviews for the purposes of considering applicable the doctrine of the Court regarding the elimination of this formalism when the Tax Administration is requested for something that it cannot satisfy.

51 (BP). Reviews and appeals should not exceed two years. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

51 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

52 (MS). Audi alteram partem should apply in administrative reviews and judicial appeals. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

52 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

53 (MS). Where tax must be paid in whole or in part before an appeal, there must be an effective mechanism for providing interim suspension of payment. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

53 (BP). An appeal should not require prior payment of tax in all cases. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

53 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

54 (BP). The state should bear some or all of the costs of an appeal, whatever the outcome. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

54 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

55 (MS). Legal assistance should be provided for those taxpayers who cannot afford it. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

55 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

56 (MS). Taxpayers should have the right to request the exclusion of the public from a tax appeal hearing. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

56 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

57 (MS). Tax judgments should be published. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

57 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

Area 7 - Criminal and administrative sanctions

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

58 (MS). Proportionality and ne bis in idem should apply to tax penalties. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

58 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

In relation to the proportionality of penalties for a formal infraction, the Supreme Court has established in judgements of 25 and 26 of July 2023 that a court can annul a penalty imposed for the commission of a formal infraction based on the violation of the principle of proportionality and without the need to raise an issue of unconstitutionality regarding this provision.

59 (BP). Where administrative and criminal sanctions may both apply, only one procedure and one sanction should be applied. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

59 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

The Judgement of the Supreme Court of 27 July 2023 reinforces the non bis in idem principle in sanctions by indicating that the coordination measures between the administrative procedure and criminal proceedings are not effective, and the taxpayer has been subjected to excessively burdensome actions since, once the criminal liability derived from the crime was extinguished, the limitation period of the Administration's right to sanction remained suspended. The Administration cannot initiate or continue the sanctioning procedure when the criminal jurisdiction has issued a resolution in which the commission of the crime is considered proven but criminal responsibility is declared prescribed.

60 (BP). Voluntary disclosure should lead to reduction of penalties. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

60 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

61 (MS). Sanctions should not be increased simply to encourage taxpayers to make voluntary disclosures. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

61 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- Yes
- No

Area 8 - Enforcement of taxes

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

62 (MS). Collection of taxes should never deprive taxpayers of their minimum necessary for living. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

62 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

63 (BP). Authorisation by the judiciary should be required before seizing assets or bank accounts *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

63 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

64 (MS). Taxpayers should have the right to request delayed payment of arrears. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

64 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

65 (BP). Bankruptcy of taxpayers should be avoided, by partial remission of the debt or structured plans for deferred payment. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

65 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

66 (MS). Temporary suspension of tax enforcement should follow natural disasters. *

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

66 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

Area 9 - Cross-border situations

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

67 (MS). The requesting state should notify the taxpayer of cross-border requests for information, unless it has specific grounds for considering that this would prejudice the process of investigation. The requested state should inform the taxpayer unless it has a reasoned request from the requesting state that the taxpayer should not be informed on grounds that it would prejudice the investigation. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

67 (BP). The taxpayer should be informed that a cross-border request for information is to be made. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

67 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

68 (BP). Where a cross-border request for information is made, the requested state should also be asked to supply information that assists the taxpayer. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

68 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

69 (BP). Provisions should be included in tax treaties setting specific conditions for exchange of information. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

69 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

70 (MS). If information is sought from third parties, judicial authorisation should be necessary. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

70 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

71 (BP). The taxpayer should be given access to information received by the requesting state. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

71 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

72 (BP). Information should not be supplied in response to a request where the originating cause was the acquisition of stolen or illegally obtained information. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

72 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

73 (BP). A requesting state should provide confirmation of confidentiality to the requested state. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

73 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

74 (MS). A state should not be entitled to receive information if it is unable to provide independent, verifiable evidence that it observes high standards of data protection. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

74 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

75 (BP). For automatic exchange of financial information, the taxpayer should be notified of the proposed exchange in sufficient time to exercise data protection rights. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

75 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

76 (BP). Taxpayers should have a right to request initiation of mutual agreement procedure. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

76 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

77 (MS). Taxpayers should have a right to participate in mutual agreement procedure by being heard and being informed as to the progress of the procedure. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

77 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- Yes
- No

Area 10 - Legislation

Please provide separately (via optr@ibfd.org)

an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

78 (MS). Retrospective tax legislation should only be permitted in limited circumstances which are spelt out in detail. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

78 (BP). Retrospective tax legislation should ideally be banned completely. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

78 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

79 (BP). Public consultation should precede the making of tax policy and tax law. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

79 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- Yes
- No

Area 11 - Revenue practice and guidance

Please provide separately (via optr@ibfd.org)
an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's

legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

80 (MS). Taxpayers should be entitled to access all relevant legal material, comprising legislation, administrative regulations, rulings, manuals and other guidance. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

80 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

81 (MS). Where legal material is available primarily on the internet, arrangements should be made to provide it to those who do not have access to the internet. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

81 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

The appointment system of the Tax Administration is compatible with the principle of good administration. Those over 65 years of age are excluded from the appointment system and have priority in their attention.

82 (MS). Binding rulings should only be published in an anonymised form *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

82 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

83 (MS). Where a taxpayer relies upon published guidance of a revenue authority which subsequently proves to be inaccurate, changes should apply only prospectively. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

83 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

Area 12 - Institutional framework for protecting taxpayers' rights

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

84 (MS). Adoption of a charter or statement of taxpayers' rights should be a minimum standard. *

No changes

Shifted away

Shifted towards

84 (BP). A separate statement of taxpayers' rights under audit should be provided to taxpayers who are audited. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

84 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

85 (BP). A taxpayer advocate or ombudsman should be established to scrutinise the operations of the tax authority, handle specific complaints, and intervene in appropriate cases. Best practice is the establishment of a separate office within the tax authority but independent from normal operations of that authority. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

85 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

With the aim of advancing in the protection of taxpayers' rights, the Tax Ombudsman has published several reports with proposals throughout 2023 and some of these proposals are being taken into account by the Tax Administration, such as the improvement of the appointment system. These reports are available here: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Consejo%20Defensa%20Contribuyente/paginas/consejo%20para%20la%20defensa%20del%20contribuyente.aspx>

86 (BP). The organisational structure for the protection of taxpayers' rights should operate at local level as well as nationally. *

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

86 (S). Summary of relevant facts in 2023

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Google Forms

Annex 1

References:

[BOE-A-2023-5080 Resolución de 6 de febrero de 2023, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023.](#)



Informe sobre el funcionamiento del sistema de cita previa en la Agencia Estatal de Administración Tributaria y propuestas para su mejora

I.- Introducción

Como es sabido, en los últimos tiempos se ha desarrollado en nuestro país un clima contrario al sistema de cita previa en la Administración. Dicho estado de opinión se expresa a través de todos los medios públicos posibles, desde las redes sociales hasta las editoriales de algunos periódicos, llegando a concretarse en peticiones a los grupos políticos para que incorporen la supresión de la cita previa a los programas electorales. Incluso, se sostiene, en ocasiones, que el sistema es contrario a Derecho.

Desde el Consejo para la Defensa del Contribuyente (en adelante, CDC), el debate anterior es muy relevante, por dos razones básicas. En primer lugar, ya que la Administración tributaria y, en particular, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) es la principal o una de las principales prestadoras de servicios de atención al ciudadano, situándose en una cifra aproximada de 5 millones de contribuyentes anuales atendidos con cita, sin perjuicio de otros servicios de información y asistencia que se prestan sin cita previa: Servicios de información y asistencia de atención inmediata: Rec@t, reciente servicio telefónico de llamada entrante, servicios ADI de atención inmediata (Click to call) servicio telefónico de ITB, servicio telefónico de Cita previa, atención de chats, herramientas de asistencia virtual, videoasistencia, informa +, solicitudes de información presentadas por escrito...etc..

En segundo lugar, porque la función del CDC es, precisamente, la tutela de los derechos y garantías de los obligados tributarios. Y lo cierto es que, desde 2016, son frecuentes las quejas que presentan los contribuyentes, relacionadas con la cita previa. Así, tal y como se desprende de las Memorias del CDC, tales quejas han experimentado la siguiente evolución hasta la actualidad:



SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

Quejas vinculadas a la cita previa¹

AÑO	NÚMERO	%
2016	1334	7,80%
2017	1105	12,74%
2018	964	10,91%
2019	685	7,04%
2020	908	10,28%
2021	761	10,16%
2022	894	10,96%

Como puede observarse, estamos ante un porcentaje de quejas que, sin ser muy elevado, permanece estable, a lo largo de los años, en una horquilla situada entre el 8 y el 10 por ciento, aproximadamente.

No obstante, no todas estas quejas constituyen un cuestionamiento del sistema de cita previo, en sí mismo considerado, sino que la mayor parte de las mismas se refieren a deficiencias en su funcionamiento concreto. Las quejas que implican un rechazo del propio sistema es mucho más reducido, como mostramos a continuación.

Quejas contra la obligatoriedad de la cita previa²:

AÑO	NÚMERO	%
2017	269	3,10%
2018	286	3,24%
2019	162	1,67%
2020	83	0,94%
2021	72	0,96%
2022	183	2,24%

Como puede observarse, estamos ante un porcentaje de quejas mucho menor, situado entre el 1 y el 3 por ciento de las presentadas cada año ante el CDC. Siendo esto cierto, también es verdad que parece existir un repunte en 2022, después de tres años en los que se había producido una disminución significativa. En todo caso, habrá que esperar la evolución futura, a fin de verificar si se confirma o no dicha tendencia.

En todo caso, las cifras que acabamos de mostrar revelan que estamos ante uno de los motivos de queja ante el CDC con cierta relevancia cuantitativa, pero sin que pueda afirmarse que estamos ante uno de los principales problemas en las relaciones entre Administración tributaria y contribuyentes.

¹ Se incluyen las quejas relacionadas con la cita previa incluidas bajo la rúbrica de "Asistencia".

² No se incluye 2016, por no disponer de la desagregación de la cifra.



SECRETARIA DE ESTADO DE HACIENDA
CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

Con esta dimensión del problema, no menor, desde el CDC se ha realizado un doble trabajo de análisis relativo a la cita previa, que se recoge en las páginas que siguen a continuación.

En primer lugar, uno de diagnóstico de la situación actual en el marco de actuación de la AEAT, que se extiende a sus aspectos jurídicos –legalidad de la cita previa- y de eficacia del sistema (resultados en cuanto a atención al ciudadano). En esta tarea se ha contado con la estrecha colaboración del Departamento de Gestión Tributaria, así como del Servicio Jurídico de la AEAT, a quienes agradecemos su labor. Podemos adelantar ya, como veremos, que los resultados obtenidos son satisfactorios.

En segundo lugar y partiendo del examen anterior, se formulan propuestas dirigidas a mejorar el sistema de cita previa, a través de excepciones, canales preferentes o mejor gestión del mismo.

II.- Diagnóstico de la situación actual

1.- ¿Es conforme a derecho la cita previa obligatoria?

1.1.- La legalidad de los sistemas de atención al ciudadano depende del cumplimiento de los principios rectores de la actividad administrativa

El sistema de cita previa constituye una forma posible de gestionar la atención presencial a los ciudadanos en las oficinas de la AEAT. La pregunta que debemos realizarnos es si resulta conforme a Derecho su aplicación generalizada, con carácter obligatorio.

Como sistema de gestión, no existe una norma que explícitamente lo contemple, pero tampoco existe una norma que explícitamente lo prohíba. En esta materia, la normativa vigente contempla principios de actuación y, en su caso, derechos y obligaciones, creando así un margen de actuación que permite una adaptación de la actividad administrativa a cada momento y circunstancias.

En este punto, resulta conveniente recordar esos principios, derechos y obligaciones.

Comenzando por nuestro texto constitucional, el artículo 103 de la Constitución Española establece la exigencia de que las Administraciones públicas actúen con eficacia al servicio de los intereses generales, señalando en su apartado primero lo siguiente:

“1. La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.”

A su vez, el art. 9.3 de la misma Constitución Española, garantiza, entre otros principios, el principio de legalidad, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos

Por su parte, en el ámbito administrativo general, el art. 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, recoge los principios generales de actuación de las Administraciones Públicas en los siguientes términos:

“1. Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.”



SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

Deberán respetar en su actuación y relaciones los siguientes principios:

- a) *Servicio efectivo a los ciudadanos.*
- b) *Simplicidad, claridad y proximidad a los ciudadanos.*
- c) *Participación, objetividad y transparencia de la actuación administrativa.*
- d) *Racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión.*
- e) *Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional.*
- f) *Responsabilidad por la gestión pública.*
- g) *Planificación y dirección por objetivos y control de la gestión y evaluación de los resultados de las políticas públicas.*
- h) *Eficacia en el cumplimiento de los objetivos fijados.*
- i) *Economía, suficiencia y adecuación estricta de los medios a los fines institucionales.*
- j) *Eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos.*
- k) *Cooperación, colaboración y coordinación entre las Administraciones Públicas.”*

A los efectos que nos ocupan, son de destacar los principios de servicio efectivo a los ciudadanos, racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión, eficacia en el cumplimiento de los objetivos fijados, economía, suficiencia y adecuación estricta de los medios a los fines institucionales y eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos.

Siguiendo en el ámbito administrativo general, la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPC), contempla en su art. 13.e) el derecho de las personas en sus relaciones con las Administraciones Públicas, a ser tratados con respeto y deferencia por las autoridades y empleados públicos, que habrán de facilitarles el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

Pasando ya al ámbito tributario, conviene destacar el art. 3 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante, LGT), donde se recogen los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario, indicando que:

“2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.”

Y en el plano de los derechos de los obligados tributarios, el artículo 34.1 a) de la LGT recoge como uno de los mismos, el *“derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.”*



SECRETARIA DE ESTADO DE HACIENDA
CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

En este contexto, el art. 62 RD 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, se refiere a la necesaria puesta a disposición por la Administración tributaria de servicios de información y asistencia para facilitar a los obligados tributarios el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos. Todo ello, como desarrollo de las previsiones contenidas en los arts. 85 y ss. de la LGT.

Teniendo en consideración este marco normativo, podemos alcanzar una primera conclusión: ningún sistema de gestión de atención personal a los ciudadanos es en sí mismo acorde o contrario a una norma, sino que será necesario analizar las características y resultados del mismo a efectos de verificar si sirve o no a los principios, derechos y obligaciones contemplados por la normativa. En este estudio será necesario tener en cuenta los posibles escenarios alternativos, esto es, si existe algún otro sistema que de manera clara, objetiva e indiscutible conseguiría mejor tales objetivos, sirviendo también de mejor manera los principios de actuación que la Ley impone a las Administraciones Públicas.

En este sentido, observamos en la normativa que la Administración debe servir a los ciudadanos, lo que en la materia que nos ocupa se traduce en hacer efectivo el derecho a obtener información y asistencia tributarias, pero también observamos que dicho servicio a los ciudadanos debe realizarse de manera eficaz, ágil y eficiente.

El análisis de cualquier sistema de gestión debe realizarse, por tanto, verificando el grado de satisfacción de tales principios que logra tal sistema, tarea que debe realizarse teniendo muy presente el momento histórico en el que nos encontramos. En el ámbito tributario exige tener presentes las crecientes complejidades de la normativa y de las relaciones socio-económicas de los ciudadanos, y también el escenario de limitación de recursos materiales y humanos de las Administraciones Públicas, difícilmente modificable habida cuenta de la permanente demanda de los ciudadanos de reducción de los costes de la burocracia pública.

Por tanto y como conclusión, no existe una respuesta apriorística a la pregunta de si la imposición de la cita previa obligatoria es o no conforme a Derecho. Ello dependerá de los resultados obtenidos en cuanto a la atención al ciudadano y a la eficacia de la actuación administrativa. Siendo así, pasamos a examinar, con las cifras disponibles, los resultados obtenidos con la cita previa en el ámbito de la AEAT.

1.2.- El principio de buena administración no se opone a la cita previa

A nivel europeo, es de sobra conocido el derecho a una buena administración como principio recogido en el art. 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que ha sido incorporado a nuestro ordenamiento a través de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en numerosas sentencias referidas al ámbito tributario.

En determinados foros se ha pretendido configurar un supuesto derecho del ciudadano a ser atendido en cualquier momento por la Administración, como una consecuencia de una “buena administración”. Pero, a la vista de su contenido, resulta obvio que dicho precepto hace referencia a aspectos sustantivos y básicos de todo procedimiento administrativo, no a la labor de asistencia en la que se incardina el sistema de cita previa de la Agencia Tributaria.



SECRETARIA DE ESTADO DE HACIENDA
CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

Y es en este punto en el que conviene diferenciar entre la actividad administrativa de asistencia -información y orientación- al administrado y el inicio de un procedimiento administrativo a instancia de parte. Este último responde a una forma, requisitos y plazos tasados por las leyes de procedimiento y demás normativa aplicable, con los derechos previstos en el art. 53 de la LPC, mientras que la actividad de asistencia es un elemento coadyuvador y periférico del propio procedimiento, cuyo objeto es ayudar y asistir al administrado, mediante la correspondiente labor de asesoramiento en la iniciación o en el desarrollo del mismo.

En este sentido, la cita previa, cuyo objeto es el señalado, no debe considerarse como un “trámite más” del procedimiento administrativo, cuya novación estaría sometida al principio de reserva de ley, ex art 1.2 LPC. Ni siquiera puede considerarse como una forma de inicio del procedimiento, aunque pueda dar lugar a una posterior iniciación, que se realizará por el cauce correspondiente, pero cuya existencia y regulación no se sujeta a las normas del procedimiento administrativo en el ámbito de la AEAT.

De acuerdo con lo anterior, y con independencia de la mayor o menor disponibilidad de “citas previas” o de su celeridad, queda siempre expedita la posibilidad de que el administrado, en el ámbito de la AEAT, y cuando lo que realmente pretenda sea la realización de un acto puramente procedimental, inicie el procedimiento por el cauce de sede electrónica o mediante la presentación de la documentación en el registro correspondiente o el común (art. 16.4 de la LPC).

El servicio de cita previa, en definitiva, y en el ámbito analizado, se acerca más a la actividad prestacional de la Administración; que, si bien constituye un deber para la Administración, su configuración, extensión, forma y límites tiene que ser desarrollada por dicha Administración, pues es a ella a la que corresponde balancear y equilibrar la coexistencia de los principios de eficiencia y eficacia en la asignación de los recursos humanos y materiales con la efectividad de los derechos y garantías de los ciudadanos. Tal juicio no puede dejarse al arbitrio de cada ciudadano particular, pues esto afectaría y podría perjudicar al ejercicio de los derechos de los demás, dada la limitación de medios y recursos públicos, en el sentido explicado. Lo mismo ocurre con el resto de la actividad prestacional y asistencial ordinaria de la Administración, como la sanitaria o la educativa, en la que la extensión, forma y contenido de tales derechos, incluidos horario y disponibilidad del personal docente o sanitario, no lo decide cada ciudadano beneficiario, sino la Administración, atendiendo siempre al equilibrio mencionado.

Como señala la STS Nº 418/2021, de 23 de marzo (RJ 2021\1282): *“A tal respecto, es menester recordar, una vez más, que no hay un interés general superior, en el orden constitucional, al de que la ley se cumpla (arts. 9.1; 9.3 y 103.1; del mismo modo que el interés general o público pertenece y beneficia a los ciudadanos, no a la Administración como organización servicial que lo gestiona -lo debe gestionar”*. En los mismos términos, la STS 412/2021, de la misma fecha (RJ 2021\1385). Es decir, si bien el interés general pertenece al ciudadano, es la Administración la que lo debe gestionar, y gestionar significa encontrar la adecuada ponderación entre medios y necesidades.

El sistema de cita previa de la AEAT encuentra precisamente su fundamento en ese interés general de prestar un adecuado servicio a los ciudadanos con un horario lo suficientemente amplio para evitar provocar un menoscabo en la prestación del servicio y conseguir una adecuada diligencia en su prestación, teniendo en cuenta su sostenibilidad, lo que implica hacer un juicio de equilibrio entre un servicio de asistencia efectivo y la disponibilidad de recursos materiales y humanos que lo pueda hacer posible para todos los ciudadanos.



2.- Los resultados obtenidos con la cita previa en el ámbito de la AEAT

2.1.- Nacimiento y características del sistema de cita previa en la AEAT

Desde un punto de vista histórico, el establecimiento de un sistema de cita previa no constituye una novedad, sino que se trata de una pauta consolidada y tradicional de la AEAT. Por ello, merece la pena, como paso previo a la exposición de sus resultados, relatar cómo se ha desarrollado en el tiempo la implantación del sistema de cita previa, así como realizar una descripción del mismo en su configuración actual.

Cabe destacar su establecimiento en el marco de los servicios de ayuda para la confección de la declaración de la Renta. Debe recordarse que, en los primeros años, para confeccionar una declaración, era necesario madrugar, hacer colas interminables sin seguridad de ser atendido, coger número, o bien llamar a un número teléfono diferente según la provincia de atención para obtener cita previa. Dicha situación no era satisfactoria, por lo que en 1997 se crea el servicio telefónico de cita previa para confeccionar las declaraciones de Renta en las oficinas, prestado desde plataformas telefónicas de gestión externa y centralizadamente a través de un único número de teléfono 901 22 33 44.

Posteriormente, con el objetivo de mejorar la atención al contribuyente, evitando esperas innecesarias, en el marco del Plan Estratégico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria 2013-2015, se incluyó como medida el establecimiento de una cita previa general que permitiese que todos los servicios de la Administración se pudieran prestar mediante dicho sistema.

El uso de este sistema de cita previa se inició en el año 2013 con una experiencia piloto que comprendió varios servicios. Siendo positivos los resultados iniciales, en 2014 se desarrollaron nuevas pruebas piloto, pero ya de un nuevo sistema de cita previa generalizada, cuyo proceso de implantación definitiva se estableció en enero de 2015, ampliando el catálogo de servicios y fijando criterios homogéneos de actuación.

La idea fundamental de este sistema de atención al contribuyente es permitir que el ciudadano pueda elegir el día y la hora que mejor se acomode a sus disponibilidades para efectuar su consulta o su trámite ante la Administración, permitiéndole la racionalización de su tiempo, mediante una significativa reducción del tiempo medio que debe aguardar en las oficinas, eliminando colas y esperas indeseadas.

La cita previa puede solicitarse presencialmente, por Internet o por teléfono. En estos dos últimos casos, el sistema envía, si así lo desea el contribuyente, un correo electrónico o un SMS recordando la cita.

Este esquema general se completa con un conjunto de actuaciones que, por su naturaleza, es posible realizar sin necesidad de contar con cita previa, saber:

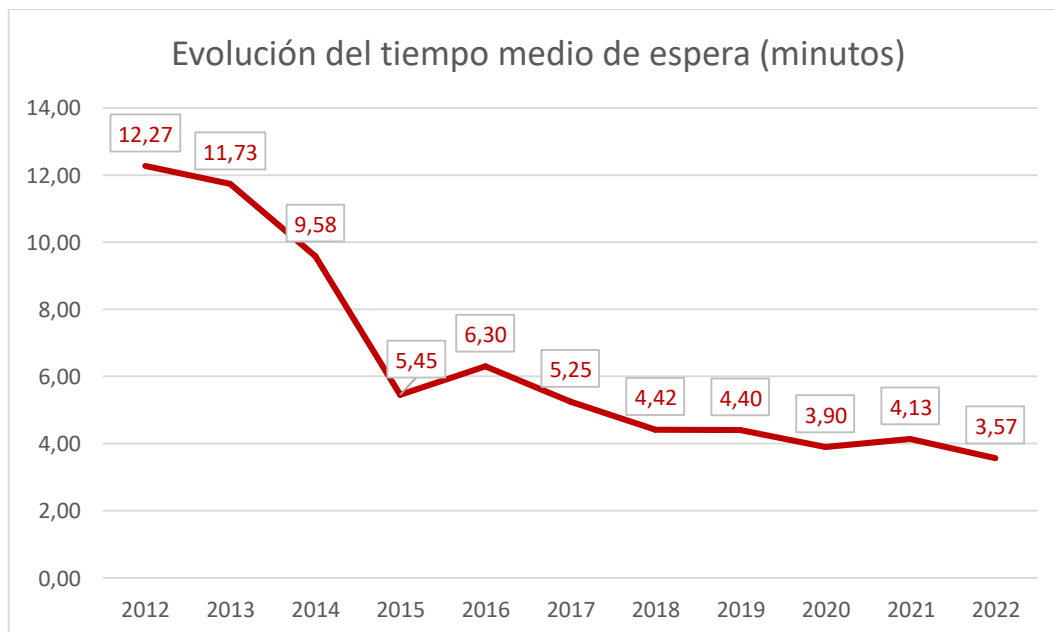
- Registro, presentación de quejas y/o sugerencias.
- Obtención de cartas de pago.
- Recepción de notificaciones.
- Obtención NIF de personas físicas.



Asimismo, de acuerdo con la Orden PCM/466/2022, de 25 de mayo de 2022, se atenderá sin cita a los mayores de 65 años que lo soliciten, a los que se procurará atender en el día, salvo que no resulte posible debido a la configuración del servicio, en cuyo caso se les ofrecerá la primera cita disponible para poder ser atendidos. En este mismo sentido, a las personas afectadas por la brecha digital se les proporcionará una cita en el servicio que requieran, el primer día que se encuentre disponible.

2.2.- Resultados del sistema de cita previa de la AEAT.

La cita previa se ha configurado como un servicio que beneficia a los contribuyentes, tal y como muestran los resultados que ofrecemos a continuación. La experiencia ha demostrado que con este sistema se organiza más eficientemente la atención al público, reduciéndose enormemente los tiempos de espera en las oficinas de la AEAT y manteniéndose, e incluso incrementándose, la calidad en la atención.



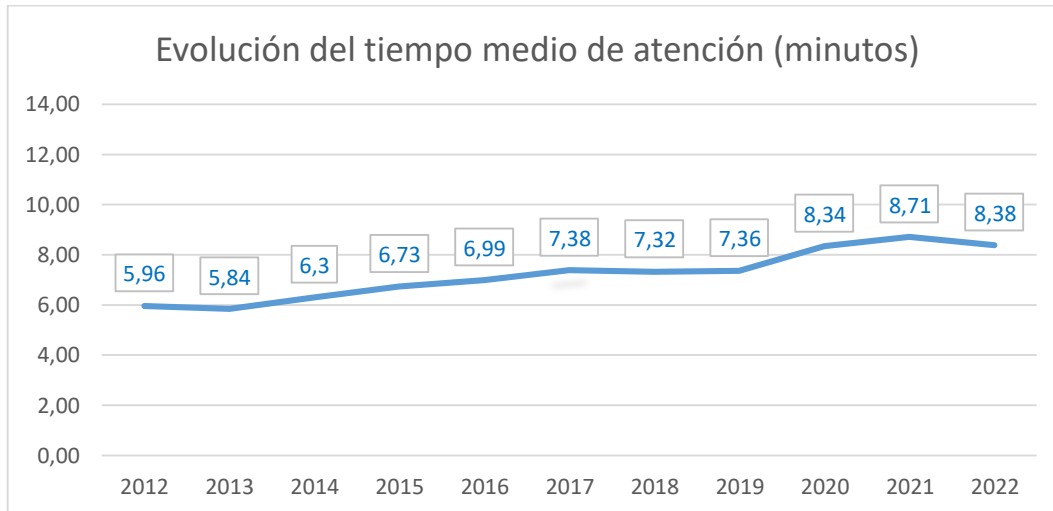
El tiempo medio de espera para ser atendido experimenta una drástica reducción con la implantación de la cita previa (recordemos que comienza con experiencias piloto en 2013 y 2014 y se implanta definitivamente en 2015), siendo el tiempo de espera actual (año 2022) de 3,57 minutos, frente a los 12,27 minutos del año 2012, en el que todavía no existía el sistema de cita previa.

Esto supone que el contribuyente que hoy es atendido ahorra alrededor de ocho minutos y medio de espera en comparación con la misma atención que hubiese recibido antes de la implantación de la cita previa, lo que individualmente puede considerarse como un dato no relevante, pero en conjunto sí lo es, teniendo en cuenta que, habiendo atendido a más de 5 millones de contribuyentes en 2022, la reducción de los tiempos de espera ha representado en ese año un ahorro en torno a 700.000 horas.



SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

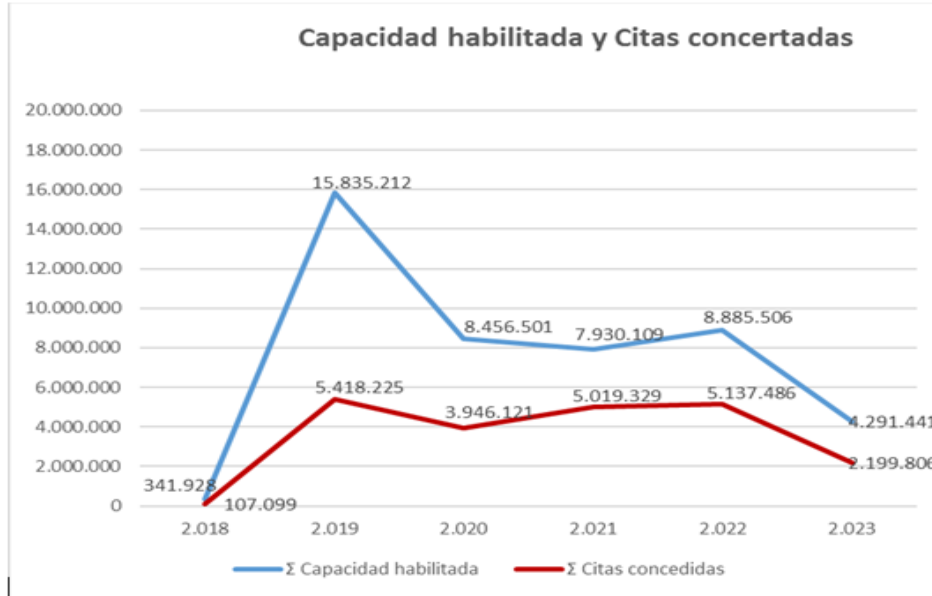
Además, el tiempo medio de atención con cita es superior en casi dos minutos al tiempo de atención sin cita (8,38 minutos en 2022 frente a los 5,96 minutos en 2012), lo que evidencia que el establecimiento de un servicio de cita previa no va en detrimento de la calidad de los servicios de atención prestados al ciudadano; todo lo contrario, este sistema permite dedicar un mayor tiempo de atención.



Los datos anteriores encuentran también explicación en el hecho de que el modelo de cita previa permite conocer el motivo de la visita del contribuyente. De esta forma, el contribuyente recibe una atención más ajustada a sus necesidades y la AEAT puede dimensionar adecuadamente sus servicios en función de los repuntes temporales que pueda prever en otras labores en cada una de las oficinas.

También conviene añadir que el sistema de cita previa permite que la atención se produzca de manera más tranquila, pues tanto el funcionario como el ciudadano evitan la presión del resto de personas de la sala que esperan ser atendidas, ya que las salas de espera están perfectamente dimensionadas y la atención al público es homogénea durante toda la jornada.

Por otra parte, es de destacar que el volumen de citas ofrecidas por la AEAT a los contribuyentes es superior al volumen demandado por los mismos, medido este último en citas finalmente concertadas.



Por último, en el año 2022 el 75 % de las citas concertadas fueron atendidas en menos de 7 días desde la fecha de solicitud, sin perjuicio de lo cual, en el marco del nuevo modelo de información y asistencia de la AEAT se ha asumido un compromiso reforzado para intentar ofrecer cita en los principales servicios en tiempos aún más reducidos que los que se vienen proporcionando y para conseguirlo se ha incluido dicho compromiso dentro de la maqueta de objetivos de la Agencia para este año 2023.





SECRETARIA DE ESTADO DE HACIENDA
CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

Mención especial merece el papel que el sistema de cita previa desempeñó durante la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

Para el cumplimiento de las medidas adoptadas por las autoridades sanitarias, la AEAT se vio en la necesidad de poner en marcha un nuevo planteamiento de atención y asistencia al contribuyente. De esta forma, con los recursos disponibles y en una situación de excepcionalidad sin precedentes adaptó el servicio de cita previa realizando los oportunos ajustes para ofrecer el mayor número de citas, si bien, atendiendo a la capacidad de las oficinas y al cumplimiento de las medidas de seguridad, en cuanto aforo, que la situación sanitaria exigía.

Por tanto, la experiencia que la AEAT ya atesoraba en la gestión de un sistema de cita previa sirvió al propósito de mantener una atención adecuada al público en un momento tan delicado y excepcional como el de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

3.- Conclusiones.

Como se deduce del marco normativo, el legislador impone a las Administraciones Públicas un deber de servicio al ciudadano, pero, consciente de las disponibilidades presupuestarias de este país, impone eficiencia en la prestación de los servicios, que es demandada también por el común de los ciudadanos.

Por consiguiente, toda forma de organización de los servicios públicos debe cumplir a la vez con unos estándares de calidad y de eficiencia adecuados. En el momento en el que nos encontramos, con una demanda creciente de servicios de información y asistencia tributarias, habida cuenta de la complejidad de la normativa y de las relaciones socio-económicas, el servicio de cita previa se revela como el más adecuado para organizar la atención personal, pues la experiencia acumulada y los resultados obtenidos demuestran que es el sistema que mayor equilibrio consigue entre calidad y eficiencia.

Así, el sistema de cita previa contribuye decisivamente a la reducción de los costes de gestión, es decir, a un mejor empleo de los fondos públicos, y, asimismo, aporta facilidades a los ciudadanos en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones, ahorrando tiempo, desplazamientos y otras molestias innecesarias.

Además, el sistema se configura previendo ciertas excepciones, en atención a la naturaleza de determinados trámites o a las condiciones personales de los ciudadanos.

La eliminación absoluta de la cita previa, tal como se plantea en determinados foros, no constituye hoy en día una alternativa razonable ni es una consecuencia del marco normativo en vigor. La norma exige un servicio efectivo y proximidad a los ciudadanos, pero también agilidad y eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos, lo que se consigue mediante un adecuado equilibrio con el sistema de cita previa hoy en día institucionalizado.

En un contexto histórico como el actual la atención personal a los ciudadanos debe ser organizada de alguna forma, para evitar situaciones caóticas que en muy poco tiempo desembocarían en la imposibilidad de prestar un servicio de calidad.

Con una eliminación total de la cita previa la atención personal se encontraría abocada a un sistema de autogestión por parte de los propios ciudadanos, que decidirían libremente los días y horas a los que acudir a las oficinas, se encargarían de ordenar los turnos en la cola de cada servicio o tendrían que asumir volver otro día u hora, o incluso hacer una nueva cola, si por cualquier motivo el servicio que demandan no está disponible en la oficina, mostrador o momento elegidos.



En definitiva, nos encontraríamos con un sistema más propio de siglos pasados que del siglo XXI, con importantes inconvenientes que todavía hoy es posible recordar.

III.- Propuesta de mejora del sistema de cita previa

A pesar de que, como hemos visto, los resultados obtenidos por el sistema de cita previa son muy satisfactorios, aquél es susceptible de mejora, como sucede siempre en cualquier sistema de organización. A juicio del Consejo, tales mejoras pueden conseguirse a través de las siguientes medidas:

En primer lugar, se debe mejorar la explotación de la capacidad habilitada de citas que, como hemos visto, es superior a la demanda. Ello permitirá la reducción de “tiempos muertos”, realizando una asignación más eficiente de citas y reduciendo los plazos de espera. Se trata de una mejora de la nueva aplicación de cita previa que se encuentra en fase de desarrollo informático y que consiste en generar “Canales de atención telefónicos inmediatos (Click to call)” que se ofrecerían en la aplicación de cita previa cuando hubiese operadores disponibles (operadores sin cita concertada que atender).

En segundo lugar, debería realizarse un estudio dirigido a detectar nuevos trámites, adicionales a los ya existentes, que deban ser calificados como “urgentes”, al objeto de excluirlos del sistema de cita previa. Se trata de una medida que ya está en marcha por parte de la Agencia Tributaria con la finalidad de ordenar la entrada de público en las distintas oficinas de la AEAT, así como, el objetivo de dar un servicio cada vez de más calidad a los ciudadanos.

En tercer lugar, debe realizarse una campaña de difusión de la atención disponible para las personas excluidas del sistema de cita previa, como son los mayores de 65 años. Estas excepciones de carácter subjetivo son muy relevantes, pero sólo serán operativas en la medida en que los contribuyentes las conozcan y utilicen.

Dichas actuaciones de difusión, además, ya se encuentran en marcha. Como es sabido, el 19 de diciembre de 2022 se firmó un Protocolo General de actuación entre la AEAT y la Plataforma de Mayores y Pensionistas (PMP), cuyo objeto es establecer las pautas básicas para la asistencia a las personas mayores en el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones de carácter tributario. Entre las actuaciones a realizar, la PMP facilitará a la Agencia Tributaria en sus publicaciones espacios no publicitarios para dar a conocer las actuaciones de información y asistencia puestas en marcha.

Además, está previsto por parte de la Agencia Tributaria la elaboración de una carta de servicios que se pondrá a disposición de los contribuyentes en la sede electrónica, en la app y en las oficinas de la Agencia Tributaria. En dicha carta de servicios se incluirán todos los de información y asistencia prestados por el personal de la Agencia Tributaria y aquéllos que, en su caso, se presten por entidades externas como los servicios de Información Tributaria Básica y obtención de cita previa telefónica.

Finalmente, debería cumplirse el compromiso asumido en el Código de Buenas Prácticas de asesores fiscales y profesionales tributarios, consistente en la implantación de un canal prioritario de citas para los profesionales que lo hayan suscrito.



SECRETARIA DE ESTADO DE HACIENDA
CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

Esta es una mejora de la nueva aplicación de cita previa que se encuentra en fase de desarrollo informático y que formaría parte del nuevo modelo de información y asistencia integral, integrado y multicanal que se refleja en la Adenda 2023 al Plan estratégico 2020-2023 de la AEAT, que exige el establecimiento de nuevos servicios de atención telefónica, la potenciación de otros canales de comunicación y el desarrollo de la sede electrónica en la que se deben unificar todos los canales de acceso a la Agencia.



Roj: **STSJ GAL 7835/2023 - ECLI:ES:TSJGAL:2023:7835**

Id Cendoj: **15030330042023100693**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Coruña (A)**

Sección: **4**

Fecha: **28/11/2023**

Nº de Recurso: **15081/2023**

Nº de Resolución: **709/2023**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA DOLORES RIVERA FRADE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4

A CORUÑA

SENTENCIA : 00709/2023

-

Equipo/usuario: Pb

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

Correo electrónico: sala4.contenciosoadministrativo.tsxg@xustiza.gal

N.I.G: 15030 33 3 2023 0000080

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015081 /2023 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. Eliseo

ABOGADO NADIA VASSALLO

PROCURADOR D./D^a. MARTA DIAZ AMOR

Contra D./D^a. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./D^a.

PONENTE: D.^a MARIA DOLORES RIVERA FRADE

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./D.^a

D.^a MARIA DOLORES RIVERA FRADE - Presidenta.

D. JUAN SELLÉS FERREIRO

D. FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

D.^a MARÍA PÉREZ PLIEGO

D.^a MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

En A CORUÑA, a veintiocho de noviembre de dos mil veintitrés.

En el recurso contencioso-administrativo número 15081/2023 interpuesto por D. Eliseo , representado por la procuradora D.ª MARTA DIAZ AMOR, bajo la dirección letrada de D.ª NADIA VASSALLO, contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 21 de octubre de 2022 que desestima reclamación económico-administrativa número NUM000 y acumuladas, promovidas contra el acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia de la AEAT, que confirma la imposición de sanciones por infracción tributaria, relativa al IRPF ejercicios 2014, 2015 y 2016.

Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representada por el ABOGADO DEL ESTADO.

Es ponente la Ilma. Sra. Dña. MARIA DOLORES RIVERA FRADE, quien expresa el parecer del Tribunal.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

SEGUNDO.- Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

TERCERO.- Habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

CUARTO.- En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo 72.681,08 €.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO .- Objetodel recurso contencioso-administrativo:

Don Eliseo interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 21 de octubre de 2022 que desestima reclamación económico-administrativa número NUM000 y acumuladas, promovidas contra el acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia de la AEAT, que confirma la imposición de sanciones por infracción tributaria, relativa al IRPF ejercicios 2014, 2015 y 2016.

La impugnación presentada por el actor se dirige frente a la sanción efectiva de 72.681 €, y a ingresar de 54.510,80 €, impuesta al recurrente por la infracción del artículo 191.1 LGT, al dejar de ingresar en los plazos establecidos reglamentariamente los importes de 183.792,53 €, 11.828,10 € y 12.039,60 € en los ejercicios 2014, 2015 y 2016 respectivamente, al declarar incorrectamente las ganancias patrimoniales incluidas en las autoliquidaciones IRPF presentadas, derivadas de la venta de participaciones de la entidad EXPORGONDO SL de las que era titular el obligado tributario junto con su esposa.

Como motivo en base al cual se insta la anulación del acuerdo sancionador, el actor alega la ausencia del elemento subjetivo del tipo, considerando que la sanción impuesta no cumple las mínimas exigencias de motivación, faltando la prueba de la culpabilidad.

SEGUNDO.- Sobre la culpabilidad como elemento subjetivo necesario para imponer una sanción administrativa:

La culpabilidad se configura como un elemento fundamental de toda infracción tributaria, pues la responsabilidad no es objetiva, de modo que siempre ha de concurrir el elemento subjetivo, aunque lo satisfaga la mera negligencia y compete a la Administración motivar su existencia.

En la sentencia de 22 de diciembre de 2016 (ECLI:ES:TS:2016: 5554- Recurso 348/2016), el Tribunal Supremo, sostiene que:

"...es adecuada la afirmación de que la normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.



Se adecua a nuestra jurisprudencia la afirmación de la sentencia impugnada de que "debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere" ...En lo que aquí interesa, la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 afirma que "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable"... No cabe ... concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del art. 25 CE, ... es imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas -aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida- si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable... La referencia a la falta de concurrencia de causas de exoneración de la culpabilidad no es suficiente para cumplir con el requisito de motivación del elemento subjetivo de la infracción que derivan... la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente".

En el presente caso, la sanción recurrida trae causa en un expediente de regularización que ha tenido por objeto comprobar la correcta tributación de las operaciones de transmisión de participaciones sociales y escisión parcial documentadas en escrituras públicas de fecha 16/05/2014: venta de participaciones de la entidad EXPORGONDO SL, de las que el actor y su esposa eran titulares al 50 %.

La venta de estas participaciones ha pasado por varias operaciones complejas, que desembocaron en un reparto del patrimonio común de ambos cónyuges, de manera que la esposa pasó a ser la socia única de EXPORGONDO SL, entidad de cuyo patrimonio social salieron diversos terrenos de naturaleza rústica, y una explotación de ganado porcino. Y el esposo, aquí recurrente, pasó a ser socio único de una nueva sociedad, a la que se traspasó la titularidad de bienes que antes integraban el patrimonio social de EXPORGONDO SL (explotación de ganado porcino, y terrenos de naturaleza rústica), entre otros bienes.

Para llegar a este resultado, se llevaron a cabo simultáneamente dos operaciones traslativas de participaciones sociales, la primera, la transmisión de participaciones sociales de EXPORGONDO SL con precio aplazado, y la segunda, la transmisión de participaciones sociales de EXPORGONDO SL mediante operación de escisión parcial, en virtud de la cual se escindió una parte de su patrimonio social que constituía una rama de su actividad. La rama de la actividad escindida se transmitió a la entidad VIOPIGS SUAREZ SL, la cual amplió su capital social mediante la emisión de otras tantas participaciones de un euro de valor nominal, que fueron atribuidas en su totalidad al aquí recurrente, socio único de la citada empresa, como contraprestación a la entrega de las participaciones de EXPORGONDO SL. Parte de las participaciones que el actor tenía en EXPORGONDO SL las había adquirido en una operación de ampliación de capital con cargo a reservas, que tuvo lugar el día 26 de marzo de 2014 mediante la emisión de nuevas participaciones que se atribuyeron sin coste alguno a sus socios y por partes iguales.

La regularización practicada consistió, entre otros extremos, en negar la aplicación del régimen especial FEAC, al que se habían acogido los esposos en la operación de escisión parcial. Y en cuanto a la declaración de las ganancias patrimoniales la Inspección tributaria consideró correctos alguno de los importes autoliquidados, pero no otros, en los que apreció dos incorrecciones, la que afecta al valor de adquisición por el nominal de las participaciones, pues según la inspección se trata de acciones liberadas obtenidas sin coste alguno en operación de ampliación de capital con cargo a reservas. Y la que afecta al periodo de generación, pues las ganancias se declararon como generadas en menos de un año, cuando las participaciones liberadas mantienen la fecha de adquisición de aquellas que dan derecho a su adjudicación, en este caso los años 1997 y 1998.

El actor aceptó la regularización practicada y firmó de conformidad con ella. Pero esta actuación no equivale a una aceptación de la culpabilidad de su conducta, ni por tanto que merezca un reproche sancionador,



pues junto a la acción o conducta infractora (elemento objetivo) debe de concurrir el elemento subjetivo (culpabilidad).

No es la inexistencia de ocultación, tal como se refleja en el acta de conformidad, la que pueda eliminar todo atisbo de culpabilidad en la conducta del actor, pues la ausencia de ocultación determinaría tan solo, en casos como el presente, la calificación de la conducta como más grave. Pero sí el resto de las circunstancias concurrentes, que acarrear serias dudas sobre el elemento subjetivo de la conducta infractora, dudas que en materia sancionadora se debe de despejar a favor del sancionado.

En el acuerdo sancionador se dice que *es evidente que las conductas examinadas, en la medida en que representan un quebrantamiento de la normativa fiscal vigente con resultado perjudicial para la Hacienda Pública, ponen en evidencia la concurrencia, en relación con las mismas, de una cierta negligencia merecedora del reproche en que consiste la sanción.*

La aceptación de este tipo de argumentos equivaldría a sancionar comportamientos por el solo hecho de implicar un incumplimiento de las normas, y un incumplimiento de las obligaciones fiscales. En materia sancionadora se exige algo más, la existencia del elemento subjetivo sancionador. Y en el presente caso existen datos que permiten dudar del ánimo o voluntariedad infractora en el comportamiento del recurrente, y no solo por el hecho de que en el seno del procedimiento tributario se levantaron actas de conformidad, sino por la complejidad de las operaciones ejecutadas, pues, aunque la norma fiscal sea clara en cuanto a la imputación temporal de las ganancias, el propio abogado del Estado admite " *quizás podría haber cierta discusión*" en el marco de la cuantificación de la ganancia. Y si esa *discusión* no ha impedido practicar la regularización -aceptada por el obligado tributario-, sí ha de servir como un elemento que diluye el elemento subjetivo de su conducta. La máxima según la cual la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento (artículo 6.1 Código civil), que cita el abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda, es plenamente operativa a efectos de practicar una regularización tributaria que implique el cumplimiento de la norma fiscal. Cuestión distinta es que esa actuación merezca un reproche sancionador. Y es que el análisis de este aspecto debe de hacerse bajo los principios que rigen en el ejercicio de la potestad sancionadora, entre los que aquí destaca el principio de culpabilidad invocado por la parte recurrente.

A reglón seguido el abogado del Estado admite la complejidad de las operaciones en las que ha participado el actor, pero resta importancia a este dato en base a que el obligado tributario ha contado con asistencia de representantes y colaboradores, según dice desprenderse de la autoliquidación del IRPF del ejercicio 2014. Con estos argumentos pretende responder a las alegaciones que hace la parte actora en su escrito de demanda, alegando que sus conocimientos tributarios son limitados. Ello entronca con lo que se conoce como "derecho al error" (el *droit à l'erreur* del derecho francés), que no ha pasado desapercibido para el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la "Propuesta 3/2022, sobre la incorporación del derecho al error al Ordenamiento tributario español", sobre todo teniendo en cuenta la generalización del régimen de autoliquidaciones como expresión del traspaso de la responsabilidad de aplicación de los tributos de la Administración, según señala el Consejo. Y aunque esa propuesta todavía no ha tenido reflejo en la LGT, quizá se haya iniciado un camino que conduzca a evitar sanciones por incumplimientos involuntarios de las normas fiscales.

Con lo que se acaba de decir, se quiere llamar la atención de que la complejidad de las normas y de los procedimientos, al que quedaría vinculada la regulación de aquel derecho, opera como factor a tener en cuenta a la hora de valorar la culpabilidad del obligado tributario; y al mismo tiempo llamar la atención de que el necesario análisis del elemento de culpabilidad no desaparece, sino que se mantiene en toda su extensión, cuando el obligado tributario cuenta con la asistencia de asesores en las gestiones de naturaleza fiscal.

Por lo expuesto, el recurso ha de ser estimado, y la sanción anulada.

TERCERO.- Imposición de costas:

Dispone el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 11 de octubre, que, en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. En los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, las imponga a una de ellas por haber sostenido su acción o interpuesto el recurso con mala fe o temeridad. No se aprecian circunstancias en el presente caso que conlleven la utilización de la referida facultad.

Las dudas generadas en el análisis y solución de la cuestión litigiosa, impiden hacer un pronunciamiento en materia de costas.



Por todo ello,

FALLAMOS: Que debemos **estimar y estimamos el recurso con tencioso-administrativo** interpuesto por Don Eliseo contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 21 de octubre de 2022 que desestima reclamación económico-administrativa número NUM000 y acumuladas, promovidas contra el acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia de la AEAT, que confirma la imposición de sanciones por infracción tributaria, relativa al IRPF ejercicios 2014, 2015 y 2016.

En consecuencia, **anulamos los actos impugnados.**

Sin imposición de costas.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Si el recurso de casación se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma, el recurso se interpondrá ante la Sección especial de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, prevista en el artículo 86.3 LJCA.

En ambos casos, el recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, y se hará en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).

Así se acuerda y firma.



Roj: **STS 217/2023 - ECLI:ES:TS:2023:217**

Id Cendoj: **28079130022023100020**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **20/01/2023**

Nº de Recurso: **1467/2021**

Nº de Resolución: **50/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 14425/2020,**
ATS 77/2022,
STS 217/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 50/2023

Fecha de sentencia: 20/01/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1467/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 17/01/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1467/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 50/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 20 de enero de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1467/2021, interpuesto por la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS), representada y defendida por la letrada de la Administración de la Seguridad Social, contra la sentencia dictada el 16 de diciembre de 2020 por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ("TSJM"), en el recurso de apelación núm. 532/2019.

Ha sido parte recurrida la Comunidad de Madrid, representada y defendida por la letrada de la Comunidad de Madrid y el Ayuntamiento de Madrid, representado y defendido por la letrada del Ayuntamiento de Madrid.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia núm. 672/2020 de 16 de diciembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJM, que estimó el recurso de apelación núm. 532/2019, interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Madrid contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Madrid, de 12 de abril de 2019 (procedimiento 441/2018), estimatoria del recurso interpuesto por la TGSS contra la resolución del Ayuntamiento de Madrid de 27 de julio de 2018, que acuerda la publicación del listado de deudores de la Hacienda Pública municipal por deudas o sanciones tributarias en periodo ejecutivo que no se encuentren aplazadas o suspendidas cuyo importe supera 1.000.000,00 euros a fecha 31 de diciembre de 2017, incluyendo a la TGSS, por los conceptos Impuesto sobre bienes inmuebles ("IBI") y tasa por recogida de residuos sólidos urbanos de los inmuebles transferidos a la Comunidad de Madrid.

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. La letrada de la Administración de la Seguridad Social, en representación de la Tesorería General de la Seguridad Social, mediante escrito de 8 de enero de 2021 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 16 de diciembre de 2020.

El TSJM tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 22 de febrero de 2021, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 19 de enero de 2022, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

Primero. Determinar si procede la inclusión en la lista comprensiva de deudores a la Hacienda Pública por incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, en el supuesto de que las deudas o sanciones tributarias que originen tal inclusión no sean firmes, al encontrarse impugnadas en sede judicial.

Segundo. Esclarecer qué procedimiento ha de seguir el interesado que pretenda impugnar su inclusión en la relación definitiva de deudores a la Hacienda pública por incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, y si la impugnación abarca únicamente errores materiales o, por el contrario, alcanza igualmente a cuestiones de índole jurídica.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación el artículo 95 Bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en conexión con el artículo 12 de la propia Ley.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). La letrada de la Administración de la Seguridad Social, en representación de la Tesorería General de la Seguridad Social, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 10 de marzo de 2021, que observa los requisitos legales.



Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación del artículo 95 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre, introducido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, "BOE" núm. 227, de 22 de septiembre, en su redacción vigente a 27 de julio de 2018 -fecha de la resolución impugnada por la que se acuerda la publicación del listado de deudores de 2017-, artículo posteriormente modificado por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal y de trasposición de la Directiva 2016/1164 sobre Normas contra las prácticas de elusión fiscal, "BOE" núm. 164, de 10 de julio.

Aduce que el objeto del recurso es revisar la incorporación de la TGSS en el citado listado de deudores relevantes de la Hacienda Pública municipal, en relación con las obligaciones tributarias correspondientes a IBI y otros tributos referidos a los inmuebles titularidad de la TGSS y adscritos a la Comunidad Autónoma de Madrid en virtud del Real Decreto 1479/2001, de 27 de diciembre, de traspaso de funciones y servicios del INSALUD, "BOE" núm. 311, de 28 de diciembre, sin haber sido abonados por esta.

Mantiene que las comunidades autónomas son las únicas obligadas al pago del IBI y demás tributos de la Hacienda pública municipal de estos inmuebles. Sin embargo, el Ayuntamiento de Madrid emitió liquidaciones de 132 inmuebles titularidad de la TGSS y adscritos a los servicios sanitarios madrileños y cuya obligación de pago reconoce la propia Comunidad de Madrid, encontrándose en suspenso la ejecutividad de las liquidaciones giradas a la TGSS desde el momento que fueron impugnadas, apuntando, además, que el patrimonio de la Seguridad Social es inembargable por disposición legal, ex artículo 108 de la Ley General de la Seguridad Social, aprobada por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social ("TRLGSS"), "BOE" núm. 261, de 31 de octubre, al disponer que ningún tribunal ni autoridad administrativa puede decretar o despachar ejecución contra sus bienes y derechos.

Afirma que el propio Ayuntamiento reconoce en los procedimientos tributarios pendientes tener suspendido el pago a la Comunidad Autónoma hasta la resolución definitiva de la cuestión de fondo.

Apunta que se cuestionó en vía administrativa, primero, y luego en sede judicial, la liquidación del impuesto por no reunir la TGSS la condición de deudor al no ser el obligado al pago, lo que califica "como primer requisito o premisa exigido para la inclusión en el listado de deudores, de acuerdo con el art. 95 bis LGT".

Se trata de dilucidar si las previsiones del apartado 1 del art. 95 bis cuando refiere "No se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas", en relación con las del apartado 4 "Las alegaciones habrán de referirse exclusivamente a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos en relación con los requisitos señalados en el apartado 1", debe entenderse que al estar la liquidación practicada pendiente de revisión judicial y por tanto en suspenso, no pueden tomarse en cuenta tales deudas, de lo que resulta la nulidad del decreto. Indica que, además, a fecha de la formación del listado (mayo de 2017) las liquidaciones habían sido decretadas nulas por resolución judicial, pese a mantenerse el recurso por el Ayuntamiento.

El art. 95 bis LGT, en su objetivo, se refiere en todo momento al listado comprensivo de deudores afectados, es decir, al listado de obligados al pago que no han regularizado ni aplazado sus deudas a tal fecha, y siempre que su procedimiento de liquidación no esté en suspenso.

Considera que, en caso de liquidación de la obligación tributaria vinculada a delito (art. 250.2 LGT), debe trasladarse la parte de culpa al Ministerio Fiscal, quedando el procedimiento suspendido, una vez liquidada la deuda (art. 253 LGT) o sin liquidación (en los supuestos del art. 251.2 LGT).

De manera que el art. 95 bis LGT recoge expresamente la previsión, a efectos de las publicaciones de deudores, que "[n]o se incluirán deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas", en referencia justamente a las deudas vinculadas a delito y pendientes del correspondiente proceso penal. A partir de lo expresado, deduce como una primera conclusión, que la interpretación de los términos del art. 95 bis LGT no puede hacer de peor condición al deudor cuya deuda está en suspenso por recurrida en el procedimiento ordinario del que deriva la deuda ante la jurisdicción contencioso administrativa (art. 250.3 LGT), frente al deudor investigado en un procedimiento penal por estar su deuda vinculada a un posible delito contra la Hacienda Pública, exonerado este de publicidad al quedar el procedimiento liquidatorio y sancionador en suspenso tras su remisión a la Fiscalía para su instrucción.

Asimismo, sostiene que el listado de deudores solo puede venir referido a liquidaciones firmes en vía administrativa, pues la interposición de recurso -según apunta- (reposición o reclamación económico-administrativa) suspende automáticamente su ejecutividad (arts. 224 y 233 LGT). Enfatiza que solo frente a



liquidaciones firmes cabe invocar las causas propias del apremio, errores materiales, de hecho, o aritméticos (en este sentido, la norma sí guardaría coherencia).

Insiste en que al tiempo de dictarse el listado (Decreto de 24 de mayo de 2017 del delegado del Área de Gobierno de Economía y Hacienda del Ayuntamiento de Madrid), ya se había negado el TSJ de Madrid la condición de "deudora" de la TGSS respecto de los tributos municipales.

En definitiva, impugnadas las liquidaciones por la TGSS una vez que le fueron giradas, entiende que dichas deudas no pueden ser tomadas en cuenta para ninguna publicación, menos aun cuando han sido anuladas al tiempo de publicarse el listado, por lo que procedería la revocación de la actuación administrativa.

4.- Oposición de la Comunidad de Madrid al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). La letrada de la Comunidad de Madrid, en representación de la Comunidad de Madrid, presentó escrito de oposición de fecha 6 de julio de 2022.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, frente a la postura de la recurrente, la Comunidad de Madrid se adhiere y se remite íntegramente a la fundamentación contenida en la sentencia recurrida, por considerarla plenamente ajustada a Derecho

Destaca que la deuda global que refleja el listado ha de corresponder a un conjunto de liquidaciones tributarias o providencias de apremio que han sido giradas a cargo de la TGSS y, en tanto no hayan sido anuladas o declaradas contrarias a derecho, son válidas y eficaces, reuniendo los requisitos exigidos por el apartado primero del artículo 95. bis LGT.

Señala que la Ley General Tributaria no contempla la impugnación indirecta de las deudas o sanciones tributarias mediante la impugnación del listado de deudores; no sería posible, por tanto, que la TGSS pretenda atacar las liquidaciones o apremios que han sido girados a su cargo mediante la impugnación del listado que recoge una serie de deudas tributarias existentes y válidas. En consecuencia, la impugnación de la inclusión en el listado de deudores quedaría limitada a alegaciones exclusivamente relacionadas con errores materiales o de hecho -como señala la ley-, y, por tanto, no podría extenderse a cuestiones jurídicas que deben alegarse en el momento de la impugnación de las deudas.

Conforme a lo expuesto, se opone al recurso de casación y, en respuesta a las cuestiones planteadas en el Auto de admisión, solicita que se fije la siguiente doctrina:

"1.1. Que procede la inclusión en la lista comprensiva de deudores a la Hacienda Pública por incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, en el supuesto de que las deudas o sanciones tributarias que originen tal inclusión no sean firmes, al encontrarse impugnadas en sede judicial.

1.2. Que, en caso de impugnación por el interesado de su inclusión en la relación definitiva de deudores a la Hacienda Pública por incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias tal impugnación abarca únicamente errores materiales debiendo quedar excluidas cuestiones jurídicas."

5.- Oposición del Ayuntamiento de Madrid al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). La letrada del Ayuntamiento de Madrid, en representación del Ayuntamiento de Madrid, presentó escrito de oposición de fecha 7 de julio de 2022.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, afirma que en la fecha en la que se aprueba la resolución que ahora se discute, la cuestión del sujeto pasivo del IBI y de la Tasa por prestación del servicio de residuos urbanos de actividades, tributos determinantes de la deuda de la TGSS, resultaba clara para la Administración municipal, esto es, consideraba que el sujeto pasivo de ambos tributos, en un caso como contribuyente (IBI) y, en otro caso, como sustituto del contribuyente, era la TGSS, organismo, por tanto, que se presentaba como deudor frente al Ayuntamiento.

Reconoce que el Tribunal Supremo, en sentencia núm. 479/2022, de 25 de abril, ECLI:ES:TS:2022:1618, ha manifestado que "El sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en el caso de los inmuebles de que es titular la Tesorería General de la Seguridad Social, pero adscritos o transferidos a una Comunidad Autónoma en virtud de los distintos Reales Decretos sobre traspaso a las Comunidades Autónomas de las funciones y servicios del Instituto Nacional de la Salud, es la Comunidad Autónoma", pero que esa sentencia no se había dictado aún en la fecha en que se publicó la resolución de 27 de julio de 2018 cuestionada.

Señala que la Ley contempla solo dos supuestos que pueden dar lugar a la exclusión de aquellas deudas no abonadas en el período voluntario de pago: que la deuda se encuentre aplazada o que la deuda se encuentre suspendida. Y, ni en un caso ni en otro se encontraban las deudas de la TGSS en el listado que se impugna.

Además, el artículo 95.bis), en el apartado 6, establece que "Lo dispuesto en este artículo no afectará en modo alguno al régimen de impugnación establecido en esta Ley en relación con las actuaciones y procedimientos



de los que se deriven las deudas y sanciones tributarias ni tampoco a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos iniciados o que se pudieran iniciar con posterioridad en relación con las mismas".

Es decir, afirma, cuando la Ley quiere distinguir lo hace. Y, en este caso, excluye, expresamente, del listado de deudores solo aquellas deudas aplazadas o suspendidas, pero no las que se encuentran recurridas, sin más.

En este sentido, niega que las deudas cuestionadas se encontraran suspendidas o aplazadas a 31 de diciembre de 2016. De lo contrario -enfatisa- no se hubieran incluido en el listado de deudores.

Postula que la impugnación debe limitarse a la revisión de la existencia de errores de hecho y que, al igual que ocurre con las impugnaciones de las diligencias de embargo y de las providencias de apremio, deben considerarse limitados los motivos de oposición, por lo que no puede extenderse a cuestiones jurídicas que han de ser alegadas al impugnar las deudas.

Patrocina que la Ley tampoco exige que las liquidaciones adeudadas hubieran adquirido firmeza, pues, en su opinión, si la Ley lo hubiera querido lo hubiera dicho expresamente, como hace respecto de las suspensiones y aplazamientos.

Solicita que se fije la siguiente doctrina:

"Primero: Determinar la procedencia de la inclusión en la lista comprensiva de deudores a la Hacienda Pública por incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, en el supuesto de que las deudas o sanciones tributarias que originen tal inclusión no sean firmes, al encontrarse impugnadas en sede judicial.

Segundo: En caso de impugnación por el interesado de su inclusión en la relación definitiva de deudores a la Hacienda Pública por incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias tal impugnación abarca únicamente errores materiales debiendo quedar excluidas cuestiones jurídicas."

6.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 11 de julio de 2022, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 18 de noviembre de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 17 de enero de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La delimitación de la controversia jurídica.

El recurso de casación plantea, por un lado, si es posible incluir en la denominada *lista de morosos* del artículo 95 bis de la LGT, aquellas deudas o sanciones tributarias que no sean firmes por encontrarse -como ocurría en este caso-, impugnadas en sede judicial; por otro lado, habremos de indagar el alcance de la impugnación, por parte del interesado, de su inclusión en esa lista de deudores, específicamente, si ha de limitarse únicamente a constatar y poner de manifiesto errores de hecho o materiales o si también puede referirse a cuestiones jurídicas como, en el caso que nos ocupa, su propia condición de deudor de la Administración.

Importa hacer, de entrada, las siguientes observaciones.

Primera, desde la promulgación de la medida prevista en el art 95 bis LGT, gran parte del debate sobre la *publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias* ha girado en torno a los derechos a la privacidad y a la protección de los datos personales, aspectos que, como es natural, suelen protagonizar el debate.

Sin embargo, no acontece así en este caso, en el que, desde la perspectiva que nos ocupa, por razones obvias no cabe hablar del derecho de privacidad de una entidad jurídica pública como la TGSS, lo que no obsta a que dejemos expresa constancia de la jurisprudencia, de sus excepciones o de la aplicación del principio de proporcionalidad que, anticipamos ya, evoca unas ideas de valoración y ponderación, a las antípodas del automatismo que parece emanar de la dicción literal del precepto.

Sin embargo, para la resolución del recurso, atendida la problemática planteada y reseñada en el primer párrafo de este fundamento de derecho, no será necesario el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad, al centrarse la controversia en la interpretación ordinaria del precepto legal, operación enmarcada en el principio de seguridad jurídica (art 9.3 CE) pero no en otras perspectivas, como, por ejemplo, la naturaleza jurídica de la medida, en particular, si revela o no carácter sancionador, circunstancia no suscitada, además de irrelevante para la solución, insistimos, en este caso.



Segunda, pese a la alegación de la TGSS de que las deudas se encontraban suspendidas automáticamente por efecto de los artículos 224 y 233 LGT, el auto de Admisión describe el escenario contrario y la Administración local desmiente categóricamente esa circunstancia. De este modo, haremos abstracción de que la ley declare inembargables sus bienes (ex artículo 108 TRLGSS) o, en fin, de que esta disputa represente el paradigma del desconocimiento de los mecanismos articulados para procurar la satisfacción y pago de deudas entre diferentes Administraciones públicas.

SEGUNDO. - Algunas consideraciones sobre el artículo 95 bis LGT .

El artículo 95 bis LGT, introducido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("BOE" núm. 227, de 22 de septiembre) constituye el marco jurídico inmediato del asunto.

Si bien el precepto ha sido posteriormente modificado por Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal y de trasposición de la Directiva 2016/1164 sobre Normas contra las prácticas de elusión fiscal, "BOE" núm. 164, de 10 de julio, en su redacción vigente a 27 de julio de 2018 -fecha de la resolución impugnada que acuerda la publicación del listado de deudores de 2017-, expresaba lo siguiente:

"Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias.

1. La Administración Tributaria acordará la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere el importe de 1.000.000 de euros.

b) Que dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario.

A efectos de lo dispuesto en este artículo no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas.

2. En dichos listados se incluirá la siguiente información:

a) La identificación de los deudores conforme al siguiente detalle:

- Personas Físicas: nombre apellidos y NIF.

- Personas Jurídicas y entidades del art. 35.4 de esta Ley: razón o denominación social completa y NIF.

b) El importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes de pago tenidas en cuenta a efectos de la publicación.

3. En el ámbito del Estado, la publicidad regulada en este artículo se referirá exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado no habiendo existido delegación alguna de competencias en estos ámbitos a favor de las Comunidades Autónomas o Entes Locales.

La publicidad regulada en este artículo resultará de aplicación respecto a los tributos que integran la deuda aduanera.

4. La determinación de la concurrencia de los requisitos exigidos para la inclusión en el listado tomará como fecha de referencia el 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de publicación, cualquiera que sea la cantidad pendiente de ingreso a la fecha de dicho acuerdo.

La propuesta de inclusión en el listado será comunicada al deudor afectado, que podrá formular alegaciones en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de recepción de la comunicación. A estos efectos será suficiente para entender realizada dicha comunicación la acreditación por parte de la Administración Tributaria de haber realizado un intento de notificación de la misma que contenga el texto íntegro de su contenido en el domicilio fiscal del interesado.

Las alegaciones habrán de referirse exclusivamente a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos en relación con los requisitos señalados en el apartado 1.

Como consecuencia del trámite de alegaciones, la Administración podrá acordar la rectificación del listado cuando se acredite fehacientemente que no concurren los requisitos legales determinados en el apartado 1.

Dicha rectificación también podrá ser acordada de oficio. Practicadas las rectificaciones oportunas, se dictará el acuerdo de publicación.



La notificación del acuerdo se entenderá producida con su publicación y la del listado.

Mediante Orden Ministerial se establecerán la fecha de publicación, que deberá producirse en todo caso durante el primer semestre de cada año, y los correspondientes ficheros y registros.

La publicación se efectuará en todo caso por medios electrónicos, debiendo adoptarse las medidas necesarias para impedir la indexación de su contenido a través de motores de búsqueda en Internet y los listados dejarán de ser accesibles una vez transcurridos tres meses desde la fecha de publicación.

El tratamiento de datos necesarios para la publicación se sujetará a lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter general, y en su Reglamento aprobado por Real Decreto 1720/2007, de 21 de diciembre.

5. En el ámbito de competencias del Estado, será competente para dictar los acuerdos de publicación regulados en este artículo el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

6. En la publicación del listado se especificará que la situación en el mismo reflejada es la existente a la fecha de referencia señalada en el apartado 4, sin que la publicación del listado resulte afectada por las actuaciones realizadas por el deudor con posterioridad a dicha fecha de referencia, en orden al pago de las deudas y sanciones incluidas en el mismo.

Lo dispuesto en este artículo no afectará en modo alguno al régimen de impugnación establecido en esta Ley en relación con las actuaciones y procedimientos de los que se deriven las deudas y sanciones tributarias ni tampoco a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos iniciados o que se pudieran iniciar con posterioridad en relación con las mismas.

Las actuaciones desarrolladas en el procedimiento establecido en este artículo en orden a la publicación de la información en el mismo regulada no constituyen causa de interrupción a los efectos previstos en el artículo 68 de esta Ley.

7. El acuerdo de publicación del listado pondrá fin a la vía administrativa."

Destacamos una serie de consideraciones sobre el artículo 95 bis LGT, que, a nuestro juicio, tienen proyección e interés en este asunto.

- La disposición se limita a situaciones de *incumplimiento relevante* de las obligaciones tributarias, concepto jurídico indeterminado, cuya concreción integra el propio precepto sobre una exclusiva base cuantitativa (según supere o no el importe de 1.000.000 de euros, actualmente 600.000 euros, tras la Ley 11/2021, de 9 de julio).

- Llama la atención que, en su versión original, el artículo 95 bis LGT no incorporaba ninguna referencia al Derecho de la Unión Europea pese a que, la protección de datos es materia armonizada. Sin embargo, la laguna se colma con la Ley 11/2021, de 9 de julio, al expresar ahora que "el tratamiento de datos necesarios para la publicación se sujetará a lo dispuesto en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos), y la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, así como por su normativa de desarrollo."

- La disposición no reconoce ningún margen de apreciación ni ponderación a la Administración tributaria a la hora de decidir si incluye o no las deudas y sanciones en el listado, sino que, de forma imperativa, establece una suerte de automatismo al establecer que "acordará la publicación".

- El protagonista de la disposición es el deudor tributario y no sus deudas o sanciones, toda vez que, con relación a estas, el precepto se refiere únicamente a la publicación de su *importe conjunto*. Por tanto, el precepto solo ampara la publicación de los deudores tributarios, de modo que, quien no lo sea, no puede ver expuestos ni publicados sus datos fiscales sobre la base de dicho precepto. La incorporación en dichos listados puede ser de *personas físicas* como de *personas jurídicas*.

- La disposición delimita la publicidad regulada en este artículo, únicamente en el ámbito del Estado, al referirse a los tributos que pueden ser objeto de incorporación al listado sin expresar nada con relación a los tributos de las Comunidades autónomas o de las Entidades locales.

- El precepto no explicita que las deudas o sanciones tributarias deban ser firmes. Con relación a esta cuestión veremos, más adelante, argumentos en uno u otro sentido.

TERCERO. - El carácter reservado de los datos fiscales y la privacidad.



1.- La perspectiva nacional

Como se ha apuntado, la publicación de un listado de deudores tributarios puede comportar una injerencia para la reputación o la privacidad, evidenciando la proyección de los artículos 18.1 y 18.4 CE, que cabe modular a través de otros intereses con relevancia constitucional, de acuerdo con las exigencias del principio de proporcionalidad, límites que operan como garantías (por todas, SSTC 96/2012, de 7 de mayo y 17/2013, de 31 de enero).

Reiterada doctrina del Tribunal Constitucional reconoce "un derecho fundamental autónomo a controlar el flujo de informaciones que conciernen a cada persona" (STC 11/1998, de 13 de enero) otorgando a su titular "un haz de facultades consistente en diversos poderes jurídicos cuyo ejercicio impone a terceros deberes jurídicos" (STC 254/1993, de 20 de julio).

Las cautelas que, sobre la base de la protección de los datos personales, impiden su "comunicación indiscriminada [...] afectos a finalidades concretas y predeterminadas que son las que motivaron su recogida y tratamiento" (STC 17/2013, de 31 de enero) se vislumbran nítidamente en el artículo 95 LGT, al proclamar el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria, cuyo contrapunto es el derecho de los obligados tributarios - art. 34.1 i) LGT- "al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes".

2.- Algunas referencias jurisprudenciales con relación a la Convención Europea de Derechos humanos

La sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 27 de junio de 2017, Satakunnan Markkinapörssi Oy et Satamedia Oy v. Finlande (núm. 931/13) se refiere a un supuesto en el que unas empresas publicaron datos personales (entre ellos, fiscales) relativos a 1,2 millones de personas. Las autoridades finlandesas consideraron que dicha *publicación masiva* de datos era ilegal y las prohibieron en el futuro.

Interesa destacar que la sentencia admite que el detalle publicado sobre la renta imponible del trabajo y de otras fuentes, así como los activos netos imposables de las personas físicas, entra claramente dentro del ámbito de la vida privada y, por tanto, del artículo 8 de la Convención "derecho al respeto a la vida privada y familiar".

Las empresas afectadas alegaron que esa prohibición había infringido su "libertad de expresión" (artículo 10 de la Convención), concluyendo el Tribunal de Estrasburgo que, efectivamente, se había producido una injerencia en el ejercicio de la libertad de expresión de las empresas demandantes, aunque no apreció su violación al tratarse de una injerencia prescrita por la ley, que perseguía el objetivo legítimo de proteger la privacidad de las personas y lograba un justo equilibrio entre el derecho a la vida privada y el derecho a la libertad de expresión. La sentencia valora, además, que la publicación y difusión masiva de los datos fiscales en cuestión no había contribuido a un debate de interés general y no se había ejercido con fines exclusivamente periodísticos.

Por otro lado, la sentencia de Sala del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 12 de enero de 2021, B v. Hungría (núm. 36345/16), se refiere a un supuesto que ofrece cierta semejanza con el enjuiciado, al versar sobre la publicación en internet, por parte de las autoridades fiscales húngaras, de datos personales por impago de impuestos. La parte recurrente sostenía que la publicación de su nombre y de sus datos fiscales en la página web de la Administración, a causa del incumplimiento de sus obligaciones tributarias, no resulta necesario en una sociedad democrática, lesionando su derecho a la privacidad porque, en su opinión, la razón principal de hacer públicos dichos datos fiscales era la humillación pública.

La sentencia de Sala de 12 de enero de 2021 -por cinco votos contra dos- no apreció la violación del artículo 8 de la Convención. El Tribunal observa que la autoridad fiscal publicó los datos personales en cuestión, debido al incumplimiento por parte del demandante de su obligación de contribuir a los ingresos fiscales, No obstante, teniendo en cuenta que los datos publicados contenían información sobre su situación económica, considera que los datos publicados por la autoridad fiscal entraban dentro del ámbito de aplicación de su vida privada y, por tanto, el artículo 8 resulta aplicable.

En este contexto -aclara la sentencia- no importa que los datos publicados se refieran a impuestos no pagados sobre actividades profesionales, si bien, a tenor de las circunstancias del caso, apreció que hacer pública la información en cuestión no puede constituir una intrusión grave en la vida privada del solicitante, entendiéndose que la publicación de tales datos personales no había constituido una infracción de privacidad más allá de lo necesario para proteger el interés legítimo del Estado.

No obstante, el asunto fue remitido a la Gran Sala, que aceptó la solicitud de remisión, se celebró una audiencia el 3 de noviembre de 2021 y, actualmente, se encuentra pendiente de resolver.



3.- Algunas referencias jurisprudenciales con relación al Derecho de la Unión Europea.

La protección de datos de carácter personal de las personas físicas es una materia armonizada por el Derecho de la Unión.

La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea contempla la protección de datos de carácter personal (art. 8) como un derecho fundamental autónomo de la tutela de la vida privada (regulada en el art. 7).

En este sentido, resulta de aplicación el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos) DO L 119/1, cuyo considerando 14, en línea con lo anteriormente advertido, explicita que "[l]a protección otorgada por el presente Reglamento debe aplicarse a las personas físicas [y que] no regula el tratamiento de datos personales relativos a personas jurídicas y en particular a empresas constituidas como personas jurídicas, incluido el nombre y la forma de la persona jurídica y sus datos de contacto."

Sin embargo, a efectos de contextualizar esta medida legislativa no puede obviarse que el Reglamento (UE) 2016/679 -al que, como hemos señalado, alude el art 95 bis LGT- habilita a que el Derecho de la Unión o los ordenamientos de los Estados miembros que se aplique al responsable o el encargado del tratamiento, establezcan una serie de limitaciones (art 23) en el alcance de las obligaciones y de los derechos que delimita, "cuando tal limitación respete en lo esencial los derechos y libertades fundamentales y sea una medida necesaria y proporcionada en una sociedad democrática para salvaguardar" -por lo que aquí interesa-, "otros objetivos importantes de interés público general de la Unión o de un Estado miembro, en particular un interés económico o financiero importante de la Unión o de un Estado miembro, inclusive **en los ámbitos fiscal, presupuestario y monetario, la sanidad pública y la seguridad social**".

Son muchos los pronunciamientos del Tribunal de Luxemburgo en torno a la protección de datos de carácter personal, si bien nos referiremos únicamente a dos asuntos.

Primero, el resuelto por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea 9 de noviembre de 2010, Volker, C-92/09, ECLI: EU:C:2010:662, que, en síntesis, plantea si el objetivo de conseguir transparencia en la gestión financiera de la política agrícola común ("PAC") puede, en principio, prevalecer sobre el derecho fundamental de las personas al respeto de su vida privada y datos personales y, en tal caso, dónde debe situarse el equilibrio entre ambos.

Evidentemente, el asunto no trata de la publicación de datos fiscales pero la sentencia interpreta una norma de la Unión -entre otras, el artículo 44 bis del Reglamento (CE) núm 1290/2005 del Consejo, de 21 de junio de 2005, sobre la financiación de la política agrícola común (DO L 209, p. 1)-, que obligaba a los Estados miembros a garantizar la publicación anual *a posteriori* de los nombres de los beneficiarios de ayudas del FEAGA y del Feader y de los importes percibidos por cada beneficiario con cargo a cada uno de estos Fondos, información que debía ser objeto de una "publicación general", de acuerdo al Reglamento (CE) núm. 1437/2007 del Consejo, de 26 de noviembre de 2007 (DO L 322, p. 1).

Entiende el Tribunal de Justicia que, respecto a las personas físicas beneficiarias de ayudas del FEAGA y del Feader, el Consejo y la Comisión no habían intentado ponderar, equilibradamente, por un lado, el interés de la Unión en garantizar la transparencia de su actuación y la utilización óptima de los fondos públicos y, por otro, los derechos fundamentales consagrados en los artículos 7 y 8 de la Carta (apartado 80), por ejemplo, tomando en consideración otras formas de publicación de la información relativa a los beneficiarios afectados menos lesivas para su vida privada o, en general, para la protección de sus datos de carácter personal (apartado 81).

Asimismo, afirma que, antes de divulgar información sobre una persona física, las instituciones están obligadas a poner en la balanza, por una parte, el interés de la Unión en garantizar la transparencia de sus acciones y, por otra, la lesión de los derechos reconocidos en los artículos 7 y 8 de la Carta sin que quepa atribuir una primacía automática al objetivo de transparencia frente al derecho a la protección de los datos de carácter personal, ni siquiera aunque estén en juego intereses económicos importantes (apartado 85).

Segundo, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de septiembre de 2017, Puškár, C-73/16, ECLI: EU:C:2017:725, dictada en el marco de un litigio entre el Sr. Prudencio, por una parte, y la Dirección de Tributos de la República Eslovaca, así como la Unidad de Delitos de la Administración Tributaria, por otra parte, ante la pretensión de que su nombre fuera eliminado de una lista de personas consideradas testaferros por la Dirección de Tributos, lista elaborada por esta en el contexto de la recaudación y cuya actualización llevan la propia Dirección, las delegaciones de Hacienda subordinadas a esta y la Unidad de Delitos de la Administración Tributaria.



Entre las preguntas prejudiciales del Tribunal Supremo de la República Eslovaca, enfatizaremos aquella por la que trasladaba sus dudas al Tribunal de Luxemburgo a efectos de saber si la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos (DO 1995, L 281, p. 31) y los artículos 7 y 8 de la Carta se oponen a que, sin consentimiento de los interesados, las autoridades de los Estados miembros traten datos personales a efectos de la recaudación y de la lucha contra el fraude fiscal, mediante la elaboración de la lista controvertida.

Del objetivo de asegurar un nivel de protección equivalente en todos los Estados miembros que persigue la Directiva 95/46, el Tribunal de Justicia deduce que su artículo 7 establece una lista exhaustiva y taxativa de los casos en que un tratamiento de datos personales puede considerarse lícito (apartado 105) y que el tratamiento de datos personales es lícito si "es necesario para el cumplimiento de una misión de interés público o inherente al ejercicio del poder público conferido al responsable del tratamiento o a un tercero a quien se comuniquen los datos" (apartado 106).

La sentencia no aprecia que el artículo 7, letra e), de la Directiva 95/46 se oponga a que, sin que medie el consentimiento de los interesados, las autoridades de los Estados miembros traten datos personales a efectos de recaudación y de lucha contra el fraude fiscal, mediante la elaboración de la lista controvertida, pero las condiciones y garantías que establece son claras y rotundas, al admitirse dicha posibilidad "siempre que, por un lado, la normativa nacional confiera a dichas autoridades, a efectos de la disposición mencionada, misiones de interés público, que la elaboración de la lista y la inclusión en la misma de los interesados sean efectivamente idóneas y necesarias para cumplir los objetivos perseguidos y que existan motivos suficientes para presumir que la inclusión de los interesados en la lista obedece a un motivo y siempre que, por otro lado, concurren todas las condiciones a que obliga la propia Directiva 95/46 para que ese tratamiento de datos personales sea lícito" (apartado 117).

Para el Tribunal de Justicia, que una persona esté incluida en la lista controvertida puede suponer una injerencia en algunos de sus derechos, puesto que podría dañar su buen nombre y afectar a sus relaciones con las autoridades tributarias, afectar a su presunción de inocencia (derecho plasmado en el artículo 48, apartado 1, de la Carta) y a la libertad de empresa (reflejada en el artículo 16 del mismo texto) de las personas jurídicas relacionadas con las personas físicas incluidas en la lista controvertida (apartado 114).

Por tanto, el asunto se resuelve en términos de proporcionalidad al encomendar a los jueces nacionales que comprueben si la lista controvertida resulta necesaria para el cumplimiento de misiones de interés público, teniendo en cuenta, en particular, la finalidad exacta de la elaboración de la lista, los efectos jurídicos a que se sujeta a las personas que figuran en ella y si la lista misma es o no pública (apartado 111), afirmando que la protección del derecho fundamental a la intimidad a nivel de la Unión exige que las excepciones a la protección de los datos personales y las limitaciones de esa protección no excedan de lo estrictamente necesario (apartado 112), que no existan medios menos gravosos para alcanzarlos (apartado 113) y que han de concurrir las demás condiciones de la Directiva para que el tratamiento de datos personales sea lícito (apartado 115), advirtiendo, por último, de que, aun si existieran motivos para limitar algunos de esos derechos, tal limitación debería ser necesaria para la salvaguardia de otros intereses, como en el caso, un interés económico y financiero importante en asuntos fiscales (apartado 116).

CUARTO. - La inclusión en la lista del art 95 bis exige la condición de *deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias firmes*.

Como anteriormente hemos apuntado, el art 95 bis no contiene previsión explícita sobre que las deudas y sanciones tributarias que deban incluirse en el acuerdo de publicación sean firmes.

Ciertas lecturas de algunos de sus apartados podrían sugerir, aparentemente, que el legislador prescinde de dicha firmeza.

Así podría desprenderse al referirse el precepto a que "dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario." Sin embargo, el impago de las deudas o sanciones, transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario, opera como un momento temporal inicial, en otras palabras, en tanto no haya transcurrido dicho plazo de ingreso en periodo voluntario no cabe incluirlas en la publicación, sin establecer un eventual momento temporal, final o tope, para ordenar la publicación.

Por otro lado, cuando el art 95 bis LGT expresa que "[a] efectos de lo dispuesto en este artículo no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas", cabría asumir, implícitamente, que está haciendo referencia a deudas y sanciones no firmes porque, precisamente, al ser aún cuestionadas -administrativa o judicialmente- se encuentran aplazadas o suspendidas. Sin embargo, también



el pago de las deudas o sanciones firmes puede ser postergado por motivos varios, por lo que, en definitiva, si bien el argumento no resulta despreciable, en modo alguno es determinante.

En fin, la no firmeza de las deudas o sanciones tributarias podría venir alimentada por la previsión de que, "[l]o dispuesto en este artículo no afectará en modo alguno al régimen de impugnación establecido en esta Ley en relación con las actuaciones y procedimientos de los que se deriven las deudas y sanciones tributarias ni tampoco a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos iniciados o que se pudieran iniciar con posterioridad en relación con las mismas." Sin embargo, se trata de una previsión genérica que no permite avalar de forma inequívoca la no necesidad de firmeza a los efectos de la publicación. En este sentido, el precepto únicamente pone de manifiesto la independencia entre el acuerdo de inclusión en la lista, por un lado, y las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, por otro lado, esbozando naturalezas y finalidades diferentes.

Sin embargo, otros argumentos justifican la necesidad de que las deudas y sanciones tributarias, incluidas dentro del listado, sean firmes.

En primer lugar, la dicción del precepto dista mucho de ser un ejemplo de claridad y la exigencia de firmeza queda empañada por la indefinición, por lo que, de haber resultado la firmeza una circunstancia indiferente para el legislador debería haberlo explicitado, ante las gravísimas consecuencias que pudieran derivarse de una inclusión improcedente en dicha lista.

Por otro lado, la propia excepcionalidad del artículo 95 bis LGT, frente a la norma general de reserva de los datos tributarios que contempla el artículo 95 LGT, avala la exigencia de firmeza.

En el caso enjuiciado, existía una controversia jurídica -judicializada- con relación, ni más ni menos, que a la propia condición de deudor tributario de la TGSS elemento que, como es sabido, constituye un elemento vertebral de toda relación jurídico-tributaria.

Pues bien, pese a no existir certeza jurídica en torno a su condición de deudora por los conceptos tributarios objeto de publicación, pese a que, incluso, ya había pronunciamientos del TSJ de Madrid anulando la deuda de la TGSS por no tener la condición de "deudora", el Ayuntamiento de Madrid decidió incluir a la TGSS en su acuerdo de publicación.

En tales condiciones, la decisión del Ayuntamiento de Madrid de incorporar a la TGSS en la lista mencionada es de una gravedad extrema.

Evidentemente, se trata de una persona jurídico-pública, habiendo ya dejado oportuna constancia de que no hay infracción de la privacidad. Sin embargo, incluir en la lista del art 95 bis LGT a una Administración Pública, servidora de intereses públicos a través de funciones asignadas legalmente, sometida y cualificada por nítidas exigencias constitucionales, genera una justificada alarma social si la ciudadanía percibe como mensaje que la TGSS es una entidad morosa.

El daño reputacional, en este caso consumado por la mera inclusión y la publicidad de la lista, es evidente y trasciende, incluso, la esfera propia de la TGSS, para desembocar en un particularismo del que resulta ajeno el sentido público y común de lo que representa el propio Estado en su conjunto; más aún, cuando existen mecanismos para resolver los conflictos que puedan derivarse respecto de los puntos de fricción entre Administraciones Públicas.

Imaginemos las consecuencias de haber sido incluida en el listado de morosos una persona física sin tener la condición de deudor, supuesto que hubiera podido excitar las más contundentes respuestas que contempla nuestro ordenamiento jurídico.

El demérito y el descrédito del así incluido, de resultar *a posteriori* incorrecta su publicación, con el consiguiente quebranto reputacional, de consecuencias no solo morales sino también patrimoniales, difícilmente podrían ser suficientemente reparados por la sola declaración de la incorrecta inclusión en la citada lista.

Por estas razones, entendemos que las Administraciones Públicas deben hacer un uso extraordinariamente prudente, ponderado y diligente del instrumento que ofrece el artículo 95 bis LGT.

Como se infiere de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, anteriormente citada, a los efectos de la protección de datos no caben automatismos. De esta manera se ponen en evidencia los graves peligros de esta figura -no generalizada, por lo demás, en el espacio de la Unión- y la necesidad de una interpretación, acorde con las libertades y derechos de los contribuyentes, procurando no alterar la confianza social en una Administración a la que, como la TGSS, se le asigna una función prestacional, esencial en el Estado de Derecho, para asegurar el bienestar y seguridad de los ciudadanos.



Irrumpe así el principio de proporcionalidad que, en supuestos como éste, se aplica constantemente por el Tribunal Constitucional y por el Tribunal de Justicia, al formar parte de los principios generales del Derecho de la Unión y que exige mantenerse dentro de "los límites de lo que resulta apropiado y necesario para el logro de los objetivos legítimos perseguidos por la normativa controvertida, entendiéndose que, cuando se ofrezca una elección entre varias medidas adecuadas, debe recurrirse a la menos onerosa, y que las desventajas ocasionadas no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos" [sentencias del Tribunal de Justicia de 13 de noviembre de 1990, Fedesa y otros (C-331/88, Rec. p. I- 4023), ECLI:EU:C:1990:391, apartado 13; y de 12 de julio de 2001, Jippes y otros (C-189/01, Rec.p. I-5689), ECLI:EU:C:2001:420, apartado 81)].

Además, como se ha expresado, la publicación del listado de morosos comporta una excepción de un principio general de reserva de datos tributarios, impuesto por el art 95 LGT, medida que, según el preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, "hay que enmarcarla en la orientación de la lucha contra el fraude fiscal a través del fomento de todo tipo de instrumentos preventivos y educativos que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios."

Sin perjuicio de que, en el presente caso, no ha quedado acreditado que la TGSS haya incurrido en fraude fiscal, la decisión de incluirla en el listado de morosos resulta manifiestamente improcedente desde el momento que difícilmente cabría incentivar o motivar el celo de dicha Administración para el cumplimiento de unos deberes tributarios que no le correspondían, máxime cuando, precisamente, los estaba cuestionando judicialmente.

Aunque se trate de una normativa diferente, la temática que nos ocupa conduce a dirigir la atención sobre el criterio general de disociar, anonimizar o adoptar medidas de protección de los datos de carácter personal, exigido para las resoluciones judiciales por el artículo art 235 del Código penal, principio excepcionado por el artículo 235 ter, al disponer que "[e]s público el acceso a los datos personales contenidos en los fallos de las sentencias firmes condenatorias, cuando se hubieren dictado en virtud de los delitos previstos en los siguientes artículos..." (por lo que interesa a los efectos del presente recurso, delitos contra la Hacienda Pública).

Resultaría paradójico concluir que el legislador orgánico hubiese extremado las cautelas, no permitiendo explícitamente la publicidad abierta de los datos contenidos en las sentencias condenatorias cuando aún no sean firmes y, sin embargo, desde la Ley General Tributaria se permitiera, sobre la base del simple criterio de la Administración, ordenar la publicación de unas deudas o sanciones, cuestionadas por los interesados y, por tanto, no firmes.

También es oportuno recordar que, sobre la inclusión de ciudadanos en los denominados *registros de morosos* hay abundante jurisprudencia civil, trasladable a nuestro ámbito sin artificios, algunos de cuyos pronunciamientos se relacionan en la sentencia de esta Sala Tercera (sec. 3ª), núm. 1503/2020, de 12 de noviembre de 2020, rec. 4739/2019, ECLI:ES:TS:2020:3869, que, atendiendo a la finalidad del registro de morosos -que no es la de constatar el impago de deudas, sino la de evaluar la solvencia patrimonial del deudor-, proclama que "para que la inclusión de los datos del deudor en un registro de morosos pueda ser considerada legítima no basta con que sea exacto y veraz el dato del importe de la deuda impagada, sino que es necesario que, además, la inclusión en el registro sea pertinente. Y no será pertinente cuando el deudor haya cuestionado legítimamente, en vía administrativa, judicial o arbitral, la existencia o cuantía de la deuda. "

Por tanto, la falta de previsión explícita en la Ley General Tributaria sobre la necesidad de que las deudas y sanciones tributarias, incluidas en la lista de morosos sean firmes, no puede ser obstáculo a que, efectivamente, deba concurrir dicho requisito pues, de lo contrario, no cabría sino cuestionar la constitucionalidad de la propia Ley General Tributaria sobre la base de una posible vulneración de la privacidad o por manifiesta infracción del principio de seguridad jurídica que, además, de previsto en el artículo 9.3 CE, constituye una de las prioridades de la Ley General tributaria.

En consecuencia, una interpretación *favor constitutionis*, alentada por el artículo 5 LOPJ, determinaría la consideración del requisito de la firmeza como elemento imprescindible para la inclusión de las deudas y sanciones tributarias en el listado al que se refiere el artículo 95 bis LGT.

QUINTO. - Alcance de la impugnación.

Por lo que se refiere al alcance de las alegaciones del interesado, en la medida que el mismo art 95 bis prevé que las mismas han de venir referidas "a los requisitos señalados en el apartado 1", entre los que, destacadamente, aparece como premisa que el listado tenga por objeto a quienes sean *deudores a la Hacienda Pública*, debe admitirse la posibilidad de oponer dicha circunstancia, cuando la misma haya sido inadvertida por la Administración, sea por error, confusión o por cualquier otra causa, por ejemplo, la inobservancia de una cautela, elemental, en casos controvertidos.

Desde esta perspectiva, rezuma confusión el alegato de la Comunidad de Madrid cuando advierte que la Ley General Tributaria no contempla la impugnación indirecta de las deudas o sanciones tributarias mediante la impugnación del listado de deudores; y que no es posible, por tanto, que la TGSS pretenda atacar las liquidaciones o apremios, girados a su cargo, mediante la impugnación del listado. La observación decae pues, en este caso, la TGSS no estaba impugnando de forma indirecta ni discutiendo la procedencia, en sí misma, de las liquidaciones, sino que, simplemente, denunciaba la improcedencia de ser incluida en el listado de morosos en ausencia del elemento principal que justifica su incorporación y posterior publicación, es decir, la condición de deudor.

Negar esta posibilidad sería tanto como consagrar y abrir la puerta a la más absoluta arbitrariedad. Si la condición de deudor opera como presupuesto para incorporar a una persona física o jurídica en el listado a los efectos de su publicación, es evidente que dicho presupuesto debe ser especialmente considerado por la Administración que ordena la publicación y, por supuesto, justifica la posibilidad de su cuestionamiento por quien no siendo deudor vaya a ser incorporado a la lista o lo haya sido ya.

Por lo que se refiere al alcance de la impugnación, en la medida en que el acuerdo de publicación del listado pone fin a la vía administrativa, no parece ofrecer muchas dudas el que, en el seno del proceso judicial ulterior, razones de tutela judicial efectiva impiden restringir las garantías del obligado tributario, de modo que podrá invocar, en su caso, en el seno del proceso judicial ulterior, cualquier motivo, constituya o no una mera cuestión de error de hecho o material, incluidas aquellas cuestiones de índole jurídica, relacionadas con los requisitos y presupuestos para acordar la inclusión en el listado y la subsiguiente publicación.

SEXTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

"A efectos de la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, sólo podrán ser incluidas en los listados del art 95 bis, aquellas personas físicas o jurídicas que ostenten la condición de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias firmes.

El interesado podrá alegar ante la Administración que no concurren los requisitos y presupuestos, exigidos a los efectos del art 95 bis LGT, para su inclusión en dichos listados, invocando, en su caso, en el seno del proceso judicial ulterior, cualquier motivo, constituya o no una mera cuestión de error de hecho o material, incluidas cuestiones de índole jurídica relacionadas con los requisitos y presupuestos para acordar su inclusión en el listado y la subsiguiente publicación".

En consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada al resultar contraria a la anterior doctrina por cuanto avaló la inclusión de la TGSS en el listado del art 95 bis LGT al considerar, indebidamente, que cabía oponer eventuales errores materiales, consignados en el listado de deudores, sin alcanzar a cuestiones estrictamente jurídicas, como la *condición de deudor a la Hacienda Pública -en este caso, del IBI y de la tasa por recogida de residuos sólidos urbanos-* y sin advertir, además, impedimento alguno ante la circunstancia de que la propia condición de deudor respecto de tales tributos municipales era aún objeto de discusión judicial al tiempo de ordenar la publicación del referido listado, careciendo, por ende de firmeza, las deudas tributarias que la motivaron.

Atendida, por lo demás, la argumentación desplegada a lo largo de este pronunciamiento, desestimamos el recurso de apelación núm. 532/2019, interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Madrid contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Madrid, de 12 de abril de 2019 (procedimiento 441/2018), cuya consecuencia, anulatoria de la resolución del Ayuntamiento de Madrid de 27 de julio de 2018, confirmamos.

SÉPTIMO. - Costas.

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. En cuanto a las costas de la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- Declarar como doctrina del presente recurso, la expresada al Fundamento de Derecho Sexto de esta sentencia.



2.- Estimar el recurso de casación 1467/2021, interpuesto por la Tesorería General de la Seguridad Social, contra la sentencia dictada el 16 de diciembre de 2020, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, sentencia que se casa y anula.

3.- Desestimar el recurso de apelación núm. 532/2019, interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Madrid contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Madrid, de 12 de abril de 2019 (procedimiento 441/2018), que estimando el recurso de la Tesorería General de la Seguridad Social, anuló la resolución del Ayuntamiento de Madrid de 27 de julio de 2018, por la que se acuerda la inclusión de la Tesorería General de la Seguridad Social, a los efectos del art 95 bis LGT, en el listado de deudores de la Hacienda Pública municipal por deudas o sanciones tributarias en periodo ejecutivo que no se encuentren aplazadas o suspendidas cuyo importe supera 1.000.000,00 euros a fecha 31 de diciembre de 2017.

4.- Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOS



Roj: **STS 215/2023 - ECLI:ES:TS:2023:215**

Id Cendoj: **28079130022023100018**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **02/02/2023**

Nº de Recurso: **5225/2020**

Nº de Resolución: **130/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 1188/2020,**
ATS 6976/2021,
STS 215/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 130/2023

Fecha de sentencia: 02/02/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5225/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 17/01/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5225/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 130/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 2 de febrero de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **5225/2020**, interpuesto por el procurador don José Manuel Jiménez López, en nombre y representación de **DOÑA Laura**, contra la sentencia de 9 de junio de 2020, dictada por la Sección 7ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de apelación nº 69/2019, interpuesto contra la sentencia de 18 de enero de 2018, del Juzgado Contencioso-Administrativo Central nº 6, en el recurso nº 50/2018. Ha sido recurrido el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 9 de junio de 2020, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] DESESTIMAMOS el recurso de apelación núm 69/2019 promovido por D JOSE MANUEL JIMENEZ LOPEZ, procurador de los Tribunales y de Dª Laura, contra la sentencia de fecha 18 de enero de 2018 dictada por el Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 6 de PO 50/2018 contra la resolución de 9 septiembre 2019 del Director General de la AEAT de 1 octubre 2018. Con expresa imposición de costas a la parte actora [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el procurador don José Manuel Jiménez López, en nombre de doña Laura, presentó escrito de 14 de septiembre de 2020, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas:

2.1. Los artículos 95 bis, 3, en relación con los artículos 250 y 254 LGT.

2.2. Los artículos 24.1 y 2 y 25.1 de la Constitución Española, en relación con los principios de culpabilidad, tipicidad, prohibición de indefensión y presunción de inocencia en materia de sanciones administrativas (y, por ende, de los artículos 27 y 28 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP).

2.3. El artículo 18 CE, en particular, sus apartados 1 y 4, en lo que se refiere al derecho fundamental a la intimidad, al honor y a la protección de datos del contribuyente y ahora recurrente.

2.4. El artículo 120.3 CE y el artículo 24.1 CE, al considerar que la sentencia recurrida adolece de una (falta de) motivación inadecuada, vulnerándose con ello el derecho a la tutela judicial efectiva.

2.5. El artículo 24.1 CE en cuanto al derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión y del artículo 24.2 CE que garantiza el derecho a un proceso con todas las garantías, puesto que, en relación con lo precedente, la Sala sentenciadora no ha justificado mínimamente el rechazo a presentar la cuestión de inconstitucionalidad interesada.

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 17 de septiembre de 2020, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El procurador Sr. Jiménez López, en nombre de la recurrente doña Laura, ha comparecido el 24 de septiembre de 2020 y el Abogado del Estado, como recurrido, lo ha hecho el 19 de octubre de 2020, ambos en el plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 27 de mayo de 2021, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] 1. Discernir la adecuación al derecho al honor, a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal que ampara el artículo 18 de la Constitución Española, de la publicidad que contempla el artículo 95 bis LGT."



2. *Determinar si las deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delito cumplen o no los requisitos del artículo 95 bis.3 LGT para que proceda la inclusión del deudor en el correspondiente listado de morosos, al limitar el citado precepto la referida publicidad exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado [...]*".

2. La Sra. Laura interpuso recurso de casación en escrito de 15 de julio de 2021, en el que se indica lo siguiente:
"[...]que por esa Excm. Sala se declare que:

1. *La inclusión de una persona en el listado de deudores de acuerdo con el régimen jurídico establecido en el artículo 95 bis LGT no se adecúa a su derecho a la intimidad (artículo 18.1 CE), pues la restricción de este derecho fundamental que supone la publicidad de sus deudas en los términos previstos en el indicado precepto no es idónea, ni necesaria ni proporcionada para conseguir el pago de las mismas, sin que pueda considerarse como interés prevalente un hipotético derecho de la colectividad a exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.*

2. *La inclusión de una persona en el listado de deudores, especialmente tratándose de una liquidación vinculada a delito cuyo conocimiento corresponde a los Tribunales Penales, vulnera el derecho a la presunción de inocencia del artículo 24.2 CE , pues en tanto no sea firme el pronunciamiento penal correspondiente (y, en su caso, el procedimiento sancionador que subsidiariamente pueda tramitarse en la vía administrativa y contencioso-administrativa) no existirá una deuda firme. La publicación del listado de deudores, sin embargo anticipa la existencia del delito (o, en su caso, de la infracción) y la proyecta públicamente.*

3. *La inclusión de una persona en el listado de deudores no se adecúa al derecho a la protección de datos personales reconocido en el artículo 18.4 CE , pues no se respetan las cautelas mínimas que la protección de ese derecho fundamental requiere incluso de prevalecer un interés superior, interés que no puede ser, simplemente, la promoción de una conciencia cívica del debe de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Por lo tanto, la limitación que el régimen del artículo 95 bis.3 LGT supone para el derecho a la protección de los datos personales es innecesario, inadecuado, impertinente y excesivo.*

Por último, que por esa Excm. Sala se acuerde que la Sentencia de 9 de junio de 2020, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional, dictada en el Recurso de Apelación núm. 69/2019 objeto del presente recurso de casación vulneran lo establecido en el artículo 95 bis.3 LGT en relación con los artículos 250 y 254 LGT , así como lo establecido en el artículo 18 CE , en particular en sus apartados 1 y 4 y, en relación, a su vez, con el artículo 24.2 CE , por lo que en consecuencia debe ser casada, dictándose en su lugar una Sentencia por la que se acuerde la nulidad del Acuerdo de publicación del listado de deudores y de los actos con él relacionados impugnados en el proceso seguido en las anteriores instancias[...]".

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, como recurrido en este recurso, presentó escrito de oposición el 27 de septiembre de 2021, donde solicita de la Sala:

"[...] que, interpretando adecuadamente los preceptos identificados en el auto de admisión, fije, en primer término, como doctrina que:

- *Las deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delito cumplen los requisitos del artículo 95 bis.3 LGT para que proceda la inclusión del deudor en el correspondiente listado de morosos, sin que, por tanto, a ello obste que el citado precepto limite la referida publicidad exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado.*

- *La adecuación en todo caso de la publicidad contemplada en el artículo 95 bis LGT/2003 al derecho al honor, a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal que ampara el artículo 18 de la CE y, en su caso, que el cuestionamiento de la conformidad a la CE de la regulación contenida en el artículo 95 bis citado, exige obligatoriamente el planteamiento de la oportuna cuestión de inconstitucionalidad ante el TC.*

- *En cualquier caso, la publicidad prevista en dicho precepto, se adecúa plenamente al derecho a la intimidad del artículo 18.1 CE , al derecho a la presunción de inocencia del artículo 24.2 CE y al derecho a la protección de los datos personales del artículo 18.4 CE .*

Ello ha de llevar ya, en segundo término, a la desestimación del recurso y a la confirmación de la sentencia impugnada y con ella del acto recurrido [...]".

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso, en primer término, el 29 de noviembre de 2022.

Por providencia de la Sala de 18 de noviembre de 2022, se acordó suspender dicho señalamiento y por otra providencia de 18 de noviembre de 2022 se acordó de nuevo la votación y fallo de este recurso el día 17 de enero de 2023, con el fin de que fueran objeto de debate conjunto los diversos recursos pendientes de señalamiento que se dirigían contra las sentencias en materia de inclusión en el listado del art. 95 bis LGT. Ese día efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia propuesto en el auto de admisión, en discernir la adecuación al derecho al honor, a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal, que ampara el artículo 18 de la Constitución Española, de la publicidad que contempla el artículo 95 bis LGT.

Con un carácter más específico para este concreto asunto, dadas las circunstancias concurrentes, es preciso determinar si las deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delito cumplen o no los requisitos del artículo 95 bis.3 LGT para que proceda la inclusión del deudor en el correspondiente listado de morosos, al limitar el citado precepto la referida publicidad exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado.

En cuanto a los hechos determinantes de la inclusión del recurrente en la lista de deudores, según son reflejados en el auto de admisión, son los que siguen:

1) Se recurre en esta casación la sentencia de 9 de junio de 2020, dictada por la Sección 7ª de la Sala de esta jurisdicción de la Audiencia Nacional en el recurso de apelación nº 69/2019, formulado contra la sentencia nº 112/2019, de 18 de enero, del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo nº 7, en el recurso nº 50/2018.

El acto impugnado en la instancia es la resolución de 1 de octubre de 2018, que desestima el recurso de reposición formulado frente al acuerdo del Director General de la AEAT que autorizó la publicación del listado comprensivo de deudores a que se refiere el art. 95 bis de la LGT, en que estaba incluida la aquí recurrente.

El auto de admisión del recurso, fechado el 27 de mayo de 2021, formula dos preguntas en relación con la inclusión en la lista de deudores, ya reseñadas, con interpretación, en principio, de los artículos 95 bis, 3, en relación con los 250 y 254 de la LGT; y el artículo 18 CE. En particular, sus apartados 1 y 4, en lo que se refiere al derecho fundamental a la intimidad, al honor y a la protección de datos del contribuyente y ahora recurrente.

El propio auto de admisión deja constancia de los hechos litigiosos, en lo que aquí son relevantes, sobre los que no hay controversia procesal:

"[...] SEGUNDO. - Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

1º. *El presente recurso de casación trae causa de la impugnación de la resolución de 1 de octubre de 2018 del Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por la que se desestimó el recurso de reposición interpuesto contra el Acuerdo, adoptado sobre la base del artículo 95 bis LGT, por el que se procedió a publicar en la sede electrónica de la AEAT el listado de deudores a la Hacienda Pública, entre los que se encontraba la recurrente, merced a la imputación efectuada en 31 de diciembre de 2017 de una deuda de 27.842.580,49 euros derivada de una liquidación vinculada a delito.*

2.º *La contribuyente alegó que su inclusión en la lista de deudores infringe lo previsto en el referido artículo 95 bis LGT, ya que al tratarse de una liquidación vinculada a delito, el acto de liquidación de la deuda no se ha dictado según el procedimiento de aplicación de tributos en sentido estricto, sino de acuerdo con lo previsto en el Título VI de dicha Ley; que la Administración tributaria estatal no era la competente para ejercer la potestad sancionadora contra la actora y que no tenía facultades para revisar la liquidación, cuya publicidad no quedaba sujeta a lo previsto en el artículo 95 bis de dicha Ley, sino en el artículo 235 ter de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ). Considera además que dicha publicación vulnera lo dispuesto por el artículo 25 en relación con el artículo 24 y 18 de la Constitución, por lo que solicitó se plantease cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional.*

3º. *Por sentencia de 9 de septiembre de 2019 el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo nº 7 desestimó el recurso, interponiendo recurso de apelación nº 69/2019 ante la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso - Administrativo de la Audiencia Nacional, que confirmó la sentencia apelada [...]."*

**SEGUNDO.- Razonamientos que contiene la sentencia de instancia.**

Según la sentencia recurrida, en la que se remite a precedentes propios, las razones que determinan la improcedencia del recurso de apelación son las siguientes (reproducidas en la parte que aquí interesa por afectar a lo que de):

"[...] TERCERO : *El recurso de apelación se basa en una serie de alegaciones genéricas que podrían calificarse de crítica al sistema, lo cual está muy bien pero el foro adecuado para plantearlo no es necesariamente el procedimiento judicial, puesto que en todas esas alegaciones, dado el carácter genérico de las mismas, en ningún momento se refiere al caso concreto de la recurrente.*

En el caso que nos ocupa se practicó una liquidación vinculada un delito contra la Hacienda Pública IRPF 2010, y el art. 621 bis LEcrim : 1. En los delitos contra la Hacienda Pública, cuando la Administración Tributaria hubiera dictado un acto de liquidación, la existencia del procedimiento penal no paralizará la actuación administrativa y podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución conforme a lo dispuesto en el artículo 305.5 del Código Penal . Y en efecto, la deuda publicada estaba vinculada a delito, pero en modo alguno el procedimiento tributario queda paralizado por lo que se siguió por la Administración el procedimiento adecuado, no siendo este recurso el adecuado para discutir si el procedimiento tributario llevado a cabo era o no conforme a derecho.

El art. 95 bis LGT dispone que: "Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias... El art. 95 bis LGT dispone que: "Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias.

1. La Administración Tributaria acordará la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere el importe de 1.000.000 de euros.*
- b) Que dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario.*

A efectos de lo dispuesto en este artículo no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas.

2. En dichos listados se incluirá la siguiente información:

a) La identificación de los deudores conforme al siguiente detalle:

- Personas Físicas: nombre apellidos y NIF.*
- Personas Jurídicas y entidades del artículo 35.4 de esta Ley: razón o denominación social completa y NIF.*

b) El importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes de pago tenidas en cuenta a efectos de la publicación.

3. En el ámbito del Estado, la publicidad regulada en este artículo se referirá exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado no habiendo existido delegación alguna de competencias en estos ámbitos a favor de las Comunidades Autónomas o Entes Locales.

La publicidad regulada en este artículo resultará de aplicación respecto a los tributos que integran la deuda aduanera.

4. La determinación de la concurrencia de los requisitos exigidos para la inclusión en el listado tomará como fecha de referencia el 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de publicación, cualquiera que sea la cantidad pendiente de ingreso a la fecha de dicho acuerdo.

La propuesta de inclusión en el listado será comunicada al deudor afectado, que podrá formular alegaciones en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de recepción de la comunicación. A estos efectos será suficiente para entender realizada dicha comunicación la acreditación por parte de la Administración Tributaria de haber realizado un intento de notificación de la misma que contenga el texto íntegro de su contenido en el domicilio fiscal del interesado.

Las alegaciones habrán de referirse exclusivamente a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos en relación con los requisitos señalados en el apartado 1.



Como consecuencia del trámite de alegaciones, la Administración podrá acordar la rectificación del listado cuando se acredite fehacientemente que no concurren los requisitos legales determinados en el apartado 1.

Dicha rectificación también podrá ser acordada de oficio.

Practicadas las rectificaciones oportunas, se dictará el acuerdo de publicación.

La notificación del acuerdo se entenderá producida con su publicación y la del listado.

Mediante Orden Ministerial se establecerán la fecha de publicación, que deberá producirse en todo caso durante el primer semestre de cada año, y los correspondientes ficheros y registros.

La publicación se efectuará en todo caso por medios electrónicos, debiendo adoptarse las medidas necesarias para impedir la indexación de su contenido a través de motores de búsqueda en Internet y los listados dejarán de ser accesibles una vez transcurridos tres meses desde la fecha de publicación.

El tratamiento de datos necesarios para la publicación se sujetará a lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter general, y en su Reglamento aprobado por Real Decreto 1720/2007, de 21 de diciembre.

5. En el ámbito de competencias del Estado, será competente para dictar los acuerdos de publicación regulados en este artículo el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

6. En la publicación del listado se especificará que la situación en el mismo reflejada es la existente a la fecha de referencia señalada en el apartado 4, sin que la publicación del listado resulte afectada por las actuaciones realizadas por el deudor con posterioridad a dicha fecha de referencia, en orden al pago de las deudas y sanciones incluidas en el mismo.

Lo dispuesto en este artículo no afectará en modo alguno al régimen de impugnación establecido en esta Ley en relación con las actuaciones y procedimientos de los que se deriven las deudas y sanciones tributarias ni tampoco a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos iniciados o que se pudieran iniciar con posterioridad en relación con las mismas.

Las actuaciones desarrolladas en el procedimiento establecido en este artículo en orden a la publicación de la información en el mismo regulada no constituyen causa de interrupción a los efectos previstos en el artículo 68 de esta Ley.

7. El acuerdo de publicación del listado pondrá fin a la vía administrativa".

...CUARTO: La Ley 34/2015 estableció la publicación periódica de listados de deudores de la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias cuando las cantidades adeudadas sean **superiores al millón de euros**. La inclusión de dichas personas en esas listas se le comunicará al interesado para que pueda presentar las alegaciones oportunas en caso de no estar conforme con ello.

Al respecto en la sentencia de fecha de 29 marzo 2019 decíamos: "En el recurso de apelación se insiste en el carácter sancionador de la medida de publicación del listado de morosos al que se refiere el artículo 95 bis LGT, por lo que debió suspenderse la publicación mientras se tramitaba por los mismos hechos un procedimiento penal.

Si bien se cita el artículo 114 LECrim, la cita pertinente es el artículo 7.2 del Reglamento para el ejercicio de la potestad sancionadora -aplicable a este caso por razón del tiempo- en el que se dice se suspenderá el curso del procedimiento administrativo sancionador en caso de que "exista identidad de sujeto, hecho y fundamento entre la infracción administrativa y la infracción penal que pudiera corresponder, el órgano competente para la resolución del procedimiento acordará su suspensión hasta que recaiga resolución judicial", añadiendo después que "los hechos declarados probados por resolución judicial penal firme vinculan a los órganos administrativos respecto de los procedimientos sancionadores que substancien".

Por su parte, el artículo 95 bis ordena que "la Administración tributaria acordará la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias" siempre que su importe total supere 1.000.000 euros. La propuesta de inclusión en el listado será comunicada al deudor, que podrá formular alegaciones que "habrán de referirse exclusivamente a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos" en relación a los requisitos exigidos para la inclusión en la lista.

La ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su preámbulo dice lo siguiente:

"A su vez, es necesario un reforzamiento de los mecanismos de la Hacienda Pública de fomento del deber general de contribuir del artículo 31 de la Constitución y de lucha contra el fraude fiscal, no solo mediante medidas



dirigidas directa y exclusivamente a la mera represión del mismo. No cabe olvidar que la Constitución Española dispone en su preámbulo la voluntad de la Nación de establecer una sociedad democrática avanzada.

El principio de transparencia y publicidad forma parte de los principios que deben regir la actuación de todos los poderes públicos para hacer efectivo ese objetivo.

En este sentido, la medida consistente en la publicación de listados de deudores que se incorpora en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, hay que enmarcarla en la orientación de la lucha contra el fraude fiscal a través del fomento de todo tipo de instrumentos preventivos y educativos que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios, en la promoción del desarrollo de una auténtica conciencia cívica tributaria así como en la publicidad activa derivada de la transparencia en la actividad pública en relación con la información cuyo conocimiento resulte relevante.

La medida es totalmente respetuosa con la reserva de datos tributarios y, por tanto, con los principios en los que ésta se fundamenta, no debiendo olvidar la influencia que en esta materia tiene el de protección del derecho a la intimidad y la necesidad de potenciar el de eficacia del sistema tributario, todos ellos conjugados en la medida en que sólo serán objeto de publicidad aquellas conductas tributarias socialmente reprobables desde una óptica cuantitativa relevante, permitiendo el legislador solo la difusión de aquellas conductas que generan un mayor perjuicio económico para la Hacienda Pública que traen causa de la falta de pago en los plazos originarios de ingreso en periodo voluntario establecidos en la Ley en atención a la distinta tipología de las deudas.

En definitiva, si bien los principios de transparencia y publicidad pueden colisionar en ocasiones con otros derechos constitucionalmente protegidos, como son los de intimidad y protección de datos, deben ponderarse adecuadamente los distintos intereses que se pretenden salvaguardar, y ello teniendo en cuenta especialmente los principios de proporcionalidad, exactitud y conservación de los datos contenidos en el artículo 4.1 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal. Así se hace también en otros países de nuestro entorno donde se recogen distintos supuestos de excepción al principio general de confidencialidad de los datos tributarios, como Alemania o Finlandia.

En la búsqueda del equilibrio entre los derechos que se integran en la norma, el del cuerpo social a exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias y el de los obligados tributarios en cuanto a la preservación de su intimidad, se introducen reglas tasadas para formar los listados que habrán de hacerse públicos.

Así se ha hecho en otros ámbitos, introduciendo este principio de publicidad en distintos sectores de los que se predica una especial protección. Así sucede en el sector financiero, en materia de prevención de riesgos laborales y recientemente respecto de las sanciones de los altos cargos, ámbitos todos ellos donde se ha observado la eficacia de este tipo de medidas en relación con la finalidad perseguida. Habida cuenta de la novedad que supone el texto en este punto, y de la trascendencia de las consecuencias que del mismo se derivan, la norma opta por establecer el acceso, directo, a la jurisdicción contencioso-administrativa por parte de los interesados que consideren no ajustada a derecho la publicación".

De lo anterior se desprende que la medida no tiene una finalidad represiva, sino de compulsión indirecta al pago de las deudas tributarias relevantes que no hayan sido satisfechas dentro del período voluntario. Para la inclusión en el listado es requisito que la deuda haya sido liquidada y sea ejecutiva, sin que sea preciso pronunciarse sobre la culpabilidad en el incumplimiento de las obligaciones tributarias. Se limita a constatar el hecho de que no se ha efectuado el ingreso en plazo. De ahí que no sea necesario la tramitación de ningún procedimiento sancionador para determinar se ha cometido una infracción tributaria. Se regula un trámite de audiencia a efectos de determinar si se han producido errores en relación a los datos que deban publicarse, pero sin que puedan en ese trance plantearse otras cuestiones.

SEGUNDO.- La cuestión relativa a si la publicación de listado de morosos es respetuosa con el derecho fundamental del artículo 18.4 CE según el cual "la ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos".

En realidad, este motivo de impugnación debería traducirse en el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad, en la medida en que quien autoriza la publicación de los datos sobre impagos es la ley, en el que debería plantearse si el citado derecho fundamental debe reconocerse también a las personas jurídicas y si resulta vulnerado por la publicación de los listados de morosos. La legislación de protección de datos solo regula el derecho fundamental de las personas físicas a controlar sus datos personales (LO 5/1992, LO15/1999, LO 3/2018, Reglamento (UE) 2016/679).

No apreciamos por nuestra parte razones para el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, en tanto que el derecho fundamental a la protección de datos personales no es ilimitado y cuando entra en colisión con otros derechos y deberes de los ciudadanos, en especial el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad.



De manera que la ciudadanía tiene derecho a la publicidad en determinados casos sobre el cumplimiento de los contribuyentes de sus deberes fiscales, sin que pueda ampararse la oposición a la publicación en la protección de datos personales, siempre que se respete el principio de proporcionalidad y exista una regulación predeterminada por la ley. En estos casos es muy fácil proteger los datos personales, basta con cumplir con los deberes fiscales.

Tales requisitos son respetados en la regulación de la Ley General Tributaria, en tanto que limita la publicidad a deudas relevantes correspondientes a personas con gran capacidad económica y establece una regulación clara, en la que la persona afectada será oída antes de proceder a la publicación.

TERCERO.- Las alegaciones que hace el apelante sobre infracción del principio de igualdad por no recibir las mismas exenciones que se reconocen a otras entidades de interés social, no encuentran en este momento su oportuno lugar. Es tanto como impugnar las liquidaciones, algo para lo que ya tuvo su momento".

La citada sentencia, dictada por este mismo tribunal es perfectamente aplicable al caso que nos ocupa, por lo que hacemos esta referencia explícita a toda su fundamentación jurídica [...]."

TERCERO.- Síntesis de los razonamientos de la parte recurrente.

Interesa reseñar, en primer término, a efectos ilustrativos, el relato de los hechos que efectúa el escrito de interposición del recurso de casación:

"[...] PRIMERO.- EXPOSICIÓN RAZONADA DE PORQUÉ HAN SIDO INFRINGIDAS LAS NORMAS QUE SE IDENTIFICARON EN EL ESCRITO DE PREPARACIÓN [Artículo 92.3.a) LJCA].

Antecedentes: Situación fiscal y penal de D^a Laura .

En virtud de los trabajos previos seguidos por la Inspección de Tributos del Estado, con fecha de 11 de mayo de 2016 se emitió una liquidación vinculada a delito a nombre de Dña. Laura , referida a las irregularidades detectadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) del año 2010.

A resultas de dicha liquidación, en diciembre de 2016 se notificó a mi representada requerimiento de pago de las cantidades adeudadas (por un importe total de 23.202.150,41 €). Por parte de Dña. Laura se solicitó el aplazamiento y fraccionamiento de la deuda, pretensión que, sin embargo, fue desestimada.

En consecuencia, se notificó a mi representada una Providencia de Apremio emitida el día 7 de octubre de 2017, exigiendo el pago en vía ejecutiva de la deuda más el correspondiente recargo. El cobro de la deuda fue suspendido como consecuencia de la existencia, ya en aquel momento de prejudicialidad penal. La indicada Providencia fue objeto de recurso de reposición que fue desestimado, interponiéndose, a continuación, reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid, que fue estimada, anulándose tanto la Provincia de Apremio como los embargos derivados de la misma.

En efecto, paralelamente al procedimiento administrativo descrito, la liquidación vinculada a delito dio lugar a una querrela presentada por la Fiscalía en junio de 2016, primero ante el Juzgado de Instrucción número 18 de Madrid y, posteriormente, ante los Juzgados de Instrucción de Alcobendas. En atención al importe de la cuota correspondiente se interesó por la Fiscalía la inhibición del Juzgado de Instrucción a favor de la Audiencia Nacional, acordándose finalmente la remisión al Juzgado Central de Instrucción número 1 de la Audiencia Nacional que, actualmente, conoce del tema.

En esta vía penal se solicitó igualmente la suspensión de la ejecución de la deuda, que si bien fue inicialmente desestimada, se acordó finalmente por el órgano jurisdiccional indicado, en virtud de Auto de 6 de marzo de 2019.

El 27 de enero de 2020 el Juzgado Central de Instrucción número 1 de la Audiencia Nacional dictó Auto de Apertura de Juicio Oral contra D . Teodosio por un delito contra la Hacienda Pública por el IRPF de 2010 por un importe de 18.999.815,60 euros de cuota.

1. Iter procesal seguido por Dña. Laura contra el Acuerdo de publicación del listado de deudores de 28 de junio de 2018.

Con fecha de 28 de junio de 2018 se adoptó el Acuerdo de publicación de listado de deudores del artículo 95 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), por el que se procedió a publicar en la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria del Estado (en adelante, AEAT) el listado de deudores a la Hacienda Pública y en el que figuraba mi representada con un importe adeudado de 27.842.580,49 € a fecha de 31 de diciembre de 2017.

El anterior Acuerdo fue recurrido en reposición y desestimado por Resolución de 30 de agosto de 2018, del Director General de la AEAT.



Frente a ambas resoluciones se interpuso recurso contencioso-administrativo que se siguió bajo los autos del Procedimiento Ordinario núm. 50/2018 y que fue desestimado por la Sentencia nº 112/2019, de 9 de septiembre, dictada por el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo núm. 7.

La anterior Sentencia fue recurrida ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en virtud del recurso de apelación 69/2019. El indicado recurso de apelación fue finalmente desestimado por la Sentencia de ese órgano jurisdiccional de 9 de junio de 2020 [...].

Continúa el escrito rector de la recurrente desgranando los motivos de impugnación contra la sentencia recurrida:

"[...] 3. En el caso de deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delito no se cumplen los requisitos para la inclusión en el listado de deudores, por lo que se vulnera el artículo 95 bis LGT en relación con los artículos 250 y 254 LGT .

La publicación de la lista de deudores encuentra, a día de hoy, su soporte jurídico en el artículo 95 bis LGT. No obstante, en el caso que nos ocupa, respecto a las deudas que se imputan a mi mandante, Dña. Laura, los requisitos que derivan de dicho precepto no concurren en absoluto, en particular, en lo que se refiere al tipo de deudas tributarias que pueden ser objeto de publicación.

Efectivamente, el artículo 95 bis.3 LGT establece que:

"[...] 3. En el ámbito del Estado, la publicidad regulada en este artículo se referirá exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado no habiendo existido delegación alguna de competencias en estos ámbitos a favor de las Comunidades Autónomas o Entes Locales.

La publicidad regulada en este artículo resultará de aplicación respecto a los tributos que integran la deuda aduanera".

La dicción literal del artículo 95 bis.3 LGT exige claramente, que se trate de un tributo estatal, pero además e ineludiblemente que todos los actos de aplicación, sanción y revisión referidos a ese tributo estatal se adopten, en exclusiva, por órganos de la Administración tributaria estatal.

Precisamente esta segunda condición es la que lleva a incluir la matización con la que finaliza el precepto, excluyendo la posibilidad de que pudieran existir delegaciones o cesiones a favor de las Comunidades Autónomas o a las Entidades Locales. Obviamente, tratándose de tributos estatales, la delegación alcanzaría a las facultades o competencias sobre el tributo, pero no el tributo mismo, que seguiría siendo estatal y, sin embargo, queda excluida la posibilidad de publicación de las deudas en esos casos.

Y todo ello sin perjuicio del posterior control contencioso-administrativo al que se somete cualquier acto administrativo, también en materia tributaria, como consecuencia del principio de fiscalización plena que rige en nuestro ordenamiento jurídico respecto a la actividad de la Administración. Lo que exige el artículo 95 bis.3 LGT es que la Administración Tributaria del Estado ejerza, acumulativamente y en exclusiva, las facultades de aplicación, sanción y revisión y, no por supuesto, el control contencioso-administrativo posterior.

Esta exigencia señalada se incumple, sin embargo, en el supuesto que nos ocupa como consecuencia de la especial naturaleza de las deudas tributarias imputadas a mi mandante. **De ninguna manera es la Administración Tributaria estatal la competente para sancionar al eventual infractor o revisar la actuación administrativa, dado que, producida la liquidación vinculada a delito, la Administración tributaria tiene que abstenerse de tramitar cualquier procedimiento sancionador**, correspondiendo, precisamente, el pronunciamiento a los Tribunales de la Jurisdicción Penal.

Desde luego, la especial trascendencia de los derechos a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal que quedan directamente afectados por la publicidad de que se trata, como veremos a continuación, exige un cumplimiento riguroso de los requisitos legales establecidos y excluye la posibilidad de una aplicación laxa o analógica de lo previsto en el citado precepto a otros supuestos distintos.

a) Tratándose de una liquidación vinculada a delito el acto de liquidación de la eventual deuda no se dictó según el procedimiento de aplicación de tributos en sentido estricto, sino de acuerdo con lo previsto en el Título VI de la Ley.

La aplicación de los tributos se define en el artículo 83.1 de la LGT como el conjunto de la actividad administrativa dirigida, entre otras, a la gestión, inspección y recaudación, señalando a continuación en el apartado tercero del mismo precepto que <<[] la aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título>>.



Es evidente que las deudas a las que se refiere la lista de deudores (en lo que a mi representada se refiere) no se han liquidado siguiendo las normas contenidas en ese Título (el Título III de la Ley) sino en el Título VI. Es cierto que el artículo 250.1 LGT dice que cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento <<con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación (...) y con sujeción a las reglas contenidas en ese Título>>. Pero de manera expresa el apartado 2 del propio artículo 250 LGT señala que la liquidación, es decir, el acto administrativo por el que en definitiva se cuantifica la deuda, se dictará con arreglo a lo dispuesto en ese Título VI y no de acuerdo con lo que deriva del Título III de la LGT .

Por lo que, en una interpretación literal, que es lo que procede, habida cuenta la naturaleza de los derechos constitucionales en juego , **la Administración Tributaria no ha dictado la liquidación origen de la deuda por alguno de los cauces previstos en el Título III, que son los que de acuerdo con el mencionado 83.3 LGT constituyen procedimientos de aplicación de los Tributos en sentido estricto.**

Y ello a pesar de que el Título VI se denomine de manera genérica "Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública", ya que como hemos comprobado, la remisión no es genérica al procedimiento de inspección que es el que se aplicó en este caso, pues la parte más relevante, la liquidación, se regula por las normas de este otro Título.

Los artículos 250.3 y 253.2 LGT , así lo acreditan al señalar, el primero de ellos, que "[l]a liquidación que se dicte en relación con conceptos tributarios que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará en su tramitación al procedimiento ordinario que corresponda según lo dispuesto en el Capítulo IV del Título III de esta Ley y se sujetará al régimen de revisión establecido en su Título V". Por su parte, el artículo 253.2 LGT , dispone que <<[l]a inadmisión de la denuncia o querrela determinará la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, procediendo en ese caso la formalización del acta que corresponda, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y su normativa de desarrollo".

b) La Administración tributaria estatal no era la competente para ejercer la potestadsancionadora sobre D^a Laura , en cuanto presunta infractora, en este supuesto .

En relación con esta cuestión resulta aún más claro que estamos en un supuesto en el que la Administración Tributaria del Estado, la AEAT, no podía ejercer la potestad sancionadora sobre las deudas de mi representado objeto de publicación en el listado de deudores, es decir, no podía practicar los actos propios de las facultades previstas en el Título IV de la LGT.

Así lo establece la propia LGT de manera expresa y taxativa en el artículo 250, apartado 2 , al señalar que " **[l]a liquidación que en su caso se dicte, referida a aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará a lo establecido en este Título. En los supuestos a los que se refiere este apartado, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos...** " .

Es decir, a 31 de diciembre de 2017, estando el procedimiento del que traen causas las deudas en fase de instrucción penal en el Juzgado Central de Instrucción número 1 de la Audiencia Nacional, es evidente que **la Administración Tributaria, en cumplimiento de la Ley, no podía en esa fecha (ni tampoco actualmente) ejercer la potestad sancionadora**, a la espera bien de una sentencia condenatoria, en cuyo caso esta impediría definitivamente la sanción administrativa, o bien de que el órgano judicial aprecie la inexistencia de delito, supuesto en el que ya sí se podría ejercer esa potestad sancionadora en vía administrativa, pero no antes de tal pronunciamiento y, mucho menos, a 31 de diciembre de 2017.

c) Finalmente, la Administración tributaria estatal no tenía ninguna facultad de revisar laliquidación vinculada a delito practicada.

Si en el caso de la potestad sancionadora es evidente la imposibilidad del ejercicio de la misma, más evidente aún, si cabe, se muestra la LGT en el caso de las facultades revisoras.

Como se desprende del artículo 95 bis.3 LGT resultaba imprescindible que a 31 de diciembre de 2017 las facultades de revisión respecto a la liquidación practicada y determinante de la deuda correspondiente, estuvieran atribuidas, en exclusiva, a los órganos de la Administración Tributaria del Estado.

Sin embargo, por determinación de la propia LGT ello no pudo ocurrir de ningún modo, ya que de los artículos 250 y 254 LGT deriva que en los casos en los que se haya dictado una liquidación vinculada a delito, como es el que nos ocupa, no procederá recurso o reclamación en vía administrativa, pues la competencia, como no podía ser de otra manera, recae en la jurisdicción penal. Por el contrario, cuando las liquidaciones no se encuentren vinculadas a delito, sí que cabrá interponer los recursos y reclamaciones previstos en el Título V de la LGT .



Así, mientras que el artículo 250.3 LGT remite al procedimiento ordinario de revisión la liquidación que se dicte en relación con los conceptos tributarios ajenos al posible delito contra la Hacienda Pública, en cambio el artículo 254.1 LGT, dispone que "[f]rente a la liquidación administrativa dictada como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley, no procederá recurso o reclamación en vía administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal y en el 257 de esta Ley, correspondiendo al juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el Título VI de esta Ley".

En consecuencia, estando a 31 de diciembre de 2017 el proceso penal aún en fase de instrucción, es evidente que ni tenía la Administración Tributaria ninguna facultad de revisión, no ya exclusiva sino ni siquiera compartida, ni tenía expectativa ninguna de tenerla ya que en todo caso la liquidación administrativa vinculada a delito está supeditada a lo que finalmente se determine en el proceso penal en relación tanto con la cuantía, como con la propia existencia de la defraudación.

De hecho, el artículo 257.2.b) LGT señala expresamente que "si en el proceso penal no se apreciara finalmente la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria, la liquidación administrativa será anulada siendo de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías", o bien que "si en el proceso penal se dictara resolución firme, no apreciándose delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, procederá la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito prevista en el artículo 253.1 de esta Ley, teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, procediendo la formalización del acta, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y su normativa de desarrollo".

En ambos casos, bien la liquidación se anula, bien se devuelve al cauce del procedimiento inspector ordinario, siguiendo su tramitación, ya sí, de acuerdo las normas del Título III, siendo su resultado, la liquidación, revisable con arreglo al Título V.

Todo lo señalado lleva a concluir que la inclusión de D. Teodosio en el listado de deudores publicado en virtud del Acuerdo de 28 de junio de 2018, vulnera los requisitos que para la inclusión en dicho listado exige el artículo 95 bis LGT [...].

Prosigue el escrito de interposición razonando sobre la alegada vulneración del artículo 18 CE, en particular, en sus apartados 1 y 4, en lo que se refiere al derecho fundamental a la intimidad, al honor y a la protección de datos, cuestión sobre la que más adelante volveremos, en consonancia con lo que esta Sección 2ª ha declarado, con valor de jurisprudencia, en las sentencias de 20 de enero de 2023, que estima el recurso de casación nº 1467/2021, seguida de la pronunciada, en el mismo sentido y en cuestión sustancialmente idéntica, el 25 de enero último, en el recurso de casación nº 465/2021, dada la vinculación, en estos aspectos, de ambos asuntos con el que ahora se resuelve.

CUARTO.- Razonamientos del Abogado del Estado en su escrito de oposición.

En el escrito de oposición del recurso, la defensa procesal del Estado sostiene la corrección jurídica de la sentencia impugnada y de los actos administrativos enjuiciados en el proceso de instancia, del modo siguiente:

"[...]En este sentido, el hecho de que en el caso de las liquidaciones vinculadas a delito contra la Hacienda Pública la revisión de dichas liquidaciones esté atribuida, por el Código Penal, a la autoridad judicial penal, no compromete la legalidad del precepto, en la medida en que no existen competencias compartidas entre Administraciones Tributarias en la gestión del tributo objeto de la comprobación.

De la misma forma que no empece a dicha publicación que la competencia revisora, en última instancia, de cualquier liquidación practicada por la Administración esté atribuida a la jurisdicción contencioso-administrativa.

La deuda, aunque vinculada a delito, puede resultar, como cualquier otra deuda, impagada por el obligado tributario -con independencia de que simultáneamente ostente la cualidad de investigado penalmente-.

En consecuencia, este obligado tributario puede presentar una situación de incumplimiento relevante de sus obligaciones tributarias -colmando con ello el presupuesto de hecho del artículo 95 bis.1 de la LGT - al haber acumulado deudas pendientes de ingreso por más de 1.000.000 euros y no haberlas pagado transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario.

Es de destacar, por otro lado, que en el listado solamente se publica la cuantía de las deudas pendientes, sin diferenciar entre deuda tributaria y sanciones. No hay ningún reproche sobre el origen de la deuda; únicamente se publica un dato objetivo relevante que es la cantidad debida. Refleja una situación puntual y no es inamovible: dejará de aparecer en los listados posteriores desde el momento en que la deuda sea inferior a 1 millón de euros,



o si se obtiene la suspensión o aplazamiento. Se incorpora un trámite para impedir que haya lugar a la publicación por error material, de hecho o aritmético.

Carecería del más mínimo sentido que el Legislador haya optado por mantener el ejercicio del conjunto de potestades de la Administración Tributaria a pesar de la pendencia de un proceso penal, pudiendo consecuentemente liquidar la deuda y exigir ejecutivamente su importe en vía administrativa y, sin embargo, tal deuda impagada quede excluida del artículo 95 bis de la LGT.

Todo ello, claro está, sin perjuicio de que esa liquidación (que no requiere firmeza), contra la que no procede recurso o reclamación en vía administrativa, como dice el artículo 254.1 LGT/2003, pueda verse reajustada con arreglo a lo se determine en el proceso penal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal y en el 257 de esta Ley, correspondiendo al Juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el Título VI de esta Ley.

Esta liquidación, aunque supeditada a ese posible ajuste, es un acto de aplicación de un tributo estatal dictado en el seno de un procedimiento de inspección regido por el Título III, Capítulo IV de la LGT/2003 y por el Título VI de la misma en la parte final relativa a la propuesta y liquidación propiamente dicha vinculada a delito, de la que deriva la existencia de una deuda tributaria ejecutiva pues, las actuaciones dirigidas a su cobro, habilitadas por el artículo 255 LGT/2003, no han sido suspendidas en este caso por el Juez (así consta en el acuerdo impugnado), encajando perfectamente dentro del ámbito de aplicación competencial únicamente, no lo olvidemos, del artículo 95 bis.3 de la LGT/2003, cuya aplicación se cuestiona de adverso cuando se trata de liquidaciones vinculadas al delito fiscal.

Frente a lo afirmado de contrario, la Administración tributaria no ha ejercido potestad sancionadora alguna, porque no puede hacerlo, tal y como indica el artículo 250.2 LGT/2003 (según el cual "en los supuestos a los que se refiere este apartado, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos"), ya que, la misma, está atribuida a la Jurisdicción Penal, cuando dicte, en su caso, la sentencia correspondiente por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Hasta que llegue ese momento, si llega, no existe obstáculo legal alguno, desde la perspectiva del artículo 95 bis, al darse las circunstancias previstas en el apartado 1, para dar publicidad en los términos prevenidos en el mismo a la existencia de un deudor tributario con una deuda por importe superior a 1.000.000 de euros que no ha sido ingresada en el plazo concedido al efecto para su ingreso en periodo voluntario.

La literalidad del artículo 95 bis, al incluir todas las posibilidades, no altera, por tanto, su finalidad en el caso de las deudas tributarias derivadas de liquidaciones vinculadas a delito contra la Hacienda Pública. La potestad sancionadora nunca va a estar atribuida a un órgano administrativo tributario (ni estatal, ni autonómico, ni local), sino que se trata de una potestad penal. La ausencia de procedimiento sancionador y correlativa sanción no es obstáculo para la publicación de la deuda tributaria liquidada.

Por tanto, es obvio que esas alusiones incluidas en el apartado 3, referidas única y exclusivamente al reparto de competencias entre órganos territoriales tributarios, no pueden ser aplicadas extensivamente a las liquidaciones vinculadas a delito.

El propósito del artículo 95 bis de la LGT es publicar situaciones de falta de pago una vez expirado el periodo voluntario de ingreso. Nada más.

Para que la situación de impago se dé basta con que el deudor no haya atendido su obligación de pago, cualquiera que sea el origen y circunstancias de la deuda liquidada. Se estimula así el pago en periodo voluntario.

La falta de atención voluntaria de la obligación de pago nada tiene que ver, en cuanto a su significación, con la defraudación tributaria. Causa evidente perjuicio el impago de sumas relevantes -a partir de 1.000.000 de euros-, una vez liquidada la deuda y expirado el plazo voluntario de pago. Pero de muy distinta significación es la actividad delictiva defraudatoria.

Por dicha razón, la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal, y que reformó, en paralelo a la reforma de la LGT, la LOPJ (nuevo artículo 235 ter), prevé dar publicidad a las sentencias que condenen por delito a partir de 120.000 euros - ex artículo 305 del Código Penal -, muy lejos de 1.000.000 de euros.

Para terminar, **no acertamos a comprender la argumentación última de adverso acerca de la inexistencia de facultades de la Administración tributaria para revisar la liquidación vinculada al delito** cuando, desde la perspectiva del artículo 95 bis.3 LGT/2003, expresamente invocado de adverso, la Administración tributaria, una vez dictada la liquidación vinculada al delito, en los términos de los artículo 250.1 y 253.1 LGT/2003, indicados,



contra la que no cabe recurso o reclamación en vía administrativa (artículo 254.1), no ha ejercido facultad de revisión alguna de esa liquidación en los términos, lógicamente, previstos en el Título V de la LGT/2003 (artículos 213 y siguientes), en concreto a través de los procedimientos especiales de revisión del artículo 216 a), b) y c) (revisión de actos nulos, lesividad de actos anulables y revocación), lo cual nada tiene que ver, como resulta obvio, con el carácter provisional de la liquidación girada a expensas de lo que se determine en todo caso, en cuanto a la cuota defraudada y a la propia existencia del delito contra la Hacienda Pública, en el proceso penal (artículo 254.1 LGT/2003).

No existe, por tanto, y menos desde la perspectiva del artículo 95 bis. 3 de la LGT/2003 vulneración alguna de los requisitos o circunstancias previstos en el artículo 95 bis para la inclusión del obligado tributaria, D. Teodosio , en el listado de morosos publicado en el Acuerdo del Director General de la AEAT impugnado de 28 de junio de 2018 [...]."

Al igual que formula las alegaciones que se acaban de recoger, también el Abogado del Estado razona extensamente sobre las razones por las que considera que no existe vulneración del art. 18, 1 y 4 CE, en lo relativo al derecho fundamental a la intimidad, al honor y a la protección de datos de la obligada tributaria por la publicidad del listado de deudores regulada en el artículo 95 bis de la LGT de /2003, cuestión sobre la que más adelante nos pronunciaremos.

QUINTO.- Consideraciones jurídicas que efectúa la Sala sobre el recurso formulado.

1) Se plantean en el recurso de casación dos cuestiones de interés casacional, condensadas en las fórmulas que se han transcrito literalmente, contenidas en el auto de admisión dictado al efecto, determinantes en su caso de la nulidad de la lista prevista en el artículo 95 bis LGT -de la inclusión en ella del recurrente-, por razones diferentes, pues el éxito de cualquiera de ellas, por sí sola, llevaría consigo la estimación del recurso de casación.

2) Por razones de orden lógico y expositivo, consideramos pertinente invertir el orden de respuesta a las cuestiones de interés casacional integradas en el auto de admisión, ya que resulta evidente que es la segunda pregunta la que aborda un problema interpretativo directamente entroncado con la situación jurídica del recurrente, por razón de que la condición de deudor fiscal que provoca su inclusión en la lista de deudores proviene de una liquidación vinculada a delito (infracción penal que no puede presumirse cometida):

"[...] 2. Determinar si las deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delito cumplen o no los requisitos del artículo 95 bis.3 LGT para que proceda la inclusión del deudor en el correspondiente listado de morosos, al limitar el citado precepto la referida publicidad exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado [...]."

3) Antes de abordar esta cuestión, capital no solo para decidir la casación, sino para formar doctrina jurisprudencial, hemos de remitirnos, en lo que afecta a esta casación, a la caracterización de la lista de deudores en *situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias*, como reza la propia intitulación del artículo 95 bis LGT, según lo analizado y declarado en la sentencia de esta misma Sala y Sección de 20 de enero de 2023, que estima el recurso de casación nº 1467/2021 y anula la inclusión de la allí tenida por deudora, la Tesorería General de la Seguridad Social, en la lista de morosos. Tal sentencia fue seguida de la pronunciada, en el mismo sentido y en cuestión sustancialmente idéntica, el 25 de enero último, en el recurso de casación nº 465/2021.

4) En ambas sentencias, deliberadas el mismo día que la que ahora se dicta, se pone en conexión de la procedencia jurídica de la publicación de la lista con la observancia de los derechos fundamentales de los ciudadanos, conforme se configuran en nuestra Constitución, en la Carta Europea de Derechos Fundamentales y en el Convenio Europeo de Derechos Humanos, examen comparativo que permite supeditar determinados aspectos del artículo 95 bis LGT a un juicio de ponderación de la proporcionalidad, adecuación y necesidad de la medida de publicidad que se instrumenta, teniendo en cuenta, además, el principio de primacía del Derecho de la Unión Europea en materia afectada por tal ordenamiento y armonizada en lo que atañe a la protección de datos de carácter personal.

5) Dice así, en lo que aquí interesa, la sentencia de 20 de enero pasado, a propósito de tales cuestiones (la negrita y subrayado son de esta sentencia):

"[...] El artículo 95 bis LGT , introducido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("BOE" núm. 227, de 22 de septiembre) constituye el marco jurídico inmediato del asunto. ...



Destacamos una serie de consideraciones sobre el artículo 95 bis LGT, que, a nuestro juicio, tienen proyección e interés en este asunto.

- La disposición se limita a **situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, concepto jurídico indeterminado, cuya concreción integra el propio precepto sobre una exclusiva base cuantitativa** (según supere o no el importe de 1.000.000 de euros, actualmente 600.000 euros, tras la Ley 11/2021, de 9 de julio).

- Llama la atención que, en su versión original, el artículo 95 bis LGT no incorporaba ninguna referencia al Derecho de la Unión Europea pese a que, la protección de datos es materia armonizada. Sin embargo, la laguna se colma con la Ley 11/2021, de 9 de julio, al expresar ahora que "el tratamiento de datos necesarios para la publicación se sujetará a lo dispuesto en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos), y la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, así como por su normativa de desarrollo".

- **La disposición no reconoce ningún margen de apreciación ni ponderación a la Administración tributaria a la hora de decidir si incluye o no las deudas y sanciones en el listado, sino que, de forma imperativa, establece una suerte de automatismo al establecer que "acordará la publicación".**

- El protagonista de la disposición es el deudor tributario y no sus deudas o sanciones, toda vez que, con relación a estas, el precepto se refiere únicamente a la publicación de su importe conjunto. **Por tanto, el precepto solo ampara la publicación de los deudores tributarios, de modo que, quien no lo sea, no puede ver expuestos ni publicados sus datos fiscales sobre la base de dicho precepto.** La incorporación en dichos listados puede ser de personas físicas como de personas jurídicas.

- La disposición delimita la publicidad regulada en este artículo, únicamente en el ámbito del Estado, al referirse a los tributos que pueden ser objeto de incorporación al listado sin expresar nada con relación a los tributos de las Comunidades autónomas o de las Entidades locales.

- El precepto no explicita que las deudas o sanciones tributarias deban ser firmes. Con relación a esta cuestión veremos, más adelante, argumentos en uno u otro sentido [...].

... Como se ha apuntado, **la publicación de un listado de deudores tributarios puede comportar una injerencia para la reputación o la privacidad, evidenciando la proyección de los artículos 18.1 y 18.4 CE**, que cabe modular a través de otros intereses con relevancia constitucional, de acuerdo con las exigencias del principio de proporcionalidad, límites que operan como garantías (por todas, SSTC 96/2012, de 7 de mayo y 17/2013, de 31 de enero).

Reiterada doctrina del Tribunal Constitucional reconoce "un derecho fundamental autónomo a controlar el flujo de informaciones que conciernen a cada persona" (STC 11/1998, de 13 de enero) otorgando a su titular "un haz de facultades consistente en diversos poderes jurídicos cuyo ejercicio impone a terceros deberes jurídicos" (STC 254/1993, de 20 de julio). Las cautelas que, sobre la base de la protección de los datos personales, impiden su "comunicación indiscriminada [...] afectos a finalidades concretas y predeterminadas que son las que motivaron su recogida y tratamiento " (STC 17/2013, de 31 de enero) se vislumbran nítidamente en el artículo 95 LGT, al proclamar el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria, cuyo contrapunto es el derecho de los obligados tributarios - art. 34.1 i) LGT - "al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes ".

6) Prosigue la mencionada sentencia, tras la extensa cita de jurisprudencia del TEDH y del TJUE, razonando del siguiente modo:

"[...] La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea contempla la protección de datos de carácter personal (art. 8) como un derecho fundamental autónomo de la tutela de la vida privada (regulada en el art. 7).

En este sentido, resulta de aplicación el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos) DO L 119/1, cuyo considerando 14, en línea con lo anteriormente advertido, explicita que "[...] protección otorgada por el presente Reglamento debe aplicarse a las personas físicas [y que] no regula el tratamiento de datos personales relativos a personas jurídicas y en particular a empresas constituidas como personas jurídicas, incluido el nombre y la forma de la persona jurídica y sus datos de contacto".



Sin embargo, a efectos de contextualizar esta medida legislativa no puede obviarse que el Reglamento (UE) 2016/679 -al que, como hemos señalado, alude el art 95 bis LGT - habilita a que el Derecho de la Unión o los ordenamientos de los Estados miembros que se aplique al responsable o el encargado del tratamiento, establezcan una serie de limitaciones (art 23) en el alcance de las obligaciones y de los derechos que delimita, **"cuando tal limitación respete en lo esencial los derechos y libertades fundamentales y sea una medida necesaria y proporcionada en una sociedad democrática para salvaguardar"** -por lo que aquí interesa -, "otros objetivos importantes de interés público general de la Unión o de un Estado miembro, en particular un interés económico o financiero importante de la Unión o de un Estado miembro, inclusive en los ámbitos fiscal, presupuestario y monetario, la sanidad pública y la seguridad social".

7) Continúa la sentencia, a la que seguimos, obviamente, en todo lo que dice, haciendo referencia a jurisprudencia del TJUE sobre asuntos similares al determinante de la inclusión de deudores en la lista del art. 95 bis LGT:

"[...] la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de septiembre de 2017, Pu?kár, C -73/16 , ECLI: EU:C:2017:725 , dictada en el marco de un litigio entre el Sr. David , por una parte, y la Dirección de Tributos de la República Eslovaca, así como la Unidad de Delitos de la Administración Tributaria, por otra parte, ante la pretensión de que su nombre fuera eliminado de una lista de personas consideradas testaferros por la Dirección de Tributos, lista elaborada por esta en el contexto de la recaudación y cuya actualización llevan la propia Dirección, las delegaciones de Hacienda subordinadas a esta y la Unidad de Delitos de la Administración Tributaria. Entre las preguntas prejudiciales del Tribunal Supremo de la República Eslovaca, enfatizaremos aquella por la que trasladaba sus dudas al Tribunal de Luxemburgo a efectos de saber si la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos (DO 1995, L 281, p. 31) y los artículos 7 y 8 de la Carta se oponen a que, sin consentimiento de los interesados, las autoridades de los Estados miembros traten datos personales a efectos de la recaudación y de la lucha contra el fraude fiscal, mediante la elaboración de la lista controvertida. Del objetivo de asegurar un nivel de protección equivalente en todos los Estados miembros que persigue la Directiva 95/46, el Tribunal de Justicia deduce que su artículo 7 establece una lista exhaustiva y taxativa de los casos en que un tratamiento de datos personales puede considerarse lícito (apartado 105) y que el tratamiento de datos personales es lícito si "es necesario para el cumplimiento de una misión de interés público o inherente al ejercicio del poder público conferido al responsable del tratamiento o a un tercero a quien se comuniquen los datos" (apartado 106). La sentencia no aprecia que el artículo 7, letra e), de la Directiva 95/46 se oponga a que, sin que medie el consentimiento de los interesados, las autoridades de los Estados miembros traten datos personales a efectos de recaudación y de lucha contra el fraude fiscal, mediante la elaboración de la lista controvertida, pero las condiciones y garantías que establece son claras y rotundas, al admitirse dicha posibilidad "siempre que, por un lado, la normativa nacional confiera a dichas autoridades, a efectos de la disposición mencionada, misiones de interés público, que la elaboración de la lista y la inclusión en la misma de los interesados sean efectivamente idóneas y necesarias para cumplir los objetivos perseguidos y que existan motivos suficientes para presumir que la inclusión de los interesados en la lista obedece a un motivo y siempre que, por otro lado, concurren todas las condiciones a que obliga la propia Directiva 95/46 para que ese tratamiento de datos personales sea lícito" (apartado 117).

Para el Tribunal de Justicia, que una persona esté incluida en la lista controvertida puede suponer una injerencia en algunos de sus derechos, puesto que podría dañar su buen nombre y afectar a sus relaciones con las autoridades tributarias, afectar a su presunción de inocencia (derecho plasmado en el artículo 48, apartado 1, de la Carta) y a la libertad de empresa (reflejada en el artículo 16 del mismo texto) de las personas jurídicas relacionadas con las personas físicas incluidas en la lista controvertida (apartado 114).

Por tanto, **el asunto se resuelve en términos de proporcionalidad al encomendar a los jueces nacionales que comprueben si la lista controvertida resulta necesaria para el cumplimiento de misiones de interés público**, teniendo en cuenta, en particular, la finalidad exacta de la elaboración de la lista, los efectos jurídicos a que se sujeta a las personas que figuran en ella y si la lista misma es o no pública (apartado 111), afirmando que la protección del derecho fundamental a la intimidad a nivel de la Unión exige que las excepciones a la protección de los datos personales y las limitaciones de esa protección no excedan de lo estrictamente necesario (apartado 112), que no existan medios menos gravosos para alcanzarlos (apartado 113) y que han de concurrir las demás condiciones de la Directiva para que el tratamiento de datos personales sea lícito (apartado 115), advirtiendo, por último, de que, aun si existieran motivos para limitar algunos de esos derechos, tal limitación debería ser necesaria para la salvaguardia de otros intereses, como en el caso, un interés económico y financiero importante en asuntos fiscales (apartado 116) "[...]."

8) [...] CUARTO.- La inclusión en la lista del art 95 bis exige la condición de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias firmes.

Como anteriormente hemos apuntado, el art 95 bis no contiene previsión explícita sobre que las deudas y sanciones tributarias que deban incluirse en el acuerdo de publicación sean firmes.

Ciertas lecturas de algunos de sus apartados podrían sugerir, aparentemente, que el legislador prescinde de dicha firmeza.

Así podría desprenderse al referirse el precepto a que "dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario." Sin embargo, el impago de las deudas o sanciones, transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario, opera como un momento temporal inicial, en otras palabras, en tanto no haya transcurrido dicho plazo de ingreso en periodo voluntario no cabe incluirlas en la publicación, sin establecer un eventual momento temporal, final o tope, para ordenar la publicación.

Por otro lado, cuando el art 95 bis LGT expresa que "[a] efectos de lo dispuesto en este artículo no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas", cabría asumir, implícitamente, que está haciendo referencia a deudas y sanciones no firmes porque, precisamente, al ser aún cuestionadas -administrativa o judicialmente- se encuentran aplazadas o suspendidas. Sin embargo, también el pago de las deudas o sanciones firmes puede ser postergado por motivos varios, por lo que, en definitiva, si bien el argumento no resulta despreciable, en modo alguno es determinante.

En fin, la no firmeza de las deudas o sanciones tributarias podría venir alimentada por la previsión de que, "[l]o dispuesto en este artículo no afectará en modo alguno al régimen de impugnación establecido en esta Ley en relación con las actuaciones y procedimientos de los que se deriven las deudas y sanciones tributarias ni tampoco a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos iniciados o que se pudieran iniciar con posterioridad en relación con las mismas." Sin embargo, se trata de una previsión genérica que no permite avalar de forma inequívoca la no necesidad de firmeza a los efectos de la publicación. En este sentido, el precepto únicamente pone de manifiesto la independencia entre el acuerdo de inclusión en la lista, por un lado, y las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, por otro lado, esbozando naturalezas y finalidades diferentes.

Sin embargo, otros argumentos justifican la necesidad de que las deudas y sanciones tributarias, incluidas dentro del listado, sean firmes.

En primer lugar, la dicción del precepto dista mucho de ser un ejemplo de claridad y la exigencia de firmeza queda empañada por la indefinición, por lo que, de haber resultado la firmeza una circunstancia indiferente para el legislador debería haberlo explicitado, ante las gravísimas consecuencias que pudieran derivarse de una inclusión improcedente en dicha lista.

Por otro lado, **la propia excepcionalidad del artículo 95 bis LGT , frente a la norma general de reserva de los datos tributarios que contempla el artículo 95 LGT , avala la exigencia de firmeza .**

En el caso enjuiciado... En tales condiciones, la decisión del Ayuntamiento de Madrid de incorporar a la TGSS en la lista mencionada es de una gravedad extrema.

Evidentemente, se trata de una persona jurídico-pública, habiendo ya dejado oportuna constancia de que no hay infracción de la privacidad. Sin embargo, incluir en la lista del art 95 bis LGT a una Administración Pública, servidora de intereses públicos a través de funciones asignadas legalmente, sometida y cualificada por nítidas exigencias constitucionales, genera una justificada alarma social si la ciudadanía percibe como mensaje que la TGSS es una entidad morosa.

El daño reputacional, en este caso consumado por la mera inclusión y la publicidad de la lista, es evidente y trasciende, incluso, la esfera propia de la TGSS, para desembocar en un particularismo del que resulta ajeno el sentido público y común de lo que representa el propio Estado en su conjunto; más aún, cuando existen mecanismos para resolver los conflictos que puedan derivarse respecto de los puntos de fricción entre Administraciones Públicas.

Imaginemos las consecuencias de haber sido incluida en el listado de morosos una persona física sin tener la condición de deudor, supuesto que hubiera podido excitar las más contundentes respuestas que contempla nuestro ordenamiento jurídico .

El demérito y el descrédito del así incluido, de resultar a posteriori incorrecta su publicación, con el consiguiente quebranto reputacional, de consecuencias no solo morales sino también patrimoniales, difícilmente podrían ser suficientemente reparados por la sola declaración de la incorrecta inclusión en la citada lista.

Por estas razones, entendemos que las Administraciones Públicas deben hacer un uso extraordinariamente prudente, ponderado y diligente del instrumento que ofrece el artículo 95 bis LGT .



Como se infiere de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, anteriormente citada, **a los efectos de la protección de datos no caben automatismos**. De esta manera se ponen en evidencia los graves peligros de esta figura - no generalizada, por lo demás, en el espacio de la Unión- y la necesidad de una interpretación, acorde con las libertades y derechos de los contribuyentes, procurando no alterar la confianza social en una Administración a la que, como la TGSS, se le asigna una función prestacional, esencial en el Estado de Derecho, para asegurar el bienestar y seguridad de los ciudadanos.

Irrumpe así el principio de proporcionalidad que, en supuestos como éste, se aplica constantemente por el Tribunal Constitucional y por el Tribunal de Justicia, al formar parte de los principios generales del Derecho de la Unión y **que exige mantenerse dentro de "los límites de lo que resulta apropiado y necesario para el logro de los objetivos legítimos perseguidos por la normativa controvertida, entendiéndose que, cuando se ofrezca una elección entre varias medidas adecuadas, debe recurrirse a la menos onerosa, y que las desventajas ocasionadas no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos"** [sentencias del Tribunal de Justicia de 13 de noviembre de 1990, Fedesa y otros (C-331/88, Rec. p. I- 4023), ECLI:EU:C:1990:391 , apartado 13; y de 12 de julio de 2001, Jippes y otros (C-189/01 , Rec.p. I-5689), ECLI: EU:C:2001:420 , apartado 81)].

Además, como se ha expresado, **la publicación del listado de morosos comporta una excepción de un principio general de reserva de datos tributarios, impuesto por el art 95 LGT** , medida que, según el preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, "hay que enmarcarla en la orientación de la lucha contra el fraude fiscal a través del fomento de todo tipo de instrumentos preventivos y educativos que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios"...

...Aunque se trate de una normativa diferente, la temática que nos ocupa conduce a dirigir la atención sobre **el criterio general de disociar, anonimizar o adoptar medidas de protección de los datos de carácter personal, exigido para las resoluciones judiciales por el artículo art 235 del Código penal , principio excepcionado por el artículo 235 ter** , al disponer que "[e]s público el acceso a los datos personales contenidos en los fallos de las sentencias firmes condenatorias, cuando se hubieren dictado en virtud de los delitos previstos en los siguientes artículos..." (por lo que interesa a los efectos del presente recurso, delitos contra la Hacienda Pública).

Resultaría paradójico concluir que el legislador orgánico hubiese extremado las cautelas, no permitiendo explícitamente la publicidad abierta de los datos contenidos en las sentencias condenatorias cuando aún no sean firmes y, sin embargo, desde la Ley General Tributaria se permitiera, sobre la base del simple criterio de la Administración, ordenar la publicación de unas deudas o sanciones, cuestionadas por los interesados y, por tanto, no firmes.

También es oportuno recordar que, sobre la inclusión de ciudadanos en los denominados registros de morosos hay abundante jurisprudencia civil, trasladable a nuestro ámbito sin artificios, algunos de cuyos pronunciamientos se relacionan en la sentencia de esta Sala Tercera (sec. 3ª), núm. 1503/2020, de 12 de noviembre de 2020, rec. 4739/2019, ECLI:ES:TS:2020:3869 , que, atendiendo a la finalidad del registro de morosos -que no es la de constatar el impago de deudas, sino la de evaluar la solvencia patrimonial del deudor-, proclama que "para que la inclusión de los datos del deudor en un registro de morosos pueda ser considerada legítima no basta con que sea exacto y veraz el dato del importe de la deuda impagada, sino que es necesario que, además, la inclusión en el registro sea pertinente. Y no será pertinente cuando el deudor haya cuestionado legítimamente, en vía administrativa, judicial o arbitral, la existencia o cuantía de la deuda".

Por tanto, **la falta de previsión explícita en la Ley General Tributaria sobre la necesidad de que las deudas y sanciones tributarias, incluidas en la lista de morosos sean firmes, no puede ser obstáculo a que, efectivamente, deba concurrir dicho requisito** pues, de lo contrario, no cabría sino cuestionar la constitucionalidad de la propia Ley General Tributaria **sobre la base de una posible vulneración de la privacidad o por manifiesta infracción del principio de seguridad jurídica que, además, de previsto en el artículo 9.3 CE** , constituye una de las prioridades de la Ley General tributaria.

En consecuencia, una interpretación favor constitutionis, alentada por el artículo 5 LOPJ , determinaría la consideración del requisito de la firmeza como elemento imprescindible para la inclusión de las deudas y sanciones tributarias en el listado al que se refiere el artículo 95 bis LGT ...

9) ...QUINTO.- Alcance de la impugnación.

...Negar esta posibilidad (de impugnar la inclusión sobre la base de la no concurrencia de la condición de deudor) sería tanto como consagrar y abrir la puerta a la más absoluta arbitrariedad. Si la condición de deudor opera como presupuesto para incorporar a una persona física o jurídica en el listado a los efectos de su publicación, es evidente que dicho presupuesto debe ser especialmente considerado por la Administración que ordena la



publicación y, por supuesto, justifica la posibilidad de su cuestionamiento por quien no siendo deudor vaya a ser incorporado a la lista o lo haya sido ya.

Por lo que se refiere al alcance de la impugnación, en la medida en que el acuerdo de publicación del listado pone fin a la vía administrativa, no parece ofrecer muchas dudas el que, en el seno del proceso judicial ulterior, razones de tutela judicial efectiva impiden restringir las garantías del obligado tributario, de modo que podrá invocar, en su caso, en el seno del proceso judicial ulterior, cualquier motivo, constituya o no una mera cuestión de error de hecho o material, incluidas aquellas cuestiones de índole jurídica, relacionadas con los requisitos y presupuestos para acordar la inclusión en el listado y la subsiguiente publicación.

SEXO.- Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

"A efectos de la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, sólo podrán ser incluidas en los listados del art 95 bis, aquellas personas físicas o jurídicas que ostenten la condición de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias firmes.

El interesado podrá alegar ante la Administración que no concurren los requisitos y presupuestos, exigidos a los efectos del art 95 bis LGT , para su inclusión en dichos listados, invocando, en su caso, en el seno del proceso judicial ulterior, cualquier motivo, constituya o no una mera cuestión de error de hecho o material, incluidas cuestiones de índole jurídica relacionadas con los requisitos y presupuestos para acordar su inclusión en el listado y la subsiguiente publicación".

En consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada al resultar contraria a la anterior doctrina por cuanto avaló la inclusión de la TGSS en el listado del art 95 bis LGT al considerar, indebidamente, que cabía oponer eventuales errores materiales, consignados en el listado de deudores, sin alcanzar a cuestiones estrictamente jurídicas, como la condición de deudor a la Hacienda Pública -en este caso, del IBI y de la tasa por recogida de residuos sólidos urbanos- y sin advertir, además, impedimento alguno ante la circunstancia de que la propia condición de deudor respecto de tales tributos municipales era aún objeto de discusión judicial al tiempo de ordenar la publicación del referido listado, careciendo, por ende de firmeza, las deudas tributarias que la motivaron [...]."

SEXO.- Cuestiones de interés casacional que concurren en este asunto, además de las reseñadas con carácter general, en supuestos de la denominada *liquidación vinculada al delito*.

1) Comencemos por expresar la conclusión a que llegamos: la liquidación vinculada al delito -LVD-, o por mejor decir, la deuda tributaria liquidada en aquélla (arts. 250 y concordantes de la LGT), no es un acto idóneo para crear una deuda tributaria que permita incluir al deudor, por su impago, en la lista del art. 95.bis LGT.

La razón para alcanzar tal afirmación no está, según consideramos, tan relacionada con el tema competencial -aunque no es materia ajena al debate-, sino con la naturaleza jurídica de esa LVD y su posición instrumental al servicio de una causa penal abierta, en cuanto a su naturaleza, fines y efectos jurídicos.

2) La razón determinante, pues, es que no estamos en presencia de un acto administrativo propiamente dicho -en el sentido de los respectivos artículos 1 de la Ley 39/2015 y de la Ley 39/1988, reguladora de esta Jurisdicción- y, en tal condición, ni siquiera establece una deuda tributaria amparada en la presunción de legalidad de que gozan los actos de la Administración sujetos al derecho administrativo. No es un acto común o normal en tal sentido, investido de las prerrogativas atribuidas a la Administración con carácter general, al servicio del interés público, en relación con los actos que emite (privilegios de la ejecutividad, ejecutoriedad, presunción de validez, necesidad de impugnación ante una jurisdicción especializada como la contencioso-administrativa para enervar tales presunciones, etc...).

3) De ser ello como sostiene aquí la Administración del Estado -y, de un modo apodíctico, la sentencia de instancia- esa presunción de validez y eficacia colisionaría frontalmente con el principio de presunción de inocencia constitucionalmente consagrada en materia penal (art. 24 CE) y el derecho fundamental correspondiente que asiste al investigado o encartado en una causa penal. Por ilustrar gráficamente la posición de ese acto y su vocación o instrumentalidad al servicio del proceso penal, la interpretación de la Administración, avalada por la Sala sentenciadora, más que de liquidación vinculada a delito cabría hablar, con mayor propiedad, de *delito vinculado a liquidación*, con total y absoluto sacrificio de la presunción de inocencia, derecho fundamental que solo puede neutralizar el juez penal mediante una sentencia condenatoria firme, en el seno de un proceso público, seguido con todas las garantías y tras la acreditación, mediante prueba lícita, de la comisión de un delito y la determinación de su autor responsable y culpable.



4) Veamos la dicción literal de los preceptos reguladores de esta función, sistemáticamente separada de la destinada a regular los procedimientos inspectores *ratione materiae*:

"TÍTULO VI (LGT) Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública"

Artículo 250. Práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública.

1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente Título.

Salvo en los casos a que se refiere el artículo siguiente, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

2. La liquidación que en su caso se dicte, referida a aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará a lo establecido en este Título.

En los supuestos a los que se refiere este apartado, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos. En caso de haberse iniciado un procedimiento sancionador, de no haber concluido éste con anterioridad, dicha conclusión se entenderá producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador en los casos a que se refiere el último párrafo de este apartado.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

De no haberse apreciado la existencia de delito, **la Administración Tributaria iniciará, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados** (si es que hay deuda).

3. La liquidación que se dicte en relación con conceptos tributarios que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará en su tramitación al procedimiento ordinario que corresponda según lo dispuesto en el Capítulo IV del Título III de esta Ley y se sujetará al régimen de revisión establecido en su Título V..".

Sin embargo, el art. 251 LGT establece excepciones al anterior caso:

Artículo 251. Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.

"[...] 1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de practicar la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal .
- b) Cuando de resultas de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirle a un obligado tributario concreto.
- c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación".

5) Esto es, hay casos en que no se produce liquidación, por razones ajenas a la voluntad o conducta del sospechoso de delito y, por ende, éste no podría figurar en la lista de deudores .

Por su parte, el artículo 254 LGT, sobre impugnación de las liquidaciones, dispone lo siguiente:

"[...] 1. Frente a la liquidación administrativa dictada como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley , no procederá recurso o reclamación en vía administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal y en el 257 de esta Ley , correspondiendo al Juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el Título VI de esta Ley .



En ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta Ley en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria.

2. Frente a la liquidación que resulte de la regularización de los elementos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito, cabrá interponer los recursos y reclamaciones previstos en el Título V de esta Ley".

La sola lectura de este precepto sitúa estas liquidaciones instrumentales, vicarias al servicio de la causa penal y dependientes en todo de la suerte de ésta, al margen de la noción de deuda tributaria, a los efectos del art. 95 bis LGT, que sólo cabe establecerse por el *Juez penal [al] determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública [...]*".

6) No obstante, como argumento complementario, cabe referirse a la dicción del apartado 3 del artículo 95 bis LGT:

"[...] 3. En el ámbito del Estado, la publicidad regulada en este artículo se referirá exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado no habiendo existido delegación alguna de competencias en estos ámbitos a favor de las Comunidades Autónomas o Entes Locales [...]".

La fórmula normativa empleada, en una primera lectura, parece referirse, no a la publicidad de la lista de deudores -más bien de los que la Administración considera como tales, aun en caso de deuda controvertida o sometida a control judicial o a pendencia de proceso penal-, en el sentido de que quede relegada a las deudas estatales, con exclusión de las fijadas por las Administraciones autonómicas o locales, que pueden hacer uso de la lista, incluyendo a sus deudores. Así ha sucedido en los casos examinados en las sentencias de 20 y 25 de enero de 2023, a las que se ha hecho amplia referencia, donde la deuda lo era en concepto de IBI, impuesto de carácter local.

Más bien parece indicar tal precepto que de las deudas por incumplimiento del deber de pago de tributos estatales se excluyen los cedidos a las CC.AA, porque por virtud de la cesión la Administración del Estado pierde con ello facultades amplias en relación con la gestión, la inspección y el ejercicio de la potestad sancionadora. Pero para decir tal cosa, que probablemente se habría podido indicar con mayor claridad y brevedad, el apartado incorpora menciones de las que no se puede prescindir: que solo son susceptibles de incorporación a la lista los deudores, en caso de tributos estatales, aquellos en los que *la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado.*

7) Pues bien, el régimen legal de los artículos 250 y siguientes de la LGT estatuye un sistema de compatibilidad entre la sospecha de delito y la fijación de una deuda tributaria -y su cobro, bajo control judicial- en la medida en que su impago pudiera determinar, en un juicio anticipatorio, conjetural, provisional, efectuado por la Administración, la comisión de un delito, a efectos de su denuncia, esto es, de la puesta en conocimiento del juez penal de los hechos.

Y esos hechos se comunican a través de la LVD, máxime si se tiene en cuenta que el delito contra la Hacienda Pública solo es posible cuando se cumple el tipo penal y, entre otras previsiones, la de la cuantía mínima de la cuota defraudada, de 120.000 euros (art. 305.1 del Código Penal). La lábil barrera entre los conceptos de liquidación vinculada al delito y la liquidación eventual que quepa sin vinculación a él no revela otra cosa que la condición de ese juicio como instrumental, interino y circunstancial, en tanto es el juez penal quien debe determinar la deuda, entre otros elementos normativos, en trance de enjuiciar si se ha cometido o no el delito contra la Hacienda pública y restablecer el orden jurídico causado como consecuencia del incumplimiento de los deberes fiscales.

8) En este caso, se trata de deudas estatales liquidadas -IRPF, 2010, en concreto-. Aquí no hay, en un sentido propio, ni aplicación de los tributos, ni ejercicio de la potestad sancionadora -incompatible con la penal, por lo demás- ni facultades de revisión atribuidas a los órganos administrativos estatales ni, a la postre a esta jurisdicción. En suma, aunque el precepto parece referirse, entre otros casos, a los tributos cedidos, para negar que pueda el Estado incluir las deudas correspondientes a tales figuras impositivas en la lista del artículo 95 bis LGT, en realidad maneja conceptos y exigencias normativas incompatibles con la LVD o, por mejor decir, con la idoneidad de la deuda así fijada -accidental, incluso efímeramente, es posible-.

En suma, basta con esclarecer la naturaleza de las LVD para excluirlas de plano del ámbito objetivo del artículo 95 bis LGT, pues ni dan lugar a deudas fiscales en un sentido propio, ni están investidas de la presunción



de legalidad - incompatible con la presunción de inocencia- pues, además, es el proceso penal el que debe dilucidar la cuestión.

9) En cuanto a la vulneración de los derechos al honor, intimidad personal y familiar y protección de datos de carácter personal, nos remitimos a lo ya declarado, como fundamento de las respectivas sentencias de casación, en las que se han mencionado como precedentes, de 20 y 25 de enero último, a partir de las cuales no basta con la existencia de una deuda que no esté suspendida, en el caso de que estuviera impugnada o controvertida, pues en ese necesario juicio de ponderación, es cualitativamente mayor el daño que se ocasiona al contribuyente mediante su exposición pública como deudor -o como defraudador, protagonista de una conducta reprobable, que es el universo al que se refiere el preámbulo de la ley de creación de esta especie de picota o sambenito- si después es anulada administrativa o judicialmente la actuación de la que dimana la deuda; que el daño que puede ocasionarse con la posposición de la publicación a un momento en que esa deuda fuera ya inamovible.

10) Precisamente por esa vocación finalista, vicaria, de vinculación al delito sospechado de las LVD (art. 250 LGT.1 y concordantes) y porque tales liquidaciones se remiten al juez penal y, en su caso, se integran y subsumen en la causa que se pudiera abrir, se trata de estimaciones o apreciaciones cuyo objeto es desencadenar, si cabe, ese proceso penal y bajo la potestad del juez, razón por la que no generan deudas tributarias aptas para que los afectados puedan figurar en la lista de morosos del artículo 95 bis, pues tal inclusión, de una parte, colisionaría frontalmente con el principio de presunción de inocencia, que solo se puede destruir mediante sentencia judicial condenatoria firme, no antes, ni por quien no es juez; y, por otra, no son deudas fiscales propiamente dichas, pues su contrariedad a Derecho depende de las resultas del enjuiciamiento penal y su declaración de condena.

Tampoco puede presumirse, en esa fase de instrucción o juicio, la existencia de una defraudación fiscal o de una conducta socialmente reprobable, al respecto, condiciones a que la propia Ley General Tributaria en el preámbulo, somete la inclusión en la lista de morosos, porque tales factores aún no se han determinado.

11) Finalmente, el régimen legal de publicidad de la identidad de los deudores, en caso de delito fiscal, queda reservado, de modo exclusivo, a las situaciones de sentencia firme condenatoria, sin que baste por tanto la mera liquidación de la deuda expresada en esa "*liquidación vinculada a delito*".

A tal respecto, si la inclusión en la lista que la ley ordena publicar es una excepción o derogación del principio del carácter reservado de los datos fiscales, esa reserva de garantiza de un modo cualitativamente más intenso en el art. 235 ter de la Ley Orgánica del Poder Judicial -LOPJ- el anonimato del investigado, imputado o acusado en un proceso penal que el resultante de la mera apelación al art. 95 LGT. Dice al efecto tal precepto, vigente a partir de 2021:

"Artículo 235 bis.

1. Es público el acceso a los datos personales contenidos **en los fallos de las sentencias firmes condenatorias**, cuando se hubieren dictado en virtud de los delitos previstos en los siguientes artículos:

a) Los artículos 305, 305 bis y 306 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal".

En materia tan grave como la penal, la publicidad de los datos personales del condenado por delito contra la Hacienda pública en los casos mencionados por los artículos que los tipifican, requiere inexcusablemente la condena penal firme, lo que significa que en ningún caso podrán ser objeto de la menor publicidad los datos relativos a los contribuyentes sometidos a un proceso penal en tanto tal condena, en su caso, no tenga lugar.

SÉPTIMO.- Jurisprudencia que se establece.

De lo anteriormente razonado, de modo extenso, sobre la naturaleza y fines de la liquidación vinculada a delito, cabe establecer la siguiente doctrina:

1) Las liquidaciones establecidas por la Administración tributaria al amparo del art. 150.1 y concordantes de la LGT no cumplen los requisitos legales del artículo 95 bis LGT, tal como ha quedado interpretado por esta Sala para que proceda la inclusión del deudor, en caso de impago, en el listado de morosos regulado en el mencionado precepto, dada la instrumentalidad de tales liquidaciones a las resultas de la causa penal.

2) En tales casos, sólo la sentencia penal condenatoria por delito contra la Hacienda Pública permitiría la inclusión del deudor sometido a esa clase de liquidaciones, con independencia e que la deuda estuviera o no suspendida

Consecuencia de tal declaración es que la sentencia de instancia debe ser casada y sustituida por otra que estime el recurso contencioso-administrativo, con anulación del acto de publicación de la lista de deudores, en lo que concierne a la parte recurrente.

**OCTAVO.- Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico séptimo de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por el procurador don José Manuel Jiménez López, en nombre de **DOÑA Laura**, contra la sentencia de 9 de junio de 2020, dictada por la Sección Séptima de la Sala Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de apelación nº 69/2019, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el mencionado recurso de apelación nº 69/2019, entablado por la Sra. Laura, contra la sentencia de 18 de enero de 2018 dictada por el Juzgado Contencioso-Administrativo Central nº 6 en el recurso nº 50/2018 interpuesto contra la resolución de 1 de octubre de 2018, que desestima el recurso de reposición frente al acuerdo del Director General de la AEAT, de 28 de junio de 2018, por la que se autorizaba la publicación del listado comprensivo de deudores a que se refiere el art. 95 bis de la LGT, por ser contrarios a derecho tales actos administrativos.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.



Roj: **STS 216/2023 - ECLI:ES:TS:2023:216**

Id Cendoj: **28079130022023100019**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **02/02/2023**

Nº de Recurso: **7918/2020**

Nº de Resolución: **131/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SJCCA, num. 5, 6-11-2019 (proc. 43/2018),
SAN 2668/2020,
ATS 12336/2021,
STS 216/2023**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 131/2023

Fecha de sentencia: 02/02/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7918/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 17/01/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7918/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 131/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 2 de febrero de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **7918/2021**, interpuesto por el procurador don José Manuel Jiménez López, en nombre y representación de **DON Alfredo**, contra la sentencia de 30 de septiembre de 2020, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de apelación nº 6/2020, que desestima el recurso contra la sentencia nº 121/2019, de 6 de noviembre, del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo nº 5 en el recurso nº 43/2018. Ha sido recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 30 de septiembre de 2020, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que desestimamos el recurso de apelación, interpuesto por el Procurador de los Tribunales FRANCISCO ABAJO ABRIL, en nombre y en representación de Alfredo contra la sentencia de fecha 6 de noviembre de 2019 dictada por el Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo Número Cinco en los autos de procedimiento ordinario 43/2018 debemos confirmar la sentencia por ser conforme a Derecho.

Con expresa imposición de costas a la parte actora [...]".

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el procurador don José Manuel Jiménez López, en nombre de don Alfredo, presentó escrito de 18 de noviembre de 2020, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas:

2.1. Los artículos 95 bis, 3, en relación con los artículos 250 y 254 LGT.

2.2. Los artículos 24.1 y 2 y 25.1 de la Constitución Española, en relación con los principios de culpabilidad, tipicidad, prohibición de indefensión y presunción de inocencia en materia de sanciones administrativas (y, por ende, de los artículos 27 y 28 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP).

2.3. El artículo 18 CE y, en particular, sus apartados 1 y 4, en lo que se refiere al derecho fundamental a la intimidad, al honor y a la protección de datos del contribuyente y ahora recurrente.

2.4. El artículo 120.3 CE y el artículo 24.1 CE, al considerar que la sentencia recurrida adolece de una (falta de) motivación inadecuada, vulnerándose con ello el derecho a la tutela judicial efectiva.

2.5. El artículo 24.1 CE en cuanto al derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión y del artículo 24.2 CE que garantiza el derecho a un proceso con todas las garantías, puesto que, en relación con lo precedente, la Sala sentenciadora no ha justificado mínimamente el rechazo a presentar la cuestión de inconstitucionalidad interesada.

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 4 de diciembre de 2020, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El procurador Sr. Jiménez López, en la indicada representación, compareció el 15 de diciembre de 2020; y el Abogado del Estado, como parte recurrida, lo ha hecho el 26 de enero de 2021, ambos dentro del plazo máximo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 30 de septiembre de 2021, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] 1. Discernir la adecuación al derecho al honor, a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal, que ampara el artículo 18 de la Constitución Española, de la publicidad que contempla el artículo 95 bis LGT.

2. Determinar si las deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delito cumplen o no los requisitos del artículo 95 bis.3 LGT para que proceda la inclusión del deudor en el correspondiente listado de morosos, al limitar el citado precepto la referida publicidad exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado [...]"

2. El procurador Sr. Jiménez López, en nombre y representación de don Alfredo, interpuso recurso de casación en escrito de 24 de noviembre de 2021, en cuyo suplico se pretende lo siguiente:

"[...] a) Que por esa Excm. Sala se declare que:

1. No se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 95 bis.3 LGT tratándose de deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delitos, porque respecto de tales deudas, aún derivadas de tributos estatales, no corresponde, ni en exclusiva ni parcialmente a los órganos de la Administración tributaria estatal el ejercicio de la potestad sancionadora ni de las facultades revisoras. Además, la liquidación vinculada a delito se realiza por procedimientos distintos a los ordinarios, específicos para los casos en los que existen, precisamente, indicios de delitos contra la Hacienda Pública.

2. En consecuencia, que no procede incluir en el listado de deudores a quienes tienen eventualmente contraídas deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delitos.

b) Igualmente, que por esa Excm. Sala se declare que:

1) La inclusión de una persona en el listado de deudores de acuerdo con el régimen jurídico establecido en el artículo 95 bis LGT no se adecúa a su derecho a la intimidad (artículo 18.1 CE), pues la restricción de este derecho fundamental que supone la publicidad de sus deudas en los términos previstos en el indicado precepto no es idónea, ni necesaria, ni proporcionada para conseguir el pago de las mismas, sin que pueda considerarse como interés prevalente un hipotético derecho de la colectividad a exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

2) La inclusión de una persona en el listado de deudores, especialmente tratándose de una liquidación vinculada a delito cuyo conocimiento corresponde a los Tribunales Penales, vulnera el derecho a la presunción de inocencia del artículo 24.2 CE, pues en tanto no sea firme el pronunciamiento penal correspondiente (y, en su caso, el procedimiento sancionador que subsidiariamente pueda tramitarse en la vía administrativa y contencioso-administrativa) no existirá una deuda firme. La publicación del listado de deudores, sin embargo, anticipa la existencia del delito (o, en su caso, de la infracción) y la proyecta públicamente.

3) La inclusión de una persona en el listado de deudores no se adecúa al derecho a la protección de datos personales reconocido en el artículo 18.4 CE, pues no se respetan las cautelas mínimas que la protección de ese derecho fundamental requiere, incluso de prevalecer un interés superior, interés que no puede ser, simplemente, la promoción de una conciencia cívica del debe de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Por lo tanto, la limitación que el régimen del artículo 95 bis.3 LGT supone para el derecho a la protección de los datos personales es innecesario, inadecuado, impertinente y excesivo.

c) Por último, que por esa Excm. Sala se acuerde que la Sentencia de 30 de septiembre de 2020, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional, dictada en el Recurso de Apelación núm. 6/2020, objeto del presente recurso de casación vulneran lo establecido en el artículo 95 bis.3 LGT en relación con los artículos 250 y 254 LGT, así como lo establecido en el artículo 18 CE, en particular en sus apartados 1 y 4 y, en relación, a su vez, con el artículo 24.2 CE, por lo que en consecuencia debe ser casada, dictándose en su lugar una Sentencia por la que se acuerde la nulidad del Acuerdo de publicación del listado de deudores y de los actos con él relacionados impugnados en el proceso seguido en las anteriores instancias [...]"

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 17 de enero de 2022, donde afirma:

"[...] solicitamos a esa Sala que, interpretando adecuadamente los preceptos identificados en el auto de admisión, fije, en primer término, como doctrina que:

- Las deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delito cumplen los requisitos del artículo 95 bis.3 LGT para que proceda la inclusión del deudor en el correspondiente listado de morosos, sin que, por tanto, a ello obste que el citado precepto limite la referida publicidad exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la



aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado.

- La adecuación en todo caso de la publicidad contemplada en el artículo 95 bis LGT/2003 al derecho al honor, a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal que ampara el artículo 18 de la CE y, en su caso, que el cuestionamiento de la conformidad a la CE de la regulación contenida en el artículo 95 bis citado, exige obligatoriamente el planteamiento de la oportuna cuestión de inconstitucionalidad ante el TC.

- En cualquier caso, la publicidad prevista en dicho precepto se adecúa plenamente al derecho a la intimidad del artículo 18.1 CE, al derecho a la presunción de inocencia del artículo 24.2 CE y al derecho a la protección de los datos personales del artículo 18.4 CE.

Ello ha de llevar ya, en segundo término, a la desestimación del recurso y a la confirmación de la sentencia impugnada y con ella del acto recurrido [...]."

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso, en primer término, el 29 de noviembre de 2022.

Por providencia de 13 de octubre de 2022 se acordó suspender dicho señalamiento; y por otra providencia de 18 de noviembre de 2022 se acordó de nuevo que la deliberación, votación y fallo de este recurso tuviese lugar el 17 de enero de 2023, con el fin de que fueran objeto de debate conjunto los diversos recursos pendientes de señalamiento que se dirigían contra las sentencias en materia de inclusión de los respectivos recurrentes en el listado de deudores previsto del art. 95 bis LGT. Ese día, efectivamente, se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia propuesto en el auto de admisión, en discernir la adecuación al derecho al honor, a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal, que ampara el artículo 18 de la Constitución Española, de la publicidad que contempla el artículo 95 bis LGT.

Además de tal cuestión, con un carácter más específico para este concreto asunto, dadas las circunstancias concurrentes, es preciso determinar si las deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delito cumplen o no los requisitos del artículo 95 bis.3 LGT para que proceda la inclusión del deudor en el correspondiente listado de morosos, al limitar el citado precepto la referida publicidad, exclusivamente, a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado.

SEGUNDO.- Hechos determinantes de la inclusión del recurrente en la lista de deudores, según son reflejados en el auto de admisión.

1) Se recurre en este recurso la sentencia de 30 de septiembre de 2020, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de apelación nº 6/2020, enablado contra la sentencia nº 121/2019 de 6 de noviembre de 2019, del Juzgado Contencioso-Administrativo nº 5 de Madrid en el recurso nº 43/2018.

El acto impugnado en la instancia es la resolución de 30 de agosto de 2018, que desestima el recurso de reposición formulado frente al acuerdo del Director General de la AEAT de 28 de junio de 2018, que autorizaba la publicación del listado comprensivo de deudores a que se refiere el art. 95 bis de la LGT, en la que se incluía al recurrente.

2) El auto de admisión del recurso, fechado el 30 de septiembre de 2021, formula dos preguntas en relación con la inclusión en la lista de deudores, ya reseñadas, con interpretación, en principio, de los artículos 95 bis, en relación con los 250 y 254 de la LGT; y el artículo 18 CE. En particular, sus apartados 1 y 4, en lo que se refiere al derecho fundamental a la intimidad, al honor y a la protección de datos del contribuyente y ahora recurrente.

El propio auto de admisión deja constancia de los hechos litigiosos, en lo que aquí son relevantes, sobre los que no hay controversia procesal:

"[...] SEGUNDO.- Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.



1º. El presente recurso de casación trae causa de la impugnación de la resolución de 1 de octubre de 2018, del Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se desestimó el recurso de reposición interpuesto contra el Acuerdo, adoptado sobre la base del artículo 95 bis LGT, por el que se procedió a publicar en la sede electrónica de la AEAT el listado de deudores a la Hacienda Pública, entre los que se encontraba el recurrente, merced a la imputación efectuada en 31 de diciembre de 2017 de una deuda de 27.842.580,49 euros derivada de una liquidación vinculada a delito.

2.º El contribuyente alegó que su inclusión en la lista de deudores infringe lo previsto en el referido **artículo 95 bis LGT**, ya que al tratarse de una liquidación vinculada a delito, el acto de liquidación de la deuda no se ha dictado según el procedimiento de aplicación de tributos en sentido estricto, sino de acuerdo con lo previsto en el Título VI de dicha Ley; que la Administración tributaria estatal no era la competente para ejercer la potestad sancionadora contra la actora y que no tenía facultades para revisar la liquidación, cuya publicidad no quedaba sujeta a lo previsto en el artículo 95 bis de dicha Ley, sino en el artículo 235 ter de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ). Considera, además, que dicha publicación vulnera lo dispuesto en el artículo 25, en relación con el artículo 24 y 18 de la Constitución, por lo que solicitó se plantease cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional.

3º. Por sentencia de 9 de septiembre de 2019 el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo nº 7 desestimó el recurso, interponiendo recurso de apelación nº 69/2019 ante la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que confirmó la sentencia apelada. Por sentencia de 6 de noviembre de 2019, el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo nº 5 desestimó el recurso [...].

3) El artículo 95 bis LGT, introducido en la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, bajo la rúbrica de *publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias*, dispone:

"[...] La Administración Tributaria acordará la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) *Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere el importe de **1.000.000 de euros** (desde 2021, 600.000 euros).*

b) *Que dichas deudas o sanciones tributarias **no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario.***

*A efectos de lo dispuesto en este artículo no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren **aplazadas o suspendidas.***

2. En dichos listados se incluirá la siguiente información:

a) *La identificación de los deudores conforme al siguiente detalle:*

- *Personas Físicas: nombre apellidos y NIF.*

- *Personas Jurídicas y entidades del artículo 35.4 de esta Ley: razón o denominación social completa y NIF.*

b) *El importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes de pago tenidas en cuenta a efectos de la publicación.*

3. En el ámbito del Estado, la publicidad regulada en este artículo se referirá exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado no habiendo existido delegación alguna de competencias en estos ámbitos a favor de las Comunidades Autónomas o Entes Locales.

La publicidad regulada en este artículo resultará de aplicación respecto a los tributos que integran la deuda aduanera.

*4. La determinación de la concurrencia de los requisitos exigidos para la inclusión en el listado **tomará como fecha de referencia el 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de publicación**, cualquiera que sea la cantidad pendiente de ingreso a la fecha de dicho acuerdo.*

La propuesta de inclusión en el listado será comunicada al deudor afectado, que podrá formular alegaciones en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de recepción de la comunicación. A estos efectos será suficiente para entender realizada dicha comunicación la acreditación por parte de la Administración Tributaria de haber realizado un intento de notificación de la misma que contenga el texto íntegro de su contenido en el domicilio fiscal del interesado.

Las alegaciones habrán de referirse exclusivamente a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos en relación con los requisitos señalados en el apartado 1.

Como consecuencia del trámite de alegaciones, la Administración podrá acordar la rectificación del listado cuando se acredite fehacientemente que no concurren los requisitos legales determinados en el apartado 1.

Dicha rectificación también podrá ser acordada de oficio.

Practicadas las rectificaciones oportunas, se dictará el acuerdo de publicación.

La notificación del acuerdo se entenderá producida con su publicación y la del listado.

Mediante Orden Ministerial se establecerán la fecha de publicación, que deberá producirse en todo caso durante el primer semestre de cada año, y los correspondientes ficheros y registros.

La publicación se efectuará en todo caso por medios electrónicos, debiendo adoptarse las medidas necesarias para impedir la indexación de su contenido a través de motores de búsqueda en Internet y los listados dejarán de ser accesibles una vez transcurridos tres meses desde la fecha de publicación.

El tratamiento de datos necesarios para la publicación se sujetará a lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter general, y en su Reglamento aprobado por Real Decreto 1720/2007, de 21 de diciembre.

5. En el ámbito de competencias del Estado, será competente para dictar los acuerdos de publicación regulados en este artículo el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

6. En la publicación del listado se especificará que la situación en el mismo reflejada es la existente a la fecha de referencia señalada en el apartado 4, sin que la **publicación del listado resulte afectada por las actuaciones realizadas por el deudor con posterioridad a dicha fecha de referencia, en orden al pago de las deudas y sanciones incluidas en el mismo.**

Lo dispuesto en este artículo no afectará en modo alguno al régimen de impugnación establecido en esta Ley en relación con las actuaciones y procedimientos de los que se deriven las deudas y sanciones tributarias ni tampoco a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos iniciados o que se pudieran iniciar con posterioridad en relación con las mismas.

Las actuaciones desarrolladas en el procedimiento establecido en este artículo en orden a la publicación de la información en el mismo regulada no constituyen causa de interrupción a los efectos previstos en el artículo 68 de esta Ley.

7. El acuerdo de publicación del listado pondrá fin a la vía administrativa [...]."

4) Lo que argumenta la sentencia a quo, que confirma en apelación la del Juzgado y, por ello, la resolución aprobatoria de la lista, es la siguiente:

"[...] PRIMERO.- Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la sentencia de fecha 6 de noviembre de 2019 dictada por el Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo Número Cinco en los autos de procedimiento ordinario 43/2018 .

Dicha sentencia desestima el recurso interpuesto frente a la Resolución de fecha 30-8-18, por la que se desestima el recurso de reposición formulado frente al acuerdo del Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se autorizaba la publicación del listado comprensivo de deudores a que se refiere el art. 95 bis de la LGT .

Dicha sentencia comienza fijando la posición del recurrente que se contrae a lo siguiente: "Estando el procedimiento del que traen causas las deudas, en fase de instrucción penal en el Juzgado de Instrucción núm. 18 de Madrid, actualmente en la Audiencia Nacional, la Administración Tributaria, en cumplimiento de la Ley no podía en esa fecha, ejercer la potestad sancionadora, a la espera bien de una sentencia condenatoria, en cuyo caso se impediría definitivamente la sanción administrativa, o bien de que el órgano judicial aprecie la inexistencia de delito, supuesto en el que ya sí se podría ejercer esa potestad sancionadora en vía administrativa, pero no antes de tal pronunciamiento y, mucho menos, a 31 de diciembre de 2017.

Del art. 95 bis. tres de la LGT , resulta imprescindible que a 31 de diciembre de 2017 las facultades de revisión respecto a la liquidación practicada y determinante de la deuda correspondiente, estuvieran atribuidas, en exclusiva, a los órganos de la Administración Tributaria del Estado.

De los artículos 250 y 254 LGT deriva que en los casos en los que se haya dictado una liquidación vinculada a delito, no procederá recurso o reclamación en vía administrativa, pues la competencia, como no podía ser de otra manera, recae en la jurisdicción penal.



Así, estando a 31-12-17 el proceso penal aún en fase de instrucción, es evidente que ni tenía la Administración Tributaria ninguna facultad de revisión".

La sentencia objeto de apelación se remite a lo dicho en la resolución en relación a la cuestión de la falta de competencia de la Administración tributaria al tratarse de una liquidación vinculada a delito donde la jurisdicción penal tiene preferencia.

Entiende la sentencia objeto de apelación que la investigación penal no interfiere la actuación de la Administración pues resulta aplicable el artículo 250 de la LGT cuando habla de que: "Salvo en los casos a que se refiere el artículo siguiente, procederá dictar liquidación, de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública".

Entiende la sentencia apelada que "Además de esa consecuencia, la nueva estructura de la norma permitirá superar también el injustificado trato de favor que la regulación preexistente dispensaba a quién se constituía en presunto autor de un delito contra la Hacienda Pública frente a quién se configuraba como mero infractor administrativo, en relación con la obligación que atañía a este último frente al primero de pagar o garantizar la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo...

SEGUNDO.- El art. 95 bis LGT dispone que: "Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias...

... TERCERO.- Esta Sala y Sección se ha pronunciado en la sentencia correspondiente al recurso de apelación 60/2018 exactamente sobre la misma cuestión que ahora se plantea (y dicha sentencia ha adquirido firmeza una vez que se ha inadmitido el recurso de casación interpuesto contra ella por la parte recurrente):

"La ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su preámbulo dice lo siguiente:

"A su vez, es necesario un reforzamiento de los mecanismos de la Hacienda Pública de fomento del deber general de contribuir del artículo 31 de la Constitución y de lucha contra el fraude fiscal, no solo mediante medidas dirigidas directa y exclusivamente a la mera represión del mismo. No cabe olvidar que la Constitución Española dispone en su preámbulo la voluntad de la Nación de establecer una sociedad democrática avanzada. El principio de transparencia y publicidad forma parte de los principios que deben regir la actuación de todos los poderes públicos para hacer efectivo ese objetivo.

En este sentido, la medida consistente en la publicación de listados de deudores que se incorpora en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, hay que enmarcarla en la orientación de la lucha contra el fraude fiscal a través del fomento de todo tipo de instrumentos preventivos y educativos que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios, en la promoción del desarrollo de una auténtica conciencia cívica tributaria así como en la publicidad activa derivada de la transparencia en la actividad pública en relación con la información cuyo conocimiento resulte relevante.

La medida es totalmente respetuosa con la reserva de datos tributarios y, por tanto, con los principios en los que ésta se fundamenta, no debiendo olvidar la influencia que en esta materia **tiene el de protección del derecho a la intimidad y la necesidad de potenciar el de eficacia del sistema tributario**, todos ellos conjugados en la medida en que sólo serán objeto de publicidad **aquellas conductas tributarias socialmente reprobables desde una óptica cuantitativa relevante**, permitiendo el legislador solo la difusión de aquellas conductas que generan un mayor perjuicio económico -para la Hacienda Pública que traen causa de la falta de pago en los plazos originarios de ingreso en periodo voluntario establecidos en la Ley en atención a la distinta tipología de las deudas.

En definitiva, si bien los principios de transparencia y publicidad pueden colisionar en ocasiones con otros derechos constitucionalmente protegidos, como son los de intimidad y protección de datos, deben ponderarse adecuadamente los distintos intereses que se pretenden salvaguardar, y ello teniendo en cuenta especialmente los principios de proporcionalidad, exactitud y conservación de los datos contenidos en el artículo 4.1. de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal. Así se hace también en otros países de nuestro entorno donde se recogen distintos supuestos de excepción al principio general de confidencialidad de los datos tributarios, como Alemania o Finlandia.

En la búsqueda del equilibrio entre los derechos que se integran en la norma, el del cuerpo social a exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias y el de los obligados tributarios en cuanto a la preservación de su intimidad, se introducen reglas tasadas para formar los listados que habrán de hacerse públicos.

Así se ha hecho en otros ámbitos, introduciendo este principio de publicidad en distintos sectores de los que se predica una especial protección. Así sucede en el sector financiero, en materia de prevención de riesgos laborales



y recientemente respecto de las sanciones de los altos cargos, ámbitos todos ellos donde se ha observado la eficacia de este tipo de medidas en relación con la finalidad perseguida. Habida cuenta de la novedad que supone el texto en este punto, y de la trascendencia de las consecuencias que del mismo se derivan, la norma opta por establecer el acceso, directo, a la jurisdicción contencioso-administrativa por parte de los interesados que consideren no ajustada a derecho la publicación".

De lo anterior se desprende que la medida no tiene una finalidad represiva, sino de compulsión indirecta al pago de las deudas tributarias relevantes que no hayan sido satisfechas dentro del período voluntario. Para la inclusión en el listado es requisito que la deuda haya sido liquidada y sea ejecutiva, sin que sea preciso pronunciarse sobre la culpabilidad en el incumplimiento de las obligaciones tributarias. Se limita a constatar el hecho de que no se ha efectuado el ingreso en plazo. De ahí que no sea necesario la tramitación de ningún procedimiento sancionador para determinar se ha cometido una infracción tributaria. Se regula un trámite de audiencia a efectos de determinar si se han producido errores en relación con los datos que deban publicarse, pero sin que puedan en ese trance plantearse otras cuestiones.

SEGUNDO.- La cuestión relativa a si la publicación de listado de morosos es respetuosa con el derecho fundamental del artículo 18.4 CE según el cual "la ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos".

En realidad, este motivo de impugnación debería traducirse en el planteamiento de una **cuestión de inconstitucionalidad**; en la medida en que quien autoriza la publicación de los datos sobre impagos es la ley, en el que debería plantearse si el citado derecho fundamental debe reconocerse también a las personas jurídicas y si resulta vulnerado por la publicación de los listados de morosos. La legislación de protección de datos solo regula el derecho fundamental de las personas físicas a controlar sus datos personales (LO 5/1992, LO 5/1999, LO 3/2018, Reglamento (UE) 2016/679).

No apreciamos por nuestra parte razones para el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, en tanto que el derecho fundamental a la protección de datos personales no es ilimitado y cuando entra en colisión con otros derechos y deberes de los ciudadanos, en especial el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad. De manera que la ciudadanía tiene derecho a la publicidad en determinados casos sobre el cumplimiento de los contribuyentes de sus deberes fiscales, sin que pueda ampararse la oposición a la publicación en la protección de datos personales, siempre que se respete el principio de proporcionalidad y exista una regulación predeterminada por la ley. En estos casos es muy fácil proteger los datos personales, basta con cumplir con los deberes fiscales.

Tales requisitos son respetados en la regulación de la Ley General Tributaria, en tanto que limita la publicidad a deudas relevantes correspondientes a personas con gran capacidad económica y establece una regulación clara en la que la persona afectada será oída antes de proceder a la publicación.

TERCERO.- Las alegaciones que hace el apelante sobre infracción del principio de igualdad por no recibir las mismas exenciones que se reconocen a otras entidades de interés social, no encuentran en este momento su oportuno lugar. Es tanto como impugnar las liquidaciones, algo para lo que ya tuvo su momento.>>

Posteriormente, en la sentencia correspondiente a la Apelación 69/2019 hemos rechazado idéntica petición a la que ahora es objeto de impugnación pero referido a la hermana del recurrente por lo que ningún otro argumento es necesario para la desestimación de las pretensiones de la parte apelante.

CUARTO.- Aunque la parte recurrente no aporta ningún argumento al que no se haya referido ya esta Sección, conviene hacer algunas reflexiones finales en relación con los motivos empleados para la apelación:

- Incorrecta notificación de la publicación que se iba a producir se ha respondido en el FJ Segundo de la sentencia impugnada. Allí consta la garantía y seguridad de la notificación recibida. Sobre esto el apartado 3 del artículo 95 declara suficiente un intento de notificación.

- Ya se ha explicado por las sentencias precedentes de esta Sección que no nos encontramos ante un procedimiento sancionador y que la publicación no tiene finalidad represiva. Por esta razón, los argumentos de la apelación a partir de lo que figura en el folio 16, deben entenderse rechazados.

- El hecho de que las deudas tributarias estuvieran pendientes de resolución en la jurisdicción penal no afecta en nada a la regularidad de la publicación efectuada. El apartado 6 del artículo 95 de la LGT citado más arriba es claro sobre la cuestión -se supone que la referencia lo es al 95 bis- .

- Ninguna duda le ha producido a esta Sección el innecesario planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad que pretende parte recurrente pues la colisión de derechos afectados hace que deba prevalecer el derecho a la información y la oportuna transparencia sobre el derecho a la intimidad del que ahora recurre [...]."

TERCERO.- Síntesis de los razonamientos de la parte recurrente.

Interesa reseñar, en primer término, a efectos ilustrativos, el relato de los hechos que efectúa el escrito de interposición del recurso de casación:

"[...] PRIMERO.- EXPOSICIÓN RAZONADA DE PORQUÉ HAN SIDO INFRINGIDAS LAS NORMAS QUE SE IDENTIFICARON EN EL ESCRITO DE PREPARACIÓN [Artículo 92.3.a) LJCA].

Antecedentes: Situación fiscal y penal de D. Alfredo .

En virtud de los trabajos previos seguidos por la Inspección de Tributos del Estado, con fecha de 13 de noviembre de 2015 se emitió una liquidación vinculada a delito a nombre de D. Alfredo , referida a las irregularidades detectadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) del año 2010.

A resultas de dicha liquidación, en noviembre de 2016 se notificó a mi representado requerimiento de pago de las cantidades adeudadas (por un importe total de 23.416.894,05 €). Por parte de D. Alfredo se solicitó el aplazamiento y fraccionamiento de la deuda, pretensión que, sin embargo, fue desestimada.

En consecuencia, se notificó a mi representada una Providencia de Apremio emitida el día 7 de octubre de 2017, exigiendo el pago en vía ejecutiva de la deuda más el correspondiente recargo. El cobro de la deuda fue suspendido como consecuencia de la existencia, ya en aquel momento de prejudicialidad penal. La indicada Providencia fue objeto de recurso de reposición que fue desestimado, interponiéndose, a continuación, reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid, que fue estimada, anulándose tanto la Provincia de Apremio como los embargos derivados de la misma.

En efecto, paralelamente al procedimiento administrativo descrito, la liquidación vinculada a delito dio lugar a una querrela presentada por la Fiscalía en junio de 2016, primero ante el Juzgado de Instrucción número 18 de Madrid y, posteriormente, ante los Juzgados de Instrucción de Alcobendas. En atención al importe de la cuota correspondiente se interesó por la Fiscalía la inhibición del Juzgado de Instrucción a favor de la Audiencia Nacional, acordándose finalmente la remisión al Juzgado Central de Instrucción número 1 de la Audiencia Nacional que, actualmente, conoce del tema.

En esta vía penal se solicitó igualmente la suspensión de la ejecución de la deuda, que si bien fue inicialmente desestimada, se acordó finalmente por el órgano jurisdiccional indicado, en virtud de Auto de 6 de marzo de 2019.

El 27 de enero de 2020 el Juzgado Central de Instrucción número 1 de la Audiencia Nacional dictó Auto de Apertura de Juicio Oral contra D. Alfredo por un delito contra la Hacienda Pública por el IRPF de 2010 por un importe de 18.999.815,60 euros de cuota.

1. Iter procesal seguido por D. Alfredo contra el Acuerdo de publicación del listado de deudores de 28 de junio de 2018.

Con fecha de 28 de junio de 2018 se adoptó el Acuerdo de publicación de listado de deudores del artículo 95 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), por el que se procedió a publicar en la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria del Estado (en adelante, AEAT) el listado de deudores a la Hacienda Pública y en el que figuraba mi representado con un importe adeudado de 28.065.372 € a fecha de 31 de diciembre de 2017.

El anterior Acuerdo fue recurrido en reposición y desestimado por Resolución de 30 de agosto de 2018, del Director General de la AEAT.

Frente a ambas resoluciones se interpuso recurso contencioso-administrativo que se siguió bajo los autos del Procedimiento Ordinario núm. 43/2018 y que fue desestimado por la Sentencia de 6 de noviembre de 2019, dictada por el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo núm. 5.

La anterior Sentencia fue recurrida ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en virtud del recurso de apelación 6/2020 . El indicado recurso de apelación fue finalmente desestimado por la Sentencia de ese órgano jurisdiccional de 30 de septiembre de 2020 [...]."

Continúa el escrito rector del recurrente desgranando los motivos de impugnación contra la sentencia recurrida:

"[...] II. En el caso de deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delito no se cumplen los requisitos para la inclusión en el listado de deudores, por lo que se vulnera el artículo 95 bis LGT en relación con los artículos 250 y 254 LGT .

La publicación de la lista de deudores encuentra, a día de hoy, su soporte jurídico en el artículo 95 bis LGT. No obstante, en el caso que nos ocupa, respecto a las deudas que se imputan a mi mandante, D. Alfredo , los

requisitos que derivan de dicho precepto no concurren en absoluto, en particular, en lo que se refiere al tipo de deudas tributarias que pueden ser objeto de publicación.

Efectivamente, el artículo 95 bis.3 LGT establece que:

"[...] 3. En el ámbito del Estado, la publicidad regulada en este artículo se referirá exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado no habiendo existido delegación alguna de competencias en estos ámbitos a favor de las Comunidades Autónomas o Entes Locales.

La publicidad regulada en este artículo resultará de aplicación respecto a los tributos que integran la deuda aduanera".

La dicción literal del artículo 95 bis.3 LGT exige claramente, que se trate de un tributo estatal, pero además e ineludiblemente que todos los actos de aplicación, sanción y revisión referidos a ese tributo estatal se adopten, en exclusiva, por órganos de la Administración tributaria estatal.

Precisamente esta segunda condición es la que lleva a incluir la matización con la que finaliza el precepto, excluyendo la posibilidad de que pudieran existir delegaciones o cesiones a favor de las Comunidades Autónomas o a las Entidades Locales. Obviamente, tratándose de tributos estatales, la delegación alcanzaría a las facultades o competencias sobre el tributo, pero no el tributo mismo, que seguiría siendo estatal y, sin embargo, queda excluida la posibilidad de publicación de las deudas en esos casos.

Y todo ello sin perjuicio del posterior control contencioso-administrativo al que se somete cualquier acto administrativo, también en materia tributaria, como consecuencia del principio de fiscalización plena que rige en nuestro ordenamiento jurídico respecto a la actividad de la Administración. Lo que exige el artículo 95 bis.3 LGT es que la Administración Tributaria del Estado ejerza, acumulativamente y en exclusiva, las facultades de aplicación, sanción y revisión y, no por supuesto, el control contencioso-administrativo posterior.

Esta exigencia señalada se incumple, sin embargo, en el supuesto que nos ocupa como consecuencia de la especial naturaleza de las deudas tributarias imputadas a mi mandante. **De ninguna manera es la Administración Tributaria estatal la competente para sancionar al eventual infractor o revisar la actuación administrativa, dado que, producida la liquidación vinculada a delito, la Administración tributaria tiene que abstenerse de tramitar cualquier procedimiento sancionador**, correspondiendo, precisamente, el pronunciamiento a los Tribunales de la Jurisdicción Penal.

Desde luego, la especial trascendencia de los derechos a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal que quedan directamente afectados por la publicidad de que se trata, como veremos a continuación, exige un cumplimiento riguroso de los requisitos legales establecidos y excluye la posibilidad de una aplicación laxa o analógica de lo previsto en el citado precepto a otros supuestos distintos.

a) *Tratándose de una liquidación vinculada a delito el acto de liquidación de la eventual deuda no se dictó según el procedimiento de aplicación de tributos en sentido estricto, sino de acuerdo con lo previsto en el Título VI de la Ley.*

La aplicación de los tributos se define en el artículo 83.1 de la LGT como el conjunto de la actividad administrativa dirigida, entre otras, a la gestión, inspección y recaudación, señalando a continuación en el apartado tercero del mismo precepto que *<<[!] a aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título>>*.

Es evidente que las deudas a las que se refiere la lista de deudores (en lo que a mi representada se refiere) no se han liquidado siguiendo las normas contenidas en ese Título (el Título III de la Ley) sino en el Título VI. Es cierto que el artículo 250.1 LGT dice que cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento *<<con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación (...) y con sujeción a las reglas contenidas en ese Título>>*. Pero de manera expresa el apartado 2 del propio artículo 250 LGT señala que la liquidación, es decir, el acto administrativo por el que en definitiva se cuantifica la deuda, se dictará con arreglo a lo dispuesto en ese Título VI y no de acuerdo con lo que deriva del Título III de la LGT.

Por lo que, en una interpretación literal, que es lo que procede, habida cuenta la naturaleza de los derechos constitucionales en juego, **la Administración Tributaria no ha dictado la liquidación origen de la deuda por alguno de los cauces previstos en el Título III, que son los que de acuerdo con el mencionado 83.3 LGT constituyen procedimientos de aplicación de los Tributos en sentido estricto.**



Y ello a pesar de que el Título VI se denomine de manera genérica " *Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública*", ya que como hemos comprobado, la remisión no es genérica al procedimiento de inspección que es el que se aplicó en este caso, pues la parte más relevante, la liquidación, se regula por las normas de este otro Título.

Los artículos 250.3 y 253.2 LGT, así lo acreditan al señalar, el primero de ellos, que "[l]a liquidación que se dicte en relación con conceptos tributarios que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará en su tramitación al procedimiento ordinario que corresponda según lo dispuesto en el Capítulo IV del Título III de esta Ley y se sujetará al régimen de revisión establecido en su Título V". Por su parte, el artículo 253.2 LGT, dispone que "<[l]a inadmisión de la denuncia o querrela determinará la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, procediendo en ese caso la formalización del acta que corresponda, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y su normativa de desarrollo".

b) *La Administración tributaria estatal no era la competente para ejercer la potestad sancionadora sobre D. Alfredo, en cuanto presunto infractor, en este supuesto.*

En relación con esta cuestión resulta aún más claro que estamos en un supuesto en el que la Administración Tributaria del Estado, la AEAT, no podía ejercer la potestad sancionadora sobre las deudas de mi representado objeto de publicación en el listado de deudores, es decir, no podía practicar los actos propios de las facultades previstas en el Título IV de la LGT.

Así lo establece la propia LGT de manera expresa y taxativa en el artículo 250, apartado 2, al señalar que " **[l]a liquidación que en su caso se dicte, referida a aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará a lo establecido en este Título. En los supuestos a los que se refiere este apartado, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos...** ".

Es decir, a 31 de diciembre de 2017, estando el procedimiento del que traen causas las deudas en fase de instrucción penal en el Juzgado Central de Instrucción número 1 de la Audiencia Nacional, es evidente que **la Administración Tributaria, en cumplimiento de la Ley, no podía en esa fecha (ni tampoco actualmente) ejercer la potestad sancionadora**, a la espera bien de una sentencia condenatoria, en cuyo caso esta impediría definitivamente la sanción administrativa, o bien de que el órgano judicial aprecie la inexistencia de delito, supuesto en el que ya sí se podría ejercer esa potestad sancionadora en vía administrativa, pero no antes de tal pronunciamiento y, mucho menos, a 31 de diciembre de 2017.

c) *Finalmente, la Administración tributaria estatal no tenía ninguna facultad de revisar la liquidación vinculada a delito practicada.*

Si en el caso de la potestad sancionadora es evidente la imposibilidad del ejercicio de la misma, más evidente aún, si cabe, se muestra la LGT en el caso de las facultades revisoras.

Como se desprende del artículo 95 bis.3 LGT resultaba imprescindible que a 31 de diciembre de 2017 las facultades de revisión respecto a la liquidación practicada y determinante de la deuda correspondiente, estuvieran atribuidas, en exclusiva, a los órganos de la Administración Tributaria del Estado.

Sin embargo, por determinación de la propia LGT ello no pudo ocurrir de ningún modo, ya que de los artículos 250 y 254 LGT deriva que en los casos en los que se haya dictado una liquidación vinculada a delito, como es el que nos ocupa, no procederá recurso o reclamación en vía administrativa, pues la competencia, como no podía ser de otra manera, recae en la jurisdicción penal. Por el contrario, cuando las liquidaciones no se encuentren vinculadas a delito, sí que cabrá interponer los recursos y reclamaciones previstos en el Título V de la LGT.

Así, mientras que el artículo 250.3 LGT remite al procedimiento ordinario de revisión la liquidación que se dicte en relación con los conceptos tributarios ajenos al posible delito contra la Hacienda Pública, en cambio el artículo 254.1 LGT, dispone que "[f]rente a la liquidación administrativa dictada como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley, no procederá recurso o reclamación en vía administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal y en el 257 de esta Ley, correspondiendo al juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el Título VI de esta Ley".

En consecuencia, **estando a 31 de diciembre de 2017 el proceso penal aún en fase de instrucción, es evidente que ni tenía la Administración Tributaria ninguna facultad de revisión, no ya exclusiva sino ni siquiera compartida**, ni tenía expectativa ninguna de tenerla ya que en todo caso la liquidación administrativa vinculada



a delito está supeditada a lo que finalmente se determine en el proceso penal en relación tanto con la cuantía, como con la propia existencia de la defraudación.

De hecho, el artículo 257.2.b) LGT señala expresamente que *"si en el proceso penal no se apreciara finalmente la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria, la liquidación administrativa será anulada siendo de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías"*, o bien que *"si en el proceso penal se dictara resolución firme, no apreciándose delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, procederá la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito prevista en el artículo 253.1 de esta Ley, teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, procediendo a la formalización del acta, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y su normativa de desarrollo"*.

En ambos casos, bien la liquidación se anula, bien se devuelve al cauce del procedimiento inspector ordinario, siguiendo su tramitación, ya sí, de acuerdo las normas del Título III, siendo su resultado, la liquidación, revisable con arreglo al Título V.

Todo lo señalado lleva a concluir que la inclusión de D. Alfredo en el listado de deudores publicado en virtud del Acuerdo de 28 de junio de 2018, vulnera los requisitos que para la inclusión en dicho listado exige el artículo 95 bis LGT [...].

Prosigue el escrito de interposición razonando sobre la alegada vulneración del artículo 18 CE, en particular, en sus apartados 1 y 4, en lo que se refiere al derecho fundamental a la intimidad, al honor y a la protección de datos, cuestión sobre la que más adelante volveremos, en consonancia con lo que esta Sección 2ª ha declarado, con valor de jurisprudencia, en las sentencias de 20 de enero de 2023, que estima el recurso de casación nº 1467/2021, seguida de la pronunciada, en el mismo sentido y en cuestión sustancialmente idéntica, el 25 de enero último, en el recurso de casación nº 465/2021, dada la vinculación, en estos aspectos, de ambos asuntos con el que ahora se resuelve.

CUARTO.- Razonamientos del Abogado del Estado en su escrito de oposición.

En el escrito de oposición del recurso, la defensa procesal del Estado sostiene la corrección jurídica de la sentencia impugnada y de los actos administrativos enjuiciados en el proceso de instancia, del modo siguiente:

"[...]En ese sentido, el hecho de que en el caso de las liquidaciones vinculadas a delito contra la Hacienda Pública la revisión de dichas liquidaciones esté atribuida, por el Código Penal, a la autoridad judicial penal, no compromete la legalidad del precepto, en la medida en que no existen competencias compartidas entre Administraciones Tributarias en la gestión del tributo objeto de la comprobación.

De la misma forma que no empece a dicha publicación que la competencia revisora, en última instancia, de cualquier liquidación practicada por la Administración esté atribuida a la jurisdicción contencioso-administrativa.

La deuda, aunque vinculada a delito, puede resultar, como cualquier otra deuda, impagada por el obligado tributario -con independencia de que simultáneamente ostente la cualidad de investigado penalmente-.

En consecuencia, este obligado tributario puede presentar una situación de incumplimiento relevante de sus obligaciones tributarias -colmando con ello el presupuesto de hecho del artículo 95 bis.1 de la LGT - al haber acumulado deudas pendientes de ingreso por más de 1.000.000 euros y no haberlas pagado transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario.

Es de destacar, por otro lado, que en el listado solamente se publica la cuantía de las deudas pendientes, sin diferenciar entre deuda tributaria y sanciones. No hay ningún reproche sobre el origen de la deuda; únicamente se publica un dato objetivo relevante que es la cantidad debida. Refleja una situación puntual y no es inamovible: dejará de aparecer en los listados posteriores desde el momento en que la deuda sea inferior a 1 millón de euros, o si se obtiene la suspensión o aplazamiento. Se incorpora un trámite para impedir que haya lugar a la publicación por error material, de hecho o aritmético.

Carecería del más mínimo sentido que el Legislador haya optado por mantener el ejercicio del conjunto de potestades de la Administración Tributaria a pesar de la pendencia de un proceso penal, pudiendo consecuentemente liquidar la deuda y exigir ejecutivamente su importe en vía administrativa y, sin embargo, tal deuda impagada quede excluida del artículo 95 bis de la LGT.

Todo ello, claro está, sin perjuicio de que esa liquidación (que no requiere firmeza), contra la que no procede recurso o reclamación en vía administrativa, como dice el artículo 254.1 LGT/2003, pueda verse reajustada con arreglo a lo se determine en el proceso penal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal y en el 257 de esta Ley, correspondiendo al Juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a



los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el Título VI de esta Ley .

Esta liquidación, aunque supeditada a ese posible ajuste, es un acto de aplicación de un tributo estatal dictado en el seno de un procedimiento de inspección regido por el Título III, Capítulo IV de la LGT/2003 y por el Título VI de la misma en la parte final relativa a la propuesta y liquidación propiamente dicha vinculada a delito, de la que deriva la existencia de una deuda tributaria ejecutiva pues, las actuaciones dirigidas a su cobro, habilitadas por el artículo 255 LGT/2003 , no han sido suspendidas en este caso por el Juez (así consta en el acuerdo impugnado), encajando perfectamente dentro del ámbito de aplicación competencial únicamente, no lo olvidemos, del artículo 95 bis.3 de la LGT/2003 , cuya aplicación se cuestiona de adverso cuando se trata de liquidaciones vinculadas al delito fiscal.

Frente a lo afirmado de contrario, la Administración tributaria no ha ejercido potestad sancionadora alguna, porque no puede hacerlo, tal y como indica el artículo 250.2 LGT/2003 (según el cual "en los supuestos a los que se refiere este apartado, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos"), ya que, la misma, está atribuida a la Jurisdicción Penal, cuando dicte, en su caso, la sentencia correspondiente por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Hasta que llegue ese momento, si llega, no existe obstáculo legal alguno, desde la perspectiva del artículo 95 bis, al darse las circunstancias previstas en el apartado 1, para dar publicidad en los términos prevenidos en el mismo a la existencia de un deudor tributario con una deuda por importe superior a 1.000.000 de euros que no ha sido ingresada en el plazo concedido al efecto para su ingreso en periodo voluntario.

La literalidad del artículo 95 bis, al incluir todas las posibilidades, no altera, por tanto, su finalidad en el caso de las deudas tributarias derivadas de liquidaciones vinculadas a delito contra la Hacienda Pública. La potestad sancionadora nunca va a estar atribuida a un órgano administrativo tributario (ni estatal, ni autonómico, ni local), sino que se trata de una potestad penal. La ausencia de procedimiento sancionador y correlativa sanción no es obstáculo para la publicación de la deuda tributaria liquidada.

Por tanto, es obvio que esas alusiones incluidas en el apartado 3, referidas única y exclusivamente al reparto de competencias entre órganos territoriales tributarios, no pueden ser aplicadas extensivamente a las liquidaciones vinculadas a delito.

El propósito del artículo 95 bis de la LGT es publicar situaciones de falta de pago una vez expirado el periodo voluntario de ingreso. Nada más.

Para que la situación de impago se dé basta con que el deudor no haya atendido su obligación de pago, cualquiera que sea el origen y circunstancias de la deuda liquidada. Se estimula así el pago en periodo voluntario.

La falta de atención voluntaria de la obligación de pago nada tiene que ver, en cuanto a su significación, con la defraudación tributaria. Causa evidente perjuicio el impago de sumas relevantes -a partir de 1.000.000 de euros-, una vez liquidada la deuda y expirado el plazo voluntario de pago. Pero de muy distinta significación es la actividad delictiva defraudatoria.

Por dicha razón, la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal, y que reformó, en paralelo a la reforma de la LGT, la LOPJ (nuevo artículo 235 ter), prevé dar publicidad a las sentencias que condenen por delito a partir de 120.000 euros - ex artículo 305 del Código Penal -, muy lejos de 1.000.000 de euros.

Para terminar, **no acertamos a comprender la argumentación última de adverso acerca de la inexistencia de facultades de la Administración tributaria para revisar la liquidación vinculada al delito** cuando, desde la perspectiva del artículo 95 bis.3 LGT/2003 , expresamente invocado de adverso, la Administración tributaria, una vez dictada la liquidación vinculada al delito, en los términos de los artículo 250.1 y 253.1 LGT/2003 , indicados, contra la que no cabe recurso o reclamación en vía administrativa (artículo 254.1), no ha ejercido facultad de revisión alguna de esa liquidación en los términos, lógicamente, previstos en el Título V de la LGT/2003 (artículos 213 y siguientes), en concreto a través de los procedimientos especiales de revisión del artículo 216 a), b) y c) (revisión de actos nulos, lesividad de actos anulables y revocación), lo cual nada tiene que ver, como resulta obvio, con el carácter provisional de la liquidación girada a expensas de lo que se determine en todo caso, en cuanto a la cuota defraudada y a la propia existencia del delito contra la Hacienda Pública, en el proceso penal (artículo 254.1 LGT/2003).

No existe, por tanto, y menos desde la perspectiva del artículo 95 bis. 3 de la LGT/2003 vulneración alguna de los requisitos o circunstancias previstos en el artículo 95 bis para la inclusión del obligado tributaria, D. Alfredo , en el listado de morosos publicado en el Acuerdo del Director General de la AEAT impugnado de 28 de junio de 2018 [...]."



Al igual que formula las alegaciones que se acaban de recoger, también el Abogado del Estado razona extensamente sobre las razones por las que considera que no existe vulneración del art. 18, 1 y 4 CE, en lo relativo al derecho fundamental a la intimidad, al honor y a la protección de datos de la obligada tributaria por la publicidad del listado de deudores regulada en el artículo 95 bis de la LGT de /2003, cuestión sobre la que más adelante nos pronunciaremos.

QUINTO.- Consideraciones jurídicas que efectúa la Sala sobre el recurso formulado.

1) Se plantean en el recurso de casación dos cuestiones de interés casacional, condensadas en las fórmulas que se han transcrito literalmente, contenidas en el auto de admisión dictado al efecto, determinantes en su caso de la nulidad de la lista prevista en el artículo 95 bis LGT -de la inclusión en ella del recurrente-, por razones diferentes, pues el éxito de cualquiera de ellas, por sí sola, llevaría consigo la estimación del recurso de casación.

2) Por razones de orden lógico y expositivo, consideramos pertinente invertir el orden de respuesta a las cuestiones de interés casacional integradas en el auto de admisión, ya que resulta evidente que es la segunda pregunta la que aborda un problema interpretativo directamente entroncado con la situación jurídica del recurrente, por razón de que la condición de deudor fiscal que provoca su inclusión en la lista de deudores proviene de una liquidación vinculada a delito (infracción penal que no puede presumirse cometida):

"[...] 2. Determinar si las deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delito cumplen o no los requisitos del artículo 95 bis.3 LGT para que proceda la inclusión del deudor en el correspondiente listado de morosos, al limitar el citado precepto la referida publicidad exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado [...]"

3) Antes de abordar esta cuestión, capital no solo para decidir la casación, sino para formar doctrina jurisprudencial, hemos de remitirnos, en lo que afecta a esta casación, a la caracterización de la lista de deudores en *situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias*, como reza la propia intitulación del artículo 95 bis LGT, según lo analizado y declarado en la sentencia de esta misma Sala y Sección de 20 de enero de 2023, que estima el recurso de casación nº 1467/2021 y anula la inclusión de la allí tenida por deudora, la Tesorería General de la Seguridad Social, en la lista de morosos. Tal sentencia fue seguida de la pronunciada, en el mismo sentido y en cuestión sustancialmente idéntica, el 25 de enero último, en el recurso de casación nº 465/2021.

4) En ambas sentencias, deliberadas el mismo día que la que ahora se dicta, se pone en conexión de la procedencia jurídica de la publicación de la lista con la observancia de los derechos fundamentales de los ciudadanos, conforme se configuran en nuestra Constitución, en la Carta Europea de Derechos Fundamentales y en el Convenio Europeo de Derechos Humanos, examen comparativo que permite supeditar determinados aspectos del artículo 95 bis LGT a un juicio de ponderación de la proporcionalidad, adecuación y necesidad de la medida de publicidad que se instrumenta, teniendo en cuenta, además, el principio de primacía del Derecho de la Unión Europea en materia afectada por tal ordenamiento y armonizada en lo que atañe a la protección de datos de carácter personal.

5) Dice así, en lo que aquí interesa, la sentencia de 20 de enero pasado, a propósito de tales cuestiones (la negrita y subrayado son de esta sentencia):

"[...] El artículo 95 bis LGT , introducido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("BOE" núm. 227, de 22 de septiembre) constituye el marco jurídico inmediato del asunto. ...

Destacamos una serie de consideraciones sobre el artículo 95 bis LGT , que, a nuestro juicio, tienen proyección e interés en este asunto.

- La disposición se limita a **situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, concepto jurídico indeterminado, cuya concreción integra el propio precepto sobre una exclusiva base cuantitativa** (según supere o no el importe de 1.000.000 de euros, actualmente 600.000 euros, tras la Ley 11/2021, de 9 de julio).

- Llama la atención que, en su versión original, el artículo 95 bis LGT no incorporaba ninguna referencia al Derecho de la Unión Europea pese a que, la protección de datos es materia armonizada. Sin embargo, la laguna se colma con la Ley 11/2021, de 9 de julio, al expresar ahora que "el tratamiento de datos necesarios para la publicación se sujetará a lo dispuesto en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/



CE (Reglamento general de protección de datos), y la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, así como por su normativa de desarrollo".

- **La disposición no reconoce ningún margen de apreciación ni ponderación a la Administración tributaria a la hora de decidir si incluye o no las deudas y sanciones en el listado, sino que, de forma imperativa, establece una suerte de automatismo al establecer que "acordará la publicación".**

- **El protagonista de la disposición es el deudor tributario y no sus deudas o sanciones, toda vez que, con relación a estas, el precepto se refiere únicamente a la publicación de su importe conjunto. Por tanto, el precepto solo ampara la publicación de los deudores tributarios, de modo que, quien no lo sea, no puede ver expuestos ni publicados sus datos fiscales sobre la base de dicho precepto.** La incorporación en dichos listados puede ser de personas físicas como de personas jurídicas.

- **La disposición delimita la publicidad regulada en este artículo, únicamente en el ámbito del Estado, al referirse a los tributos que pueden ser objeto de incorporación al listado sin expresar nada con relación a los tributos de las Comunidades autónomas o de las Entidades locales.**

- **El precepto no explicita que las deudas o sanciones tributarias deban ser firmes.** Con relación a esta cuestión veremos, más adelante, argumentos en uno u otro sentido [...].

... Como se ha apuntado, **la publicación de un listado de deudores tributarios puede comportar una injerencia para la reputación o la privacidad, evidenciando la proyección de los artículos 18.1 y 18.4 CE**, que cabe modular a través de otros intereses con relevancia constitucional, de acuerdo con las exigencias del principio de proporcionalidad, límites que operan como garantías (por todas, SSTC 96/2012, de 7 de mayo y 17/2013, de 31 de enero).

Reiterada doctrina del Tribunal Constitucional reconoce "un derecho fundamental autónomo a controlar el flujo de informaciones que conciernen a cada persona" (STC 11/1998, de 13 de enero) otorgando a su titular "un haz de facultades consistente en diversos poderes jurídicos cuyo ejercicio impone a terceros deberes jurídicos" (STC 254/1993, de 20 de julio). Las cautelas que, sobre la base de la protección de los datos personales, impiden su "comunicación indiscriminada [...] afectos a finalidades concretas y predeterminadas que son las que motivaron su recogida y tratamiento " (STC 17/2013, de 31 de enero) se vislumbran nítidamente en el artículo 95 LGT , al proclamar el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria, cuyo contrapunto es el derecho de los obligados tributarios - art. 34.1 i) LGT - "al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes ".

6) Prosigue la mencionada sentencia, tras la extensa cita de jurisprudencia del TEDH y del TJUE, razonando del siguiente modo:

"[...] La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea contempla la protección de datos de carácter personal (art. 8) como un derecho fundamental autónomo de la tutela de la vida privada (regulada en el art. 7).

En este sentido, resulta de aplicación el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos) DO L 119/1, cuyo considerando 14, en línea con lo anteriormente advertido, explicita que "[l]a protección otorgada por el presente Reglamento debe aplicarse a las personas físicas [y que] no regula el tratamiento de datos personales relativos a personas jurídicas y en particular a empresas constituidas como personas jurídicas, incluido el nombre y la forma de la persona jurídica y sus datos de contacto".

Sin embargo, a efectos de contextualizar esta medida legislativa no puede obviarse que el Reglamento (UE) 2016/679 -al que, como hemos señalado, alude el art 95 bis LGT - habilita a que el Derecho de la Unión o los ordenamientos de los Estados miembros que se aplique al responsable o el encargado del tratamiento, establezcan una serie de limitaciones (art 23) en el alcance de las obligaciones y de los derechos que delimita, **"cuando tal limitación respete en lo esencial los derechos y libertades fundamentales y sea una medida necesaria y proporcionada en una sociedad democrática para salvaguardar"** -por lo que aquí interesa -, "otros objetivos importantes de interés público general de la Unión o de un Estado miembro, en particular un interés económico o financiero importante de la Unión o de un Estado miembro, inclusive en los ámbitos fiscal, presupuestario y monetario, la sanidad pública y la seguridad social".

7) Continúa la sentencia, a la que seguimos, obviamente, en todo lo que dice, haciendo referencia a jurisprudencia del TJUE sobre asuntos similares al determinante de la inclusión de deudores en la lista del art. 95 bis LGT:



"[...] la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de septiembre de 2017, Pužár, C -73/16 , ECLI: EU:C:2017:725 , dictada en el marco de un litigio entre el Sr. Pužár, por una parte, y la Dirección de Tributos de la República Eslovaca, así como la Unidad de Delitos de la Administración Tributaria, por otra parte, ante la pretensión de que su nombre fuera eliminado de una lista de personas consideradas testaferros por la Dirección de Tributos, lista elaborada por esta en el contexto de la recaudación y cuya actualización llevan la propia Dirección, las delegaciones de Hacienda subordinadas a esta y la Unidad de Delitos de la Administración Tributaria. Entre las preguntas prejudiciales del Tribunal Supremo de la República Eslovaca, enfatizaremos aquella por la que trasladaba sus dudas al Tribunal de Luxemburgo a efectos de saber si la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos (DO 1995, L 281, p. 31) y los artículos 7 y 8 de la Carta se oponen a que, sin consentimiento de los interesados, las autoridades de los Estados miembros traten datos personales a efectos de la recaudación y de la lucha contra el fraude fiscal, mediante la elaboración de la lista controvertida. Del objetivo de asegurar un nivel de protección equivalente en todos los Estados miembros que persigue la Directiva 95/46, el Tribunal de Justicia deduce que su artículo 7 establece una lista exhaustiva y taxativa de los casos en que un tratamiento de datos personales puede considerarse lícito (apartado 105) y que el tratamiento de datos personales es lícito si "es necesario para el cumplimiento de una misión de interés público o inherente al ejercicio del poder público conferido al responsable del tratamiento o a un tercero a quien se comuniquen los datos" (apartado 106). La sentencia no aprecia que el artículo 7, letra e), de la Directiva 95/46 se oponga a que, sin que medie el consentimiento de los interesados, las autoridades de los Estados miembros traten datos personales a efectos de recaudación y de lucha contra el fraude fiscal, mediante la elaboración de la lista controvertida, pero las condiciones y garantías que establece son claras y rotundas, al admitirse dicha posibilidad "siempre que, por un lado, la normativa nacional confiera a dichas autoridades, a efectos de la disposición mencionada, misiones de interés público, que la elaboración de la lista y la inclusión en la misma de los interesados sean efectivamente idóneas y necesarias para cumplir los objetivos perseguidos y que existan motivos suficientes para presumir que la inclusión de los interesados en la lista obedece a un motivo y siempre que, por otro lado, concurren todas las condiciones a que obliga la propia Directiva 95/46 para que ese tratamiento de datos personales sea lícito" (apartado 117).

Para el Tribunal de Justicia, que una persona esté incluida en la lista controvertida puede suponer una injerencia en algunos de sus derechos, puesto que podría dañar su buen nombre y afectar a sus relaciones con las autoridades tributarias, afectar a su presunción de inocencia (derecho plasmado en el artículo 48, apartado 1, de la Carta) y a la libertad de empresa (reflejada en el artículo 16 del mismo texto) de las personas jurídicas relacionadas con las personas físicas incluidas en la lista controvertida (apartado 114).

Por tanto, **el asunto se resuelve en términos de proporcionalidad al encomendar a los jueces nacionales que comprueben si la lista controvertida resulta necesaria para el cumplimiento de misiones de interés público**, teniendo en cuenta, en particular, la finalidad exacta de la elaboración de la lista, los efectos jurídicos a que se sujeta a las personas que figuran en ella y si la lista misma es o no pública (apartado 111), afirmando que la protección del derecho fundamental a la intimidad a nivel de la Unión exige que las excepciones a la protección de los datos personales y las limitaciones de esa protección no excedan de lo estrictamente necesario (apartado 112), que no existan medios menos gravosos para alcanzarlos (apartado 113) y que han de concurrir las demás condiciones de la Directiva para que el tratamiento de datos personales sea lícito (apartado 115), advirtiendo, por último, de que, aun si existieran motivos para limitar algunos de esos derechos, tal limitación debería ser necesaria para la salvaguardia de otros intereses, como en el caso, un interés económico y financiero importante en asuntos fiscales (apartado 116) "[...]".

8) [...] CUARTO.- La inclusión en la lista del art 95 bis exige la condición de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias firmes.

Como anteriormente hemos apuntado, el art 95 bis no contiene previsión explícita sobre que las deudas y sanciones tributarias que deban incluirse en el acuerdo de publicación sean firmes.

Ciertas lecturas de algunos de sus apartados podrían sugerir, aparentemente, que el legislador prescinde de dicha firmeza.

Así podría desprenderse al referirse el precepto a que "dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario." Sin embargo, el impago de las deudas o sanciones, transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario, opera como un momento temporal inicial, en otras palabras, en tanto no haya transcurrido dicho plazo de ingreso en periodo voluntario no cabe incluirlas en la publicación, sin establecer un eventual momento temporal, final o tope, para ordenar la publicación.

Por otro lado, cuando el art 95 bis LGT expresa que "[a] efectos de lo dispuesto en este artículo no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas", cabría asumir,



implícitamente, que está haciendo referencia a deudas y sanciones no firmes porque, precisamente, al ser aún cuestionadas -administrativa o judicialmente- se encuentran aplazadas o suspendidas. Sin embargo, también el pago de las deudas o sanciones firmes puede ser postergado por motivos varios, por lo que, en definitiva, si bien el argumento no resulta despreciable, en modo alguno es determinante.

En fin, la no firmeza de las deudas o sanciones tributarias podría venir alimentada por la previsión de que, "[l]o dispuesto en este artículo no afectará en modo alguno al régimen de impugnación establecido en esta Ley en relación con las actuaciones y procedimientos de los que se deriven las deudas y sanciones tributarias ni tampoco a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos iniciados o que se pudieran iniciar con posterioridad en relación con las mismas." Sin embargo, se trata de una previsión genérica que no permite avalar de forma inequívoca la no necesidad de firmeza a los efectos de la publicación. En este sentido, el precepto únicamente pone de manifiesto la independencia entre el acuerdo de inclusión en la lista, por un lado, y las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, por otro lado, esbozando naturalezas y finalidades diferentes.

Sin embargo, otros argumentos justifican la necesidad de que las deudas y sanciones tributarias, incluidas dentro del listado, sean firmes.

En primer lugar, la dicción del precepto dista mucho de ser un ejemplo de claridad y la exigencia de firmeza queda empañada por la indefinición, por lo que, de haber resultado la firmeza una circunstancia indiferente para el legislador debería haberlo explicitado, ante las gravísimas consecuencias que pudieran derivarse de una inclusión impropia en dicha lista.

Por otro lado, la propia excepcionalidad del artículo 95 bis LGT , frente a la norma general de reserva de los datos tributarios que contempla el artículo 95 LGT , avala la exigencia de firmeza .

En el caso enjuiciado... En tales condiciones, la decisión del Ayuntamiento de Madrid de incorporar a la TGSS en la lista mencionada es de una gravedad extrema.

Evidentemente, se trata de una persona jurídico-pública, habiendo ya dejado oportuna constancia de que no hay infracción de la privacidad. Sin embargo, incluir en la lista del art 95 bis LGT a una Administración Pública, servidora de intereses públicos a través de funciones asignadas legalmente, sometida y cualificada por nítidas exigencias constitucionales, genera una justificada alarma social si la ciudadanía percibe como mensaje que la TGSS es una entidad morosa.

El daño reputacional, en este caso consumado por la mera inclusión y la publicidad de la lista, es evidente y trasciende, incluso, la esfera propia de la TGSS, para desembocar en un particularismo del que resulta ajeno el sentido público y común de lo que representa el propio Estado en su conjunto; más aún, cuando existen mecanismos para resolver los conflictos que puedan derivarse respecto de los puntos de fricción entre Administraciones Públicas.

Imaginemos las consecuencias de haber sido incluida en el listado de morosos una persona física sin tener la condición de deudor, supuesto que hubiera podido excitar las más contundentes respuestas que contempla nuestro ordenamiento jurídico .

El demérito y el descrédito del así incluido, de resultar a posteriori incorrecta su publicación, con el consiguiente quebranto reputacional, de consecuencias no solo morales sino también patrimoniales, difícilmente podrían ser suficientemente reparados por la sola declaración de la incorrecta inclusión en la citada lista.

Por estas razones, entendemos que las Administraciones Públicas deben hacer un uso extraordinariamente prudente, ponderado y diligente del instrumento que ofrece el artículo 95 bis LGT .

Como se infiere de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, anteriormente citada, a los efectos de la protección de datos no caben automatismos. De esta manera se ponen en evidencia los graves peligros de esta figura -no generalizada, por lo demás, en el espacio de la Unión- y la necesidad de una interpretación, acorde con las libertades y derechos de los contribuyentes, procurando no alterar la confianza social en una Administración a la que, como la TGSS, se le asigna una función prestacional, esencial en el Estado de Derecho, para asegurar el bienestar y seguridad de los ciudadanos.

Irrumpe así el principio de proporcionalidad que, en supuestos como éste, se aplica constantemente por el Tribunal Constitucional y por el Tribunal de Justicia, al formar parte de los principios generales del Derecho de la Unión y **que exige mantenerse dentro de "los límites de lo que resulta apropiado y necesario para el logro de los objetivos legítimos perseguidos por la normativa controvertida, entendiéndose que, cuando se ofrezca una elección entre varias medidas adecuadas, debe recurrirse a la menos onerosa, y que las desventajas ocasionadas no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos"** [sentencias del Tribunal de Justicia de 13 de noviembre de 1990, Fedesa y otros (C-331/88, Rec. p. I- 4023), ECLI:EU:C:1990:391



, apartado 13; y de 12 de julio de 2001, Jippes y otros (C-189/01 , Rec.p. I-5689), ECLI: EU:C:2001:420 , apartado 81)].

Además, como se ha expresado, **la publicación del listado de morosos comporta una excepción de un principio general de reserva de datos tributarios, impuesto por el art 95 LGT** , medida que, según el preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, "hay que enmarcarla en la orientación de la lucha contra el fraude fiscal a través del fomento de todo tipo de instrumentos preventivos y educativos que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios"...

...Aunque se trate de una normativa diferente, la temática que nos ocupa conduce a dirigir la atención sobre **el criterio general de disociar, anonimizar o adoptar medidas de protección de los datos de carácter personal, exigido para las resoluciones judiciales por el artículo art 235 del Código penal , principio excepcionado por el artículo 235 ter** , al disponer que "[e]l acceso a los datos personales contenidos en los fallos de las sentencias firmes condenatorias, cuando se hubieren dictado en virtud de los delitos previstos en los siguientes artículos..." (por lo que interesa a los efectos del presente recurso, delitos contra la Hacienda Pública).

Resulta paradójico concluir que el legislador orgánico hubiese extremado las cautelas, no permitiendo explícitamente la publicidad abierta de los datos contenidos en las sentencias condenatorias cuando aún no sean firmes y, sin embargo, desde la Ley General Tributaria se permitiera, sobre la base del simple criterio de la Administración, ordenar la publicación de unas deudas o sanciones, cuestionadas por los interesados y, por tanto, no firmes.

También es oportuno recordar que, sobre la inclusión de ciudadanos en los denominados registros de morosos hay abundante jurisprudencia civil, trasladable a nuestro ámbito sin artificios, algunos de cuyos pronunciamientos se relacionan en la sentencia de esta Sala Tercera (sec. 3ª), núm. 1503/2020, de 12 de noviembre de 2020, rec. 4739/2019, ECLI:ES:TS:2020:3869 , que, atendiendo a la finalidad del registro de morosos -que no es la de constatar el impago de deudas, sino la de evaluar la solvencia patrimonial del deudor-, proclama que "para que la inclusión de los datos del deudor en un registro de morosos pueda ser considerada legítima no basta con que sea exacto y veraz el dato del importe de la deuda impagada, sino que es necesario que, además, la inclusión en el registro sea pertinente. Y no será pertinente cuando el deudor haya cuestionado legítimamente, en vía administrativa, judicial o arbitral, la existencia o cuantía de la deuda".

Por tanto, **la falta de previsión explícita en la Ley General Tributaria sobre la necesidad de que las deudas y sanciones tributarias, incluidas en la lista de morosos sean firmes, no puede ser obstáculo a que, efectivamente, deba concurrir dicho requisito** pues, de lo contrario, no cabría sino cuestionar la constitucionalidad de la propia Ley General Tributaria **sobre la base de una posible vulneración de la privacidad o por manifiesta infracción del principio de seguridad jurídica que, además, de previsto en el artículo 9.3 CE** , constituye una de las prioridades de la Ley General tributaria.

En consecuencia, una interpretación favor constitutionis, alentada por el artículo 5 LOPJ , determinaría la consideración del requisito de la firmeza como elemento imprescindible para la inclusión de las deudas y sanciones tributarias en el listado al que se refiere el artículo 95 bis LGT ...

9) ...QUINTO.- Alcance de la impugnación.

...Negar esta posibilidad (de impugnar la inclusión sobre la base de la no concurrencia de la condición de deudor) sería tanto como consagrar y abrir la puerta a la más absoluta arbitrariedad. Si la condición de deudor opera como presupuesto para incorporar a una persona física o jurídica en el listado a los efectos de su publicación, es evidente que dicho presupuesto debe ser especialmente considerado por la Administración que ordena la publicación y, por supuesto, justifica la posibilidad de su cuestionamiento por quien no siendo deudor vaya a ser incorporado a la lista o lo haya sido ya.

Por lo que se refiere al alcance de la impugnación, en la medida en que el acuerdo de publicación del listado pone fin a la vía administrativa, no parece ofrecer muchas dudas el que, en el seno del proceso judicial ulterior, razones de tutela judicial efectiva impiden restringir las garantías del obligado tributario, de modo que podrá invocar, en su caso, en el seno del proceso judicial ulterior, cualquier motivo, constituya o no una mera cuestión de error de hecho o material, incluidas aquellas cuestiones de índole jurídica, relacionadas con los requisitos y presupuestos para acordar la inclusión en el listado y la subsiguiente publicación.

SEXO.- Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:



"A efectos de la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, sólo podrán ser incluidas en los listados del art 95 bis, aquellas personas físicas o jurídicas que ostenten la condición de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias firmes.

El interesado podrá alegar ante la Administración que no concurren los requisitos y presupuestos, exigidos a los efectos del art 95 bis LGT, para su inclusión en dichos listados, invocando, en su caso, en el seno del proceso judicial ulterior, cualquier motivo, constituya o no una mera cuestión de error de hecho o material, incluidas cuestiones de índole jurídica relacionadas con los requisitos y presupuestos para acordar su inclusión en el listado y la subsiguiente publicación".

En consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada al resultar contraria a la anterior doctrina por cuanto avaló la inclusión de la TGSS en el listado del art 95 bis LGT al considerar, indebidamente, que cabía oponer eventuales errores materiales, consignados en el listado de deudores, sin alcanzar a cuestiones estrictamente jurídicas, como la condición de deudor a la Hacienda Pública -en este caso, del IBI y de la tasa por recogida de residuos sólidos urbanos- y sin advertir, además, impedimento alguno ante la circunstancia de que la propia condición de deudor respecto de tales tributos municipales era aún objeto de discusión judicial al tiempo de ordenar la publicación del referido listado, careciendo, por ende de firmeza, las deudas tributarias que la motivaron [...]."

SEXTO.- Cuestiones de interés casacional que concurren en este asunto, además de las reseñadas con carácter general, en supuestos de la denominada liquidación vinculada al delito.

1) Comencemos por expresar la conclusión a que llegamos: la liquidación vinculada al delito -LVD-, o por mejor decir, la deuda tributaria liquidada en aquélla (arts. 250 y concordantes de la LGT), no es un acto idóneo para crear una deuda tributaria que permita incluir al deudor, por su impago, en la lista del art. 95.bis LGT.

La razón para alcanzar tal afirmación no está, según consideramos, tan relacionada con el tema competencial -aunque no es materia ajena al debate-, sino con la naturaleza jurídica de esa LVD y su posición instrumental al servicio de una causa penal abierta, en cuanto a su naturaleza, fines y efectos jurídicos.

2) La razón determinante, pues, es que no estamos en presencia de un acto administrativo propiamente dicho -en el sentido de los respectivos artículos 1 de la Ley 39/2015 y de la Ley 39/1988, reguladora de esta Jurisdicción- y, en tal condición, ni siquiera establece una deuda tributaria amparada en la presunción de legalidad de que gozan los actos de la Administración sujetos al derecho administrativo. No es un acto común o normal en tal sentido, investido de las prerrogativas atribuidas a la Administración con carácter general, al servicio del interés público, en relación con los actos que emite (privilegios de la ejecutividad, ejecutoriedad, presunción de validez, necesidad de impugnación ante una jurisdicción especializada como la contencioso-administrativa para enervar tales presunciones, etc...).

3) De ser ello como sostiene aquí la Administración del Estado -y, de un modo apodíctico, la sentencia de instancia- esa presunción de validez y eficacia colisionaría frontalmente con el principio de presunción de inocencia constitucionalmente consagrada en materia penal (art. 24 CE) y el derecho fundamental correspondiente que asiste al investigado o encartado en una causa penal. Por ilustrar gráficamente la posición de ese acto y su vocación o instrumentalidad al servicio del proceso penal, la interpretación de la Administración, avalada por la Sala sentenciadora, más que de liquidación vinculada a delito cabría hablar, con mayor propiedad, de *delito vinculado a liquidación*, con total y absoluto sacrificio de la presunción de inocencia, derecho fundamental que solo puede neutralizar el juez penal mediante una sentencia condenatoria firme, en el seno de un proceso público, seguido con todas las garantías y tras la acreditación, mediante prueba lícita, de la comisión de un delito y la determinación de su autor responsable y culpable.

4) Veamos la dicción literal de los preceptos reguladores de esta función, sistemáticamente separada de la destinada a regular los procedimientos inspectores *ratione materiae*:

"TÍTULO VI (LGT) Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública"

Artículo 250. Práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública.

1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente Título.

Salvo en los casos a que se refiere el artículo siguiente, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren

vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

2. La liquidación que en su caso se dicte, referida a aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará a lo establecido en este Título.

En los supuestos a los que se refiere este apartado, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos. En caso de haberse iniciado un procedimiento sancionador, de no haber concluido éste con anterioridad, dicha conclusión se entenderá producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador en los casos a que se refiere el último párrafo de este apartado.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

De no haberse apreciado la existencia de delito, **la Administración Tributaria iniciará, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados** (si es que hay deuda).

3. La liquidación que se dicte en relación con conceptos tributarios que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará en su tramitación al procedimiento ordinario que corresponda según lo dispuesto en el Capítulo IV del Título III de esta Ley y se sujetará al régimen de revisión establecido en su Título V...".

Sin embargo, el art. 251 LGT establece excepciones al anterior caso:

Artículo 251. Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.

"[...] 1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de practicar la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, en los siguientes supuestos:

a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal .

b) Cuando de resultas de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto.

c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación".

5) Esto es, hay casos en que no se produce liquidación, por razones ajenas a la voluntad o conducta del sospechoso de delito y, por ende, éste no podría figurar en la lista de deudores .

Por su parte, el artículo 254 LGT, sobre impugnación de las liquidaciones, dispone lo siguiente:

"[...] 1. Frente a la liquidación administrativa dictada como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley , no procederá recurso o reclamación en vía administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal y en el 257 de esta Ley , correspondiendo al Juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el Título VI de esta Ley .

En ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta Ley en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria.

2. Frente a la liquidación que resulte de la regularización de los elementos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito, cabrá interponer los recursos y reclamaciones previstos en el Título V de esta Ley".

La sola lectura de este precepto sitúa estas liquidaciones instrumentales, vicarias al servicio de la causa penal y dependientes en todo de la suerte de ésta, al margen de la noción de deuda tributaria, a los efectos del art. 95 bis LGT, que sólo cabe establecerse por el Juez penal [a] determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública [...]"



6) No obstante, como argumento complementario, cabe referirse a la dicción del apartado 3 del artículo 95 bis LGT:

"[...] 3. En el ámbito del Estado, la publicidad regulada en este artículo se referirá exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado no habiendo existido delegación alguna de competencias en estos ámbitos a favor de las Comunidades Autónomas o Entes Locales [...]"

La fórmula normativa empleada, en una primera lectura, parece referirse, no a la publicidad de la lista de deudores -más bien de los que la Administración considera como tales, aun en caso de deuda controvertida o sometida a control judicial o a pendencia de proceso penal-, en el sentido de que quede relegada a las deudas estatales, con exclusión de las fijadas por las Administraciones autonómicas o locales, que pueden hacer uso de la lista, incluyendo a sus deudores. Así ha sucedido en los casos examinados en las sentencias de 20 y 25 de enero de 2023, a las que se ha hecho amplia referencia, donde la deuda lo era en concepto de IBI, impuesto de carácter local.

Más bien parece indicar tal precepto que de las deudas por incumplimiento del deber de pago de tributos estatales se excluyen los cedidos a las CC.AA, porque por virtud de la cesión la Administración del Estado pierde con ello facultades amplias en relación con la gestión, la inspección y el ejercicio de la potestad sancionadora. Pero para decir tal cosa, que probablemente se habría podido indicar con mayor claridad y brevedad, el apartado incorpora menciones de las que no se puede prescindir: que solo son susceptibles de incorporación a la lista los deudores, en caso de tributos estatales, aquellos en los que *la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado*.

7) Pues bien, el régimen legal de los artículos 250 y siguientes de la LGT estatuye un sistema de compatibilidad entre la sospecha de delito y la fijación de una deuda tributaria -y su cobro, bajo control judicial- en la medida en que su impago pudiera determinar, en un juicio anticipatorio, conjetural, provisional, efectuado por la Administración, la comisión de un delito, a efectos de su denuncia, esto es, de la puesta en conocimiento del juez penal de los hechos.

Y esos hechos se comunican a través de la LVD, máxime si se tiene en cuenta que el delito contra la Hacienda Pública solo es posible cuando se cumple el tipo penal y, entre otras previsiones, la de la cuantía mínima de la cuota defraudada, de 120.000 euros (art. 305.1 del Código Penal). La lábil barrera entre los conceptos de liquidación vinculada al delito y la liquidación eventual que quepa sin vinculación a él no revela otra cosa que la condición de ese juicio como instrumental, interino y circunstancial, en tanto es el juez penal quien debe determinar la deuda, entre otros elementos normativos, en trance de enjuiciar si se ha cometido o no el delito contra la Hacienda pública y restablecer el orden jurídico causado como consecuencia del incumplimiento de los deberes fiscales.

8) En este caso, se trata de deudas estatales liquidadas -IRPF, 2010, en concreto-. Aquí no hay, en un sentido propio, ni aplicación de los tributos, ni ejercicio de la potestad sancionadora -incompatible con la penal, por lo demás- ni facultades de revisión atribuidas a los órganos administrativos estatales ni, a la postre a esta jurisdicción. En suma, aunque el precepto parece referirse, entre otros casos, a los tributos cedidos, para negar que pueda el Estado incluir las deudas correspondientes a tales figuras impositivas en la lista del artículo 95 bis LGT, en realidad maneja conceptos y exigencias normativas incompatibles con la LVD o, por mejor decir, con la idoneidad de la deuda así fijada -accidental, incluso efímeramente, es posible-.

En suma, basta con esclarecer la naturaleza de las LVD para excluirlas de plano del ámbito objetivo del artículo 95 bis LGT, pues ni dan lugar a deudas fiscales en un sentido propio, ni están investidas de la presunción de legalidad - incompatible con la presunción de inocencia- pues, además, es el proceso penal el que debe dilucidar la cuestión.

9) En cuanto a la vulneración de los derechos al honor, intimidad personal y familiar y protección de datos de carácter personal, nos remitimos a lo ya declarado, como fundamento de las respectivas sentencias de casación, en las que se han mencionado como precedentes, de 20 y 25 de enero último, a partir de las cuales no basta con la existencia de una deuda que no esté suspendida, en el caso de que estuviera impugnada o controvertida, pues en ese necesario juicio de ponderación, es cualitativamente mayor el daño que se ocasiona al contribuyente mediante su exposición pública como deudor -o como defraudador, protagonista de una conducta reprobable, que es el universo al que se refiere el preámbulo de la ley de creación de esta especie de picota o sambenito- si después es anulada administrativa o judicialmente la actuación de la que dimana la deuda; que el daño que puede ocasionarse con la posposición de la publicación a un momento en que esa deuda fuera ya inamovible.



10) Precisamente por esa vocación finalista, vicaria, de vinculación al delito sospechado de las LVD (art. 250 LGT.1 y concordantes) y porque tales liquidaciones se remiten al juez penal y, en su caso, se integran y subsumen en la causa que se pudiera abrir, se trata de estimaciones o apreciaciones cuyo objeto es desencadenar, si cabe, ese proceso penal y bajo la potestad del juez, razón por la que no generan deudas tributarias aptas para que los afectados puedan figurar en la lista de morosos del artículo 95 bis, pues tal inclusión, de una parte, colisionaría frontalmente con el principio de presunción de inocencia, que solo se puede destruir mediante sentencia judicial condenatoria firme, no antes, ni por quien no es juez; y, por otra, no son deudas fiscales propiamente dichas, pues su contrariedad a Derecho depende de las resultas del enjuiciamiento penal y su declaración de condena.

Tampoco puede presumirse, en esa fase de instrucción o juicio, la existencia de una defraudación fiscal o de una conducta socialmente reprobable, al respecto, condiciones a que la propia Ley General Tributaria en el preámbulo, somete la inclusión en la lista de morosos, porque tales factores aún no se han determinado.

11) Finalmente, el régimen legal de publicidad de la identidad de los deudores, en caso de delito fiscal, queda reservado, de modo exclusivo, a las situaciones de sentencia firme condenatoria, sin que baste por tanto la mera liquidación de la deuda expresada en esa "*liquidación vinculada a delito*".

A tal respecto, si la inclusión en la lista que la ley ordena publicar es una excepción o derogación del principio del carácter reservado de los datos fiscales, esa reserva de garantiza de un modo cualitativamente más intenso en el art. 235 ter de la Ley Orgánica del Poder Judicial -LOPJ- el anonimato del investigado, imputado o acusado en un proceso penal que el resultante de la mera apelación al art. 95 LGT. Dice al efecto tal precepto, vigente a partir de 2021:

"Artículo 235 bis.

1. Es público el acceso a los datos personales contenidos **en los fallos de las sentencias firmes condenatorias**, cuando se hubieren dictado en virtud de los delitos previstos en los siguientes artículos:

a) Los artículos 305 , 305 bis y 306 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal ".

En materia tan grave como la penal, la publicidad de los datos personales del condenado por delito contra la Hacienda pública en los casos mencionados por los artículos que los tipifican, requiere inexcusablemente la condena penal firme, lo que significa que en ningún caso podrán ser objeto de la menor publicidad los datos relativos a los contribuyentes sometidos a un proceso penal en tanto tal condena, en su caso, no tenga lugar.

SÉPTIMO.- Jurisprudencia que se establece.

De lo anteriormente razonado, de modo extenso, sobre la naturaleza y fines de la liquidación vinculada a delito, cabe establecer la siguiente doctrina:

1) Las liquidaciones establecidas por la Administración tributaria al amparo del art. 150.1 y concordantes de la LGT no cumplen los requisitos legales del artículo 95 bis LGT, tal como ha quedado interpretado por esta Sala para que proceda la inclusión del deudor, en caso de impago, en el listado de morosos regulado en el mencionado precepto, dada la instrumentalidad de tales liquidaciones a las resultas de la causa penal.

2) En tales casos, sólo la sentencia penal condenatoria por delito contra la Hacienda Pública permitiría la inclusión del deudor sometido a esa clase de liquidaciones, con independencia e que la deuda estuviera o no suspendida.

Consecuencia de tal declaración es que la sentencia de instancia debe ser casada y sustituida por otra que estime el recurso contencioso-administrativo, con anulación del acto de publicación de la lista de deudores, en lo que concierne a la parte recurrente.

OCTAVO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico séptimo de esta sentencia.



2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por **DON Alfredo** , debidamente representado, contra la sentencia 30 de septiembre de 2020, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de apelación nº 6/2020, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el mencionado recurso apelación nº 6/2020, entablado por el Sr. Alfredo contra la sentencia nº 121/2019, de 6 de noviembre, dictada por el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo nº 5 en el recurso nº 43/2018, interpuesto contra la resolución de 30 de agosto de 2018, que desestima el recurso de reposición frente al acuerdo del Director General de la AEAT, de 28 de junio de 2018, por la que se autorizaba la publicación del listado comprensivo de deudores a que se refiere el art. 95 bis de la LGT, por ser contrarios a derecho tales actos administrativos.

4) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ



Roj: **ATS 2181/2023 - ECLI:ES:TS:2023:2181A**

Id Cendoj: **28079130022023200005**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **27/02/2023**

Nº de Recurso: **153/2021**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso ordinario**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Auto**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección: SEGUNDA

Auto núm. /

Fecha del auto: 27/02/2023

PIEZA DE MEDIDAS CAUTELARES Num.: 3

Procedimiento Nº : REC.ORDINARIO(c/d)-153/2021

Fallo/Acuerdo:

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.SUPREMO SALA 3A. SECCION 2A.

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

PIEZA DE MEDIDAS CAUTELARES Num.: 3

Procedimiento Num.: REC.ORDINARIO(c/d) - 153/ 2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección: SEGUNDA

Auto núm. /

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde



En Madrid, a 27 de febrero de 2023.

La representación procesal de la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, solicita la adopción de la medida cautelar consistente en la suspensión de la vigencia del Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, o de los preceptos derogados en virtud de la STJUE de 8 de diciembre de 2022.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

HECHOS

PRIMERO. La Sala con fecha 27 de enero de 2023 dictó providencia cuyo contenido es del siguiente tenor literal.

"Dada cuenta, a la vista de las alegaciones de las partes estando los asuntos C-398/21 y C-632/22 pendientes de resolver por el TJUE, las mismas razones que llevaron a acordar la suspensión del presente recurso, a pesar de haberse resuelto el asunto C-694/20, concurren para mantener la suspensión acordada en su día.

Vista la solicitud de la parte recurrente ábrase nueva pieza de medidas cautelares y siga su curso hasta resolverse".

SEGUNDO. La representación procesal de la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES solicitó la suspensión de la vigencia de la disposición reglamentaria impugnada o, como mínimo, de los preceptos derogados en virtud de la STJUE de 8 de diciembre de 2022 en tanto se resuelva la presente litis, evitando así los perjuicios irreparables que pudieran irrogarse de su aplicación transitoria.

TERCERO. La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO en el traslado que le fue conferido ha formulado alegaciones oponiéndose a la adopción de la medida de suspensión instada.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO. *Cambio de circunstancias.*

Este Tribunal ya se ha pronunciado en dos ocasiones anteriores sobre la solicitud de suspensión instada por la parte recurrente respecto de la disposición general y sus preceptos objeto del presente recurso contencioso administrativo. La última se denegó por auto de 13 de julio de 2022, baste remitirnos al mismo para recordar lo dicho en su día.

La nueva solicitud patrocinada por la parte recurrente se funda en el cambio de circunstancias acontecido con la sentencia dictada el 30 de diciembre de 2022, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en el asunto C-694/2020, que resolvía una primera cuestión prejudicial elevada por el *Grondwettelijk Hof* (Tribunal Constitucional) belga en relación con la compatibilidad del artículo 8 bis ter 5 de la Directiva 2011/16 introducido por la Directiva (UE) 2018/822 (conocida como "DAC 6") con los derechos a la vida privada (arts. 7 CDFUE y 8 CEDH) y a un proceso equitativo (arts. 47 CDFUE y 6 CEDH).

La sentencia declara que:

"El artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, es inválido a la luz del artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en la medida en que su aplicación por los Estados miembros tiene como consecuencia imponer al abogado que actúa como intermediario, en el sentido del artículo 3, punto 21, de dicha Directiva, en su versión modificada, cuando está exento de la obligación de comunicación de información establecida en el apartado 1 del artículo 8 bis ter de la referida Directiva, en su versión modificada, debido a que está sujeto al secreto profesional, la obligación de notificar sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 de dicho artículo 8 bis ter a cualquier otro intermediario que no sea su cliente".

Ciertamente, como indica la parte recurrente, dicha sentencia tiene una trascendencia basililar respecto del resultado del recurso, considerando que se trastoca la apariencia de buen derecho del desarrollo reglamentario objeto del presente recurrente.

SEGUNDO. *Sobre la solicitud de las medidas cautelares*

En los autos anteriores denegatorios ya se dejó transcrito la doctrina jurisprudencial dictada a propósito de la solicitud de suspensión de una disposición de carácter general y las limitaciones contempladas. Ahora bien, a la vista de las nuevas circunstancias ha de convenirse que concurre la apariencia de buen derecho, puesto que como una constante jurisprudencia enseña, aún las limitaciones propias del juicio que cabe hacer en la pieza



de medidas cautelares, en determinados supuestos tales como actos dictados en cumplimiento o ejecución de una disposición general declarada nula, actos anulados en una instancia anterior aunque no sea firme o existencia de un criterio reiterado de la jurisprudencia que la Administración se resista a aplicar, o como sucede en este caso una sentencia del TJUE que declara inválido un artículo de una Directiva que ha sido transpuesta y desarrollada reglamentariamente, incidiendo directamente sobre el precepto reglamentario a seguir, en estos casos debe considerarse que concurre el citado requisito.

A lo anterior cabe añadir que efectivamente existe, ahora ya sí, el periculum mora, puesto que de llevarse a aplicar el precepto reglamentario cuya suspensión procede adoptar, en los términos que luego se dirá, el cumplimiento de los intermediarios que gozan de secreto profesional, sería imposible reparar en cada supuesto en concreto en que se haya aplicado al dictado de una sentencia favorable.

Por lo demás los intereses en juego también son dignos de valorarse de forma distinta a como se hizo en los anteriores autos a los que nos hemos referido. Ahora sí tenemos una declaración del TJUE invalidando un precepto de la Directiva (DAC 6) que atenta contra el art. 7 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, viéndose afectado y, en su caso, vulnerado, un derecho de corte fundamental, ante ello los intereses públicos tributarios de lograr una buena información, deben ceder ante los dignos de protección constitucional como derecho fundamental.

Ahora bien, dicho lo anterior la parte recurrente solicita la suspensión de la vigencia de la disposición reglamentaria impugnada o, en su defecto, los arts. 45.4.b) y 46.1 del RGAT -expresamente señalados en contra de lo que dice el Sr. Abogado del Estado-. Pero como ya se indicó en los autos precedentes, los preceptos puestos en cuestión en la demanda, y copiamos el suplico de la misma, fueron arts. 45.4.b) ordinal primero, párrafo primero y párrafo segundo; artículo 45.4.b).2º párrafo 4º; artículo 45.5.c) párrafo 3º; 46.1.g); 46.3.b); 47.3.a); 47.4.a) párrafos 1º y 2º; 47.4.b).2º; 47.4.d).2º; 47.5.a); 48.2.c) y d); 49 y las disposiciones transitorias primera y segunda. Como se dijo en el auto de 12 de julio de 2022, las nuevas circunstancias y la relación de causalidad que ofrece la parte recurrente respecto del Real Decreto que nos ocupa, único objeto del presente recurso contencioso administrativo, que en todo caso ha dado lugar a la nueva solicitud de medidas cautelares, lo vincula al art. 8,bis,ter, 9.2 y 14 de la DAC 6, esto es "Cada Estado miembro tomará todas las medidas necesarias para exigir que, cuando haya más de un intermediario, la obligación de presentar información sobre el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información recaiga en todos los intermediarios que participan en el mismo mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. Un intermediario solo quedará exento de presentar la información en la medida en que tenga la prueba, de conformidad con el Derecho nacional, de que otro intermediario ya haya presentado la misma información a la que se hace referencia en el apartado 14". En este caso, a la Sentencia del TJUE y la declaración en la misma contenida invalidando el art. 8.bis.ter. apartado 5 de la DAC 6.

Pues bien, la parte recurrente en su demanda no solicita la nulidad del art. 46.1, sino sólo en exclusividad del 46.1.g), que respecto del contenido de la información a aportar se refiere a "*La determinación del Estado de residencia del obligado u obligados tributarios interesados que participen y de los intermediarios que intervengan en el mecanismo objeto de declaración, así como cualesquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información*". Precepto que no se ve afectado por la Sentencia del TJUE. Por lo que no puede extenderse al mismo las consideraciones anteriormente realizadas, sino las que se hicieron valer en el auto de 13 de julio de 2022.

Sí, en cambio, se ve directamente afectado el art. 45.4.b), cuyo tenor es el siguiente, "No estarán obligados a presentar la declaración aquellos intermediarios en los que concurren alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Aquellos en que la cesión de la información vulnere el régimen jurídico del deber de secreto profesional al que se refiere el apartado 2 de la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , salvo autorización del obligado tributario interesado conforme a lo dispuesto en la citada disposición adicional.

En este caso, el intermediario eximido deberá comunicar dicha circunstancia en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente al nacimiento de la obligación de información a los otros intermediarios que intervengan en el mecanismo y al obligado tributario interesado a través de la comunicación a la que se refiere la disposición adicional vigésima cuarta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

El contenido de la comunicación se ajustará al modelo que se apruebe por Resolución del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria".

Pero la declaración de la citada Sentencia incide en exclusividad sobre el segundo párrafo, único que debe ser objeto de suspensión por las razones antes apuntadas.

TERCERO. Sobre las costas.



Conforme al artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción, al estimarse parcialmente la solicitud de suspensión no ha lugar a la imposición de las costas.

LA SALA ACUERDA:

Ha lugar a la medida cautelar solicitada, sólo en relación con lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 45.4.b) del RGAT, en cuanto dispone que " *En este caso, el intermediario eximido deberá comunicar dicha circunstancia en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente al nacimiento de la obligación de información a los otros intermediarios que intervengan en el mecanismo y al obligado tributario interesado a través de la comunicación a la que se refiere la disposición adicional vigésima cuarta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria* ", suspendiéndose su aplicación hasta que recaiga sentencia . Sin costas.

Firme la presente resolución, por ser su conocimiento de interés público y general, en relación con lo dispuesto en el art. 107.2 de la LJCA, referente a las sentencias, procede su publicación en el plazo de diez días desde su firmeza.

Así lo acuerdan, mandan y firman los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen.

FONDO DOCUMENTAL CENDO



Roj: **STS 3978/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3978**

Id Cendoj: **28079130022023100284**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **29/09/2023**

Nº de Recurso: **4542/2021**

Nº de Resolución: **1207/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ MU 702/2021,**
ATS 5762/2022,
STS 3978/2023,
ATS 14566/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.207/2023

Fecha de sentencia: 29/09/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **4542/2021**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 18/04/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.MURCIA SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: **4542/2021**

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1207/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente



D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 29 de septiembre de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **4542/2021**, interpuesto por el procurador don Andrés Giménez Campillo, en representación de **DON Jose Augusto**, contra la sentencia nº 218/2021, de 13 de abril, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia en el recurso de apelación nº 36/2021, dirigido contra el auto nº 282/2020, de 14 de octubre, dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 5 de Murcia en la solicitud de entrada en domicilio nº 378/2020.

Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de apelación de 13 de abril de 2021, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] DESESTIMAR el recurso de apelación interpuesto por D. Jose Augusto, contra Auto nº 282/2020 de fecha 14 de octubre de 2020, dictado por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº. 5 de Murcia en el recurso Entrada en domicilio nº. 378/2020, que se confirma en todos sus extremos. Imponiendo las costas de esta instancia a la parte apelante [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el procurador Sr. Giménez Campillo en nombre del Sr. Jose Augusto, presentó escrito de 2 de junio de 2021, de preparación de recurso de casación contra aquélla.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas:

2.1 El artículo 18, apartados 1 y 3 de la Constitución Española).

2.2 El artículo 146 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT).

2.3 La jurisprudencia contenida en las sentencias dictadas el 10 de octubre de 2019 (rec. 2818/2017) y el 1 de octubre de 2020 (rec. 2966/2019) por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 15 de junio de 2021, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El procurador Sr. Giménez Campillo, ha comparecido el 15 de julio de 2021, como recurrente y el Abogado del Estado, como recurrido, lo ha hecho el 14 de julio de 2021, ambos dentro del plazo máximo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 20 de abril de 2022, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si la doctrina legal sentada por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en relación con las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos, es extensible a aquellas otras actuaciones administrativas que, sin constituir un acceso al domicilio constitucionalmente protegido, tengan por objeto el acceso y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar y al secreto de las comunicaciones.

En caso de responder afirmativamente a la primera cuestión, determinar si resulta compatible con la referida doctrina legal una autorización en la que se establece un plazo para el de acceso y copiado de los datos con transcendencia tributaria pero cuyo término final es incierto y se hace depender de la propia actuación administrativa.

Aclarar si el juzgado de lo contencioso-administrativo que autoriza el acceso a una información que resulta constitucionalmente protegida, debe efectuar un control a posteriori de la actuación llevada a cabo por la Inspección en ejecución de su autorización, a fin de verificar que la misma se ha ejecutado en sus propios términos, precisando, en su caso, en qué consiste ese control y cómo se debe llevar a efecto [...]".

2. El procurador Sr. Giménez Campillo, en la indicada representación, dedujo recurso de casación en escrito de 10 de junio de 2022, en el que se solicita del Tribunal Supremo: "[...] dicte sentencia por la que se declare disconforme a Derecho la que es objeto de impugnación, la resolución de la que trae causa y las actuaciones administrativas que la preceden [...]".

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 26 de julio de 2022, donde afirma:

"[...] Por las razones expuestas en el apartado anterior del presente escrito, nos oponemos a las pretensiones deducidas de contrario y solicitamos de la Sala que, con desestimación del recurso de casación interpuesto, confirme la resolución recurrida por ser ajustada a derecho [...]".

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 18 de abril de 2023, día en que comenzó la deliberación del recurso y se prolongó en sucesivas sesiones hasta el 19 de septiembre último, en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar, desde el punto de vista del interés casacional para formar jurisprudencia, si la doctrina sentada por esta Sección Segunda en relación con las exigencias de la autorización de entrada a domicilios constitucionalmente protegidos, es extensible a aquellas otras actuaciones que, sin constituir entrada en domicilio, tengan por objeto el acceso y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.), que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar y al secreto de las comunicaciones.

Además, en caso de responder afirmativamente a la primera cuestión, debemos determinar si resulta compatible con la referida doctrina legal una autorización en la que se establece un plazo para el acceso y copiado de los datos con transcendencia tributaria, pero cuyo término final es incierto y se hace depender de la propia actuación administrativa.

Finalmente, se nos pide aclarar si el juzgado de lo contencioso-administrativo que autoriza el acceso a una información que resulta constitucionalmente protegida, debe efectuar un control a posteriori de la actuación llevada a cabo por la Inspección en ejecución de su autorización, a fin de verificar que se ha ejecutado en sus propios términos, precisando, en su caso, en qué consiste ese control y cómo se debe llevar a efecto.

SEGUNDO.- Breve reseña de los hechos relevantes para la decisión del presente recurso de casación.

Según resulta del auto de admisión, son hechos esenciales para determinar las circunstancias del caso los siguientes (que se sintetizan ahora):

"[...] SEGUNDO. Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar, como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación, los siguientes:

1º. Adopción de medida cautelar de copiado de información

La Dependencia de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Murcia inició un procedimiento inspector a don Jose Augusto y a otras personas y entidades, respecto de las cuales actuaba como representante, por IRPF, periodos 2014 a 2017, Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicios 2014 a 2017, declaración informativa de bienes en el extranjero de 2015 a 2017, así como Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2014 a 2017 e IVA, 2015, segundo trimestre, a 2017, cuarto trimestre.

El día 30 de junio de 2020, en el curso de una de las comparecencias de don Jose Augusto a las oficinas de la Inspección -en un procedimiento cuyo inicio fue notificado el 16 de abril de 2018, esto es, bastante avanzado-



los actuarios, considerando que no se había dado respuesta o se había realizado una aportación incompleta de la documentación requerida, solicitaron a don Jose Augusto que permitiera a la Unidad de Auditoría Informática *realizar una copia del portátil que portaba y que consultaba de forma frecuente* en las visitas a la inspección, para el examen de la información con trascendencia tributaria contenida en el dispositivo.

No consintiendo tal solicitud, los actuarios informaron que se iban a adoptar **medidas cautelares** al amparo del **artículo 146 LGT**, consistentes en la *copia en un disco duro de la información del equipo portátil con el consiguiente precinto* para su posterior apertura tras obtener autorización judicial o, alternativamente, si no permitía la copia, *la incautación y precinto del ordenador* para su examen una vez obtenida la previa autorización judicial.

La medida cautelar se materializó, finalmente, en la copia de la información contenida en el equipo portátil en un disco duro y su precinto, actuaciones que quedaron documentadas en la correspondiente diligencia.

2º. *Alegaciones y ratificación de la medida cautelar.*

Evacuado el trámite de alegaciones del artículo 181.5 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, RGAT, el Inspector Regional ratificó, el 13 de julio de 2020, la medida cautelar adoptada, conforme al artículo 146.3 de la LGT.

3º. *Solicitud de autorización judicial para el acceso y copia de los datos con trascendencia tributaria.*

El 14 de octubre de 2020, casi cinco meses más tarde, la Administración solicitó autorización judicial de acceso y copia de los datos obrantes en el disco duro precintado, resuelta por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 5 de Murcia mediante auto de igual fecha, cuya parte dispositiva es del siguiente tenor:

"AUTORIZO la solicitud de acceso y copia de los datos con trascendencia tributaria que se encuentren en el disco duro copiado del ordenador portátil de don Jose Augusto en el día y hora señalado para una vez realizadas las copias de trabajo pueda de nuevo precintarse la copia inicial en presencia del obligado tributario para garantizar su integridad y la preservación de la misma por si fuera necesaria posteriormente en caso de dictámenes periciales, fijando como plazo para la ejecución de tal apertura el período comprendido entre los días cuatro de noviembre de dos mil veinte y los siguientes que fueren estrictamente necesarios para la copia, volcado y discriminación del disco duro intervenido, con citación del interesado, solicitud que ha dado lugar a la incoación de la ED 378/2020".

4º. *Recurso de apelación.*

Contra el auto, el recurrente interpuso recurso de apelación, nº 36/2021, ante la Sección Segunda de la Sala de lo C-A del Tribunal Superior de Murcia.

La sentencia confirma el auto impugnado, pronunciándose en los siguientes términos:

" PRIMERO.- [...] Llega a la convicción esta Sala de que la medida cautelar que da lugar a la posterior autorización de entrada se toma en un procedimiento inspector ya iniciado. Como señala la Abogacía del Estado, los hechos que dan lugar a la señalada medida son la sexta actuación documentada en el procedimiento inspector. Además, debe señalarse que, efectivamente, se tomaron las medidas necesarias para obtener la autorización de la copia del disco duro a la que, inicialmente, el apelante se opuso, lo cual justifica la procedencia de la medida. Dicha medida se llevó a cabo en su presencia, en fecha determinada y con acceso de la Inspección de Tributos.

La necesidad del acceso al mencionado disco duro deviene evidente por la propia conducta del demandante que, al ser citado por la inspección, llevó consigo un ordenador portátil que consultaba continuamente a los requerimientos de respuesta hechos por la inspección; lo que hacía necesario el acceso al disco duro, a lo que el apelante se negó; y por lo que resultó necesaria la autorización judicial. Aunque están detallados en el auto apelado los motivos por los que la inspección necesitaba la entrada en el disco duro referido, están delimitados también por la propia inspección, y el juez de instancia los tuvo en cuenta. Así, la imposibilidad de información sobre la sociedad Navis por otro medio que no fuera a través del obligado tributario, la dificultad de obtener información de fondos percibidos por el apelante de la sociedad Ansola Madrid Inmobiliaria, S.A., cuyo detalle está también en el auto recurrido, y, en fin, los correos electrónicos sobre cuentas de inversión facilitados por la entidad Morgan Stanley, cuya descripción está también en el auto y constan en las actuaciones.

Acertadamente dice el auto recurrido que el entorno digital constituye un lugar donde se puede desarrollar parte de la intimidad de los ciudadanos, lo cual es para esta Sala una evidencia. Y es original la afirmación que hace el auto de que ese "lugar" digital es asimilable al hogar o domicilio personal, advirtiéndonos la Abogacía del Estado que estamos ante la "garantía de la intimidad informática", lo que constituye la novedad de la necesidad de autorización judicial para la realización de copias de discos duros en orden a la obtención de copias de datos tributarios, insistiendo el AE en que el matiz de la autorización para adaptarse a la cuestión que nos ocupa "es indudable que va a crear jurisprudencia".



Y el dato esencial es la **proporcionalidad** sobre la cual ya advierte el auto de instancia que la medida tiene el alcance que ya se ha señalado respecto de las eventuales pruebas, y que se adoptó " respetando escrupulosamente" el derecho a la intimidad del apelante "en tanto que ni se ha visualizado (sic) el contenido de lo copiado, ni se hará sin la autorización judicial correspondiente". Y abunda, aún más, el auto de instancia en la necesidad de que la referida autorización judicial garantice un juicio de proporcionalidad entre los derechos y deberes en juego, extremo en el que esta Sala muestra su acuerdo expreso con las consideraciones atinadas del auto al respecto, para lo que es imprescindible discriminar la información que tenga transcendencia tributaria, de manera que no quede vulnerado el art. 18 1 y 3 de la CE .

SEGUNDO.- La resolución recurrida hace cita expresa de los arts. 91.2 de la LOPJ y 8.6 de la LJCA , cuyo texto reproduce para fundamentar su decisión; y se refiere especialmente a los requisitos que debe cumplir una petición de entrada inaudita parte, en este caso acceso y copia de datos con transcendencia tributaria que se encuentren en el disco duro copiado del ordenador del apelante. De manera que, una vez realizadas las copias de trabajo, pueda de nuevo precintarse la copia inicial en presencia del obligado tributario. Además, hace expresa mención de la Jurisprudencia al respecto del TS (S. 3286/2019) señalando que se trata de una excepción constitucional y legal del principio de autotutela administrativa en los términos de la señalada sentencia que el propio auto apelado recoge. Y hace, a continuación, un exacto resumen de los criterios del TC y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre la cuestión de la que ahora se trata, a cuya literalidad se remite esta sala.

Y basándose en la cita jurisprudencial, se refiere la resolución recurrida a que **tanto la solicitud de la medida cautelar como el auto que la autoriza**, deben ofrecer la garantía de que no hay otras medidas menos incisivas o coercitivas que afecten a un derecho fundamental para lograr la misma finalidad, concretando de esta manera el respeto al principio de subsidiariedad que impone la efectiva constatación de lo antedicho. Abunda, en relación con ese fin legítimo de la entrada en el domicilio, en la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, también detallada en el auto.

Estima la Sala que el armazón jurídico sobre el que se asienta el auto objeto de esta apelación es claro, exacto y suficiente; y cumple con los requisitos sentados por la jurisprudencia de la que hace extensa cita y amplia reproducción a la cual esta Sala se remite expresamente. Tiene razón la resolución apelada en el extremo de que, entre todos los requisitos expuestos, es especialmente relevante para la resolución de este litigio el de la necesidad de la entrada y registro, concluyendo, como lo hace esta Sala, que fue el único medio apto para obtener la finalidad legítima que la perseguía la Administración, como es la obtención de los datos que estaban allí en el disco duro tantas veces referido, que se juzgan como imprescindibles, que no pudieron obtenerse, por la actitud del apelante, por otro medio menos invasivo y que sirvieron para determinar la existencia del efectivo comportamiento ilícito del apelante en relación con el incumplimiento de las obligaciones tributarias que le incumben.

Estima la Sala, asimismo, que la resolución apelada hizo el triple juicio, ya aludido en esta sentencia, respecto a la observación del triple requisito que ha de producirse para otorgar la autorización de que se trata; es decir la idoneidad de la medida, la necesidad de la misma y la estricta proporcionalidad. Todo ello se advierte en la propia literalidad de la parte dispositiva de la resolución apelada en la que se especifica día y hora señalados, el nuevo precintado de la copia inicial, la presencia del apelante... Cautelas todas que velan también por la aplicación del principio de subsidiariedad ya señalado, tras la adecuada constatación, como ya se ha dicho, de que para obtener la finalidad perseguida no había medidas de carácter menos coercitivo o incisivo. Explica el auto apelado que quedó probado que la medida cautelar (ex art. 146.1 LGT) es proporcional para el acceso a la información perseguida por la Administración tributaria, al no existir otra manera de hacerlo, pues se trataba de actuaciones en paraísos fiscales que no colaboran en el suministro de información necesaria por la negativa del apelante ante la previsibilidad de la información que acerca de su conducta se pudiera obtener; en este sentido se refiere el auto apelado a la "escasa colaboración del contribuyente". Considera el juez de instancia que la medida cautelar adoptada supone una intervención mínima en el ámbito de derechos del contribuyente; y así lo entiende esta Sala.

Debe confirmarse asimismo la apreciación del auto recurrido respecto del plazo, pues se limita al mínimo posible para la necesaria intervención y siempre con citación del interesado.

En virtud de los razonamientos ofrecidos debe ser desestimado el recurso y confirmada en todos sus extremos la resolución apelada".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación [...].

TERCERO.- Algunas consideraciones iniciales.

Antes de abordar las cuestiones de interés casacional por las que nos interroga el auto de admisión, conviene hacer determinadas precisiones iniciales:



1) En primer lugar, no existe en este asunto el expediente administrativo, o no hemos tenido oportunidad de conocerlo. Lo remitido por la Sala de instancia en tal concepto se limita a las resoluciones judiciales -auto de autorización de entrada, recurso de apelación y sentencia-, pero no consta ninguna actuación o documento de la AEAT atinente al procedimiento de inspección en cuyo seno se incautó el ordenador personal: ni constan las diligencias del procedimiento inspector; ni el acta en que se documentó, según se afirma, el acuerdo de la Administración sobre copiado de datos y precinto, como medida cautelar -acto formal que debió ser motivado, plasmado en una resolución y notificado al titular del aparato objeto de la medida, pues constituiría con toda evidencia un acto de trámite susceptible de impugnación-; ni conocemos los términos de la solicitud de *entrada* al juzgado, que tampoco se nos ha hecho llegar; como no tenemos conocimiento de las actas y liquidaciones con que finalizó la inspección. Sí está, por excepción, el informe en que se efectúa la dación de cuenta al juez -posterior al auto autorizador- sobre el resultado de la apertura y copia de los datos.

Esta ausencia virtualmente total, que no sabemos si obedece a defecto judicial o administrativo -parece que, al menos, lo primero, pues el juzgado ha podido examinar la solicitud- lo que nos priva por completo de la posibilidad de comprobar lo sucedido y juzgar con plenitud de conocimiento el asunto, analizando las interrogantes del auto de admisión, pues esa ausencia de datos esenciales, concretados en documentos cuya existencia solo conocemos por la mención que de ellos se efectúa en otros, forzosamente nos llevaría a suponer, sin posibilidad de crítica o refutación, *iuris et de iure*, que el juicio de necesidad, adecuación y proporcionalidad se asienta sobre un *factum* real y correcto, de lo que cabe dudar seriamente. En otras palabras, la falta de constancia de documentos esenciales nos lleva, en cierto modo, a decidir a *ciegas*.

2) En segundo lugar, como complemento de lo que hemos señalado, sería preciso declarar qué concreto derecho fundamental, entre los varios que podrían quedar en principio afectados, es el aquí concernido. Según la sentencia de instancia, es el de inviolabilidad del domicilio, tomando como opinión que éste abarca *lugares* como los dispositivos electrónicos que contienen información, prescindiendo del examen sobre la incidencia de otros derechos fundamentales concernidos, como el del secreto de la correspondencia (art. 18.3 CE); el de la intimidad personal y familiar (art. 18, 1 y 4 CE; derecho a la protección de datos de carácter personal; incluso si cabe acoger la doctrina acuñada en la jurisprudencia penal sobre un nuevo derecho -de carácter fundamental- *al entorno virtual* que haría innecesario diferenciar cada concreto derecho).

A tal respecto, claramente, no estamos ante un problema de inviolabilidad del domicilio (art. 18.1 CE) -pues ni un ordenador es un domicilio, ni su variado contenido informático almacenado guarda una relación directa y necesaria con los bienes jurídicos que hacen del domicilio un lugar digno y necesitado del máximo nivel de protección constitucional. Antes al contrario, nos encontramos ante la afectación posible de otros derechos fundamentales, mencionados en el auto de admisión -en principio, la intimidad personal y familiar, el secreto de las comunicaciones y la protección de datos-.

Cosa distinta es que la doctrina nuestra en relación con el artículo 18.2 CE sea o no extensible a un caso distinto del allí tipificado, el de copiado, incautación o precinto de datos dispositivos electrónicos que cita el auto como posibles (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.).

3) En relación con el mismo punto -qué derecho fundamental se ve comprometido por las medidas cautelares- hay otro problema añadido que no ha sido suficientemente planteado: ni la ley procesal de esta jurisdicción -LJCA- ni la LOPJ fijan normas de competencia y procedimiento en relación con el precinto, incautación, volcado y examen de los datos de un dispositivo de gestión y almacenamiento -aquí, un ordenador portátil- que apodere al juez administrativo para autorizar la medida fuera del ámbito de la autorización de entrada en domicilio constitucionalmente protegido, incluso en los términos establecidos a partir de la reforma operada por ley 11/2021, inaplicable *ratione temporis*.

Habría, pues, que preguntarse si los actos judiciales -auto y sentencia- están amparados por atribución de competencia de alguna clase. Dada, además, la afectación del contenido esencial de derechos fundamentales, debería existir una regulación, procedimental y sustantiva, por ley orgánica (como lo ha sido la reforma de 2015 de la LECr) que no sólo completase las muy embrionarias disposiciones sobre competencia y procedimiento que existen en nuestro ordenamiento positivo, sino que regulase de modo sustantivo los casos en que queda justificada la incidencia en un derecho fundamental, lo que afectaría no sólo a las limitaciones legítimas de éste, en aras de la consecución de un fin constitucionalmente válido, sino a las atribuciones de la Administración y de los Tribunales de Justicia. En todo caso, la regulación -que no existe- para dirimir la cuestión con plenitud habría de tener rango de ley orgánica (art. 81.1 CE).

La cuestión se complica aún más si se tiene en cuenta que el auto judicial de entrada ratifica unas medidas cautelares (art. 146 LGT) previamente adoptadas en una inspección cuya revisión, administrativa y judicial, no le corresponden a aquél, o no necesariamente. Las medidas cautelares deben, en principio, seguir la regla



impugnatoria propia del acto final del procedimiento en el que se acuerdan, y tras un *iter* procedimental que aquí no se ha seguido.

4) Desde la perspectiva normativa, hay otra cuestión susceptible, al menos, de reflexión: si las exigencias materiales y formales que el art. 588 sexies, a), b) y c) de la LECrim., en la redacción dada por la Ley Orgánica 13/2015, de 5 de octubre, de modificación de la expresada ley para el fortalecimiento de las garantías procesales y la regulación de las medidas de investigación tecnológica, impone como reglas limitativas de las potestades de intervención en manos del juez de instrucción en una causa abierta por delito, son también preceptivas para el juez administrativo en defecto de norma aplicable, pues si el registro o captación de datos contenidos en dispositivos electrónicos está sujeto a estrictas garantías y formalidades en favor del investigado penal -cuya posición, por fuerza, ha de ser más aflictiva-, en mayor medida deberían operar, al menos como límite, en el seno de una comprobación meramente administrativa, a fin de no hacer de peor condición al ciudadano en su calidad de comprobado fiscal que al encausado penal.

Todo ello, obviamente, reiterando que no hay una regulación expresa, estricta y completa de la autorización, en sede judicial administrativa, que regule la competencia, el procedimiento y las garantías precisas para conciliar la medida de intervención con los derechos fundamentales, tanto si se refieren a la autorización de entrada en domicilio -que al menos cuenta con una regulación incipiente en cuanto a competencia y procedimiento- como si aluden a otros derechos fundamentales -en cuyo caso, la autorización judicial se basaría en una atribución implícita (e insatisfactoria, pues) de competencia y procedimiento-.

Luego volveremos sobre ellas.

CUARTO.- Examen de las cuestiones que ofrece el auto de admisión.

1.- La primera de las preguntas contenidas en el auto de admisión nos interpela sobre esta cuestión: si nuestra jurisprudencia, ya reiterada, sobre las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilio es susceptible de extensión a otras actuaciones administrativas que no afectan en rigor al domicilio protegido, como es el acceso y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar y al secreto de las comunicaciones -así como otros posibles, como la protección de datos o el secreto profesional, en su caso-, en virtud del contenido o información que se capta, su naturaleza y la finalidad a que sirve.

2.- Si se responde afirmativamente, se nos pregunta si es válida una autorización que establece un plazo para el acceso y copiado de los datos cuyo término final es incierto y se hace depender de la propia actuación administrativa.

3.- Aclarar si el juez administrativo debe efectuar un control *a posteriori* de la actuación llevada a cabo por la Inspección en ejecución de su autorización, a fin de verificar que se ha ejecutado en sus propios términos, precisando, en su caso, en qué consiste ese control y cómo se debe llevar a efecto.

Sobre la primera pregunta:

a) Partiendo -a efectos dialécticos- de que el art. 8.6 LJCA se extiende a derechos fundamentales distintos al domicilio, hay que examinar (i) si son trasladables al caso los requisitos y exigencias de nuestra doctrina; (ii) si esas exigencias de necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida de captación de datos informáticos son las mismas, cuando menos, que rigen para autorizar la entrada domiciliaria; y (iii) de responderse afirmativamente, si se han cumplido, efectivamente, tales condiciones en el supuesto que examinamos.

b) En cuanto a (i) si aceptamos como premisa, al menos dialéctica, que es posible una autorización judicial para el examen informático, sea de entrada domiciliaria o de otra naturaleza, cabe decir:

- Son aplicables tales garantías y exigencias en tanto *acotan* y *controlan*, como *limitaciones*, la *invasión de un derecho fundamental* (necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida). A tal efecto, procede recordar la jurisprudencia establecida en la STS (Sección Segunda) de 10 de octubre de 2019 (nº 2818/2017) -HULLERA VASCO LEONESA, S.A.-:

"[...] 4.4. Tanto en la solicitud de entrada y registro como en el auto autorizador debe figurar-dentro de su contenido mínimo- la finalidad de la entrada, con expresión de la actuación inspectora a llevar a cabo, la justificación y prueba de su **necesidad**, de que es absolutamente indispensable o imprescindible, el único medio posible para conseguir la finalidad porque existen concretos, precisos y objetivos indicios de defraudación tributaria, con explicación de cuál es el presunto ilícito y cuáles son los concretos indicios que permitan conocer su gravedad, seriedad y entidad, avanzando la cuantía del fraude o la deuda tributaria eludida y explicando por qué ese registro domiciliario es instrumento único y eficaz para su constatación, y que han sido o podrían



ser infructuosos otros posibles medios o medidas alternativas menos gravosas (sentencias del Tribunal Constitucional de 31 enero 1985 , 24 de junio y 18 de julio de 1996).

En este mismo sentido, y a tenor de esas mismas sentencias, tanto la solicitud como el auto que la autoriza deben ofrecer una explicación de la concurrencia del principio de subsidiariedad, que impone una adecuada constatación de que no hay otras medidas menos incisivas o coercitivas que afecten a un derecho fundamental para lograr la misma finalidad, como podrían ser -por ejemplo- los requerimientos de obtención de información al propio sujeto o a terceros. En relación con este imprescindible "fin legítimo" de la entrada en el domicilio y su necesidad, conviene recordar la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (sentencia caso *Société Colas Est y otros c. Francia*, de 16 de abril de 2002 o sentencia de 30 de septiembre de 2008 , *Isaldak c. Turquía*), según la cual, aunque los Estados gozan de cierto margen de apreciación para considerar necesaria una intromisión, ha de hacerse una interpretación estricta de las excepciones del artículo 8 del Convenio, y debe quedar establecida convincentemente su necesidad en el caso concreto como verdadera garantía de que la intromisión en este derecho fundamental es imprescindible para alcanzar aquel fin legítimo..."

...4.6. Finalmente debe concurrir y cumplirse el principio de **proporcionalidad**, en su triple vertiente -idoneidad de la entrada y registro, adecuación y proporcionalidad en sentido estricto-, ad casum, esto es, específicamente determinada en el supuesto de hecho analizado por el juez competente para otorgar la autorización (sentencias del Tribunal Constitucional núms. 69/1999, de 26 de abril y 188/2013, de 4 de noviembre).

5. De todos los requisitos expuestos, resulta especialmente relevante para la solución del litigio que nos ocupa el de la necesidad de la entrada y registro, esto es, la constatación de que tal actuación es el único medio apto para obtener el fin legítimo perseguido por la Administración que, en el caso de las inspecciones tributarias, habrá de ser la obtención de unos datos imprescindibles -que no pueden conseguirse de otro modo menos invasivo- para determinar la existencia de un comportamiento ilícito del contribuyente o de un incumplimiento de las obligaciones que le incumben.

En otras palabras, y resumiendo la doctrina constitucional, para otorgar la autorización debe superarse un triple juicio -que debe efectuar el juez competente-: el de idoneidad de la medida (toda vez que ésta debe ser útil para la actuación inspectora), el de necesidad (esto es, que no exista otra medida sustitutiva más moderada que la intromisión que se pretende) y el de proporcionalidad en sentido estricto (pues han de ponderarse los beneficios de tal medida para el fin perseguido frente al sacrificio de un derecho fundamental como el que nos ocupa)".

c) Por otra parte, nuestra sentencia de 1 de octubre de 2020 -recurso de casación nº 2966/2019 (asunto La Montillana)-, parte de la anterior doctrina:

"[...] 6.- Con la exposición de tal jurisprudencia, que ratificamos como fundamento de la que se establece, cabe examinar el asunto concreto que, dadas sus características -podemos anticipar-, permite perfilar con un grado mayor de concreción y detalle aquellos requisitos que ya son jurisprudencia.

Así, basta la mera lectura de las resoluciones judiciales impugnadas ahora en casación, así como de la solicitud que a través de ellas se contesta, para llegar a la conclusión nítida y evidente de que el auto autoriza la entrada sobre la mera base de una fe ciega y acrítica en la veracidad de los indicios aportados por la Administración, sin someterlos a juicio de ponderación y sin examinar, bien o mal, los requisitos que han quedado plasmados (por reiteración de los establecidos en la sentencia de 10 de octubre de 2019)..."

d) Lo reseñado en esta última sentencia vale para los razonamientos de la sentencia ahora recurrida, toda vez que las resoluciones que se impugnan en casación razonan, si bien de un modo apodíctico, basado además, solamente, en la versión ofrecida por la Administración, sobre la justificación de la medida, afirmando que es necesaria, adecuada y proporcional, sin explicar por qué lo es.

Es más, se parte, tanto en el auto judicial de autorización como en la sentencia de apelación del requisito de la necesidad (esto es, que la captación, posesión y utilización de los datos contenidos en un ordenador personal sea el único medio posible para obtener información relevante a efectos tributarios), lo que parece quedar gravemente contradicho por estas circunstancias en contra:

- No constan *requerimientos incumplidos* del comprobado ni información o documentación ocultada o presentada de modo incompleto o tardío que la Administración haya podido identificar con precisión.

- No se explica en qué habría consistido la *escasa colaboración* del Sr. Jose Augusto , que llevó consigo el mismo ordenador cuya información y datos se copian y luego se examinan, en seis comparecencias ante la Inspección.

- De haberse incurrido en esa *escasa colaboración*, sólo abstractamente insinuada, no hay rastro de que se hubiera abierto expediente sancionador por infracción del art. 203 LGT (resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración) para reprimir esa conducta resistente.



- Tampoco consta la apreciación de dilaciones en la sustanciación del procedimiento inspector como consecuencia de la falta de colaboración.

- Se presume por la Inspección y por el Juzgado autorizante y la Sala *a quo* que la información que se necesita es, precisamente, la que se encuentra alojada en el ordenador personal que portaba consigo el Sr. Jose Augusto, no en otros dispositivos o lugares, lo que dista de haberse justificado mínimamente. Esa inferencia no se menciona. Tampoco se explica que para obtener tal información fuera indispensable el copiado y precinto, adoptados coactivamente.

f) La posibilidad de extender los requisitos jurisprudenciales exigidos para la autorización de entrada en domicilio a supuestos que no constituyen esa *entrada* -pero que han sido tratados como tales-, unificaría, es cierto, la respuesta casacional en casos semejantes cuando se produjera la captación de datos o intervención de dispositivos en el curso de una entrada en domicilio -caso del auto de 17 de noviembre de 2022, de admisión del recurso nº 6104/2022, turnado a la sección 4ª a título de Derechos fundamentales-.

g) Aun cuando esto solo sería posible mediante reforma legal, con rango de ley orgánica, el indicar en una sentencia que no cabe autorización judicial de ninguna clase para el control de la intromisión administrativa en derechos fundamentales distintos del domicilio privaría por completo de tal posible control judicial *a priori*, escindiendo más aún el régimen de garantías que se regulan en la LECrim. para la instrucción penal. Sin embargo, la atribución de potestades abstractas, indefinidas o implícitas, fueran administrativas o judiciales, nos hace movernos en el terreno de una indeseable inseguridad jurídica (art. 9.3 CE).

Dicho lo cual, para responder a la primera pregunta (i), cabría concluir:

* Son exigibles los requisitos que reclama nuestra jurisprudencia sobre el *carácter previo de la apertura del procedimiento inspector*, que aquí se cumple, pues la medida cautelar se efectuó en el curso de una visita del Sr. Jose Augusto a la inspección, cuya diligencia no figura en autos.

* Tanto el auto como la sentencia *examinan formalmente* la observancia por la Administración de los requisitos de necesidad, adecuación y proporcionalidad estricta.

* Sin embargo, tales requisitos se analizan como si lo fueran para permitir una entrada domiciliaria estricta, donde la proporcionalidad juega de un modo distinto, como elemento para decidir si se entra o no, pero son trasladables sin más al problema de la captación o copiado de datos, en que esas exigencias han de cumplirse en un sentido que las resoluciones impugnadas no examinan: *si la necesidad, adecuación o proporcionalidad son compatibles con el copiado indiscriminado de todos los datos, incluso personales o íntimos* o, en todo caso, debe seleccionarse desde el primer momento la información que se precisa, por su relevancia tributaria, para proseguir la comprobación, sin copiar, precintar -o adoptar medidas cautelares- en relación con la información sin trascendencia tributaria, al margen de la incidencia o no, para cada archivo, en algún derecho fundamental, como la intimidad o privacidad o el secreto de las comunicaciones. Esa selección, obviamente, prohíbe la captación de archivos o datos ajenos a la función comprobadora, máxime si afectan al secreto de las comunicaciones, a la intimidad personal y familiar o a la protección de datos.

* Además, la Sala de apelación, así como el auto de autorización de entrada en domicilio, realizan el triple juicio de ponderación de la solicitud de entrada domiciliaria, que es lo que se pidió, pero partiendo del supuesto no contrastado ni sometido a crítica de la exactitud o veracidad absoluta de los datos suministrados por la Administración, que solo conocemos porque los refleja el auto -ya que no se encuentran en el expediente y, por tanto, no podemos verificar su realidad y autenticidad ni evaluar su aptitud para originar el sacrificio justificado del derecho fundamental instado-.

* Al margen de ello, causa mucha extrañeza el grado de detalle máximo con que la solicitud -es de repetir que conocemos solo por su reflejo en el auto del juez- se manifiesta sobre las posibles infracciones fiscales del Sr. Jose Augusto, minuciosidad que hace pensar, al menos como una posibilidad -al ignorarse cuál es la fuente de ciencia-, que durante el prolongado tiempo en que la Inspección dispuso de una copia del ordenador -más de tres meses desde la comparecencia-, pudo examinar su contenido o, al menos, explicar satisfactoriamente al juez su fuente de conocimiento, pues las medidas cautelares, aprobadas en el auto, se fundan no solo en el valor intrínseco de los archivos, programas o datos que contenía el ordenador sino, además, en toda imposibilidad de acceso a esos datos que, vista la solicitud, ya conocía minuciosamente, de modo prolijo, la propia Administración.

* Además, no sólo se supone la exactitud de la petición de la AEAT para *entrar* en el ordenador y la de la información contenida en el dispositivo, sino se colige que todo el contenido almacenado guarda hechos de relevancia fiscal; y, también que los datos que se necesitan se encuentran en el portátil que el interesado traía consigo -y no en otro soporte distinto, lo que también se da por supuesto sin valoración crítica alguna por parte de la sentencia y el auto de autorización. Más que una autorización de entrada que valora las circunstancias



y las pone, metódicamente, en tela de juicio, estamos en presencia de una suerte de salvoconducto y, en tal sentido, ante un sacrificio desproporcionado e injustificado de derechos fundamentales.

* No hay, como ya hemos anticipado, acta o documento administrativo de autoridad responsable que se haya acompañado para verificarlo y que refleje que el disco que se guardó como copia *ha sido precintado*, así como en qué consiste tal precinto de un disco duro -si lo es al *hardware* o a los datos copiados, y cómo se garantiza la imposibilidad material de acceso, antes de dar cuenta al juez (*se tardaron 3 meses y medio en solicitar la entrada, tiempo ciertamente insólito*).

* Sobre la facilidad de abrir el precinto, consta en el informe de la inspectora de la AEAT, de dación de cuenta del art. 172.4 RGAT:

"[...] A las 10:50 los funcionarios adscritos a la Unidad de Auditoría Informática vuelven a la sala y manifiestan que la copia de trabajo realizada se engancha y no permite su apertura, que lo están intentando y que *por si acaso el problema es la copia realizada procedemos en presencia del obligado y con su consentimiento a la apertura de nuevo del precinto de la copia original del disco duro* realizada el 30/06/2020 para realizar una segunda copia de trabajo, que se finaliza a las 11:40, volviendo de forma inmediata a precintar la copia original en presencia del obligado tributario y con las mismas garantías que antes".

* Es inexplicable que entre el copiado o volcado de datos -cuya diligencia de documentación nos ha sido escamoteada- y la solicitud de "*entrada*" pasaran más de tres meses, aun contando con el trámite de medidas cautelares que lo precede. Se trata de una dilación injustificada e inexplicable, máxime si acontece con grave incidencia en derechos fundamentales. Por más que se tratara de una copia.

* El consentimiento para el copiado aceptado por el Sr. Jose Augusto está prestado bajo cierta coacción, pues ante su negativa a facilitar el ordenador que portaba, *se le advierte de que le sería incautado, esto es, que el copiado era el mal menor que le esperaba*, al que prestó el consentimiento, que se refleja como aceptación forzada en las alegaciones. Si atendemos al régimen estatuido en la LECrim, para esa misma medida en un procedimiento criminal, lógicamente más gravoso, *no cabría medida cautelar alguna antes de comunicarla al juez*. Además, la medida cautelar suena indefectiblemente a exceso del actuario ante la negativa del interesado, máxime cuando el plazo máximo de la inspección acuciaba porque estaba presto a finalizar.

* No constan, como hemos señalado, en el proceso de instancia, ni la diligencia o acta inspectora que documentase la visita en que se produjo la petición negada de copiado (que se dice *acompañada como anexo* a la solicitud, la cual no tenemos), ni tampoco la de medida material de copiado y precinto y su reflejo documental en una diligencia o acta porque, como ya se indicó, no está el expediente administrativo.

* No es de menor importancia el hecho indiscutible de que la inspección, con su proceder, hace de peor condición al comprobado que lleve consigo, para su auxilio, un dispositivo como un *ordenador personal* -pero podría ser un *smartphone* u otro- que a quien no lo hiciera, pues es precisamente la conducta de éste la que sirve al funcionario actuante como fuente de conocimiento de una información, revelada al margen de una irrefutable conducta obstructiva, que no consta.

* No hay, que aparezca seriamente, *resistencia, excusa u obstrucción* del Sr. Jose Augusto ante la inspección, sino la negativa a una medida coercitiva mayor, a lo que tenía pleno derecho, por afectar a su esfera de intimidad personal y al secreto de las comunicaciones -al entorno virtual- por lo que la supuesta falta de colaboración -*sobre extremos o preguntas que no se identifican como no respondidas o aclaradas*- no puede servir de base a una especie de castigo, que el auto y el TSJ Murcia respaldan. Tampoco se refleja esa escasa colaboración, como con ligereza asevera la sentencia, porque el Sr. Jose Augusto ejerce un derecho, como *tampoco incurriría en resistencia o en infracción alguna mediante una decisión de negar el consentimiento de entrada*.

* De haberse producido la afirmada, sin indicios de respaldo, falta de colaboración -al margen de negarse a entregar el ordenador, que es cosa distinta- se habría incoado sin duda *un procedimiento sancionador al amparo del art. 203 LGT*, lo que no ha sucedido.

* Aun admitiendo, en un contexto dialéctico, el consentimiento *libre* del contribuyente, no consta tampoco que se le hubiera informado sobre el alcance de la obligación, ni su limitación a datos con trascendencia tributaria -no a ningún otro, esté o no amparado por el derecho fundamental-. Menos aún se le informó de su derecho a negarse.

* La reclamación del ordenador y la medida cautelar se adopta en la sexta visita del Sr. Jose Augusto a la Inspección, como reconoce la AEAT -sorprende que no se adoptara desde el principio- *ante la inminencia de la terminación del procedimiento*, que estaba próximo a agotar su plazo máximo y, según la inspección, en expresión que refleja el escrito de interposición, en la solicitud de autorización (hecho 9º):



"[...]2º) Las dificultades de obtener la información sobre el destino de los fondos percibidos por Don Jose Augusto de la sociedad Ansola Madrid Inmobiliaria, SA, que tienen por beneficiarios a personas cuya titularidad real se desconoce y cuya obtención, en el caso de que existiera convenio con cláusula de intercambio de información, requeriría un plazo superior al que dispone la Inspección para finalizar las actuaciones..." .

* Por otra parte, la imposibilidad de acceder a la colaboración de la autoridad fiscal de destino de los fondos no está perfilada con nitidez, y, en todo caso, descansa en un dato falso: el país en cuestión, que no es Nevis -como indica la Inspección-, sino St. Kitts & Nevis, o San Cristóbal y Nieves, en 2018 fue excluida de la lista de jurisdicciones no cooperativas. En la relación de OM (española) última, a raíz de la Ley 11/2021, no figura, para 2022, como paraíso fiscal.

* No siendo en 2018 ya paraíso fiscal, no consta con fehaciencia absoluta la imposibilidad de obtener información relevante, que no puede surgir solo del hecho de la inexistencia de Convenio bilateral. De esta se prescinde porque se agotaba el tiempo de la inspección.

* No consta que la Administración hubiera intentado por otro medio obtener la información necesitada, pues la elude con apreciaciones sobre paraísos fiscales que no son tales (desde 2018, el ECOFIN la excluyó de la lista) y la falta de convenio no es prueba per se de la no cooperación), lo que el auto y la sentencia aceptan acriticamente; además, se menciona a personas no residentes que lo son de países con los que existe Convenio bilateral (como EE. UU., Colombia, etc.).

* Todo ello a falta de examen de los actos administrativos, diligencias, informes y solicitudes de la Administración, que no se encuentran en el proceso -salvo la diligencia de dación de cuenta-. Es de recordar que en la STS de 23 de septiembre de 2021, casación nº 2672/2020. Asunto CELLOFIX CANARIAS dijimos:

"[...] si en el recurso de apelación interpuesto contra un auto de autorización de entrada en el domicilio, dictado por el juzgado de lo contencioso-administrativo inaudita parte, resulta exigible que se entregue copia del expediente judicial al recurrente dentro del plazo previsto para formular dicho recurso".

D) [...] QUINTO. - Jurisprudencia que se establece... b) En lo relativo a la segunda pregunta, en fase de apelación, con ocasión de la formalización del recurso (art. 85.1 LJCA), el recurrente debe tener en su poder toda la documentación posible, que haya conocido y evaluado el juez competente para la autorización, a fin de poder formular alegaciones y proponer en su caso las pruebas que considere y, en suma, para ejercitar su derecho a la tutela judicial efectiva, a valerse de los medios de prueba y a no padecer indefensión (art. 24 CE).

Por tal ha de entenderse la idea de **expediente judicial**, sin que la alusión que la ley jurisdiccional contiene, en todas las apelaciones, en el artículo 85.5 que dispone que "...transcurridos los plazos a que se refieren los apartados 2 y 4 anteriores, el Juzgado elevará los autos y el expediente administrativo, contradiga tal exigencia de pleno y tempestivo conocimiento del expediente judicial".

* La garantía de tutela judicial y su plena efectividad exige que se ponga en poder del Tribunal, cumpliendo la ley procesal, toda la documentación de que se disponga proveniente de la Administración.

* Ello nos lleva a considerar injustificada, a los efectos que nos ocupan, la medida cautelar amparada en el art. 146 LGT, pues al margen del vicio de consentimiento, no se conoce con exactitud el riesgo que se trata de conjurar con la medida: "...para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición...". Se trata de una medida que exige la ley sea motivada, cuya observancia no resulta cumplida, porque no está el acuerdo que la adoptó. Al margen de otras razones sobre la invalidez de la medida cautelar, no se argumenta en modo alguno el riesgo de desaparición, destrucción o alteración de pruebas.

* En particular, habría que concretar ese peligro de desaparición de datos del portátil cuando se ha llevado por sexta vez a la inspección, sin que hasta el 30 de junio de 2020, al borde de los 18 meses ex art. 150.1 LGT, le surgiera a la inspección ese riesgo, en la sexta visita, pues el comprobado solía llevarlo consigo en las comparencias.

* En cualquier caso, si la medida cautelar es incorrecta, el auto de autorización de entrada pierde totalmente su fundamento y justificación. Cabe añadir, como elemento de ilicitud añadido de la medida cautelar, además de todo lo dicho, que se hace burlando el control judicial sobre el contenido del dispositivo, esto es, no caben medidas cautelares del art. 146 LGT en materia de derechos fundamentales, si aceptamos como límite jurídico estructural el que figura en la LECrim., en relación con el empleo de potestades más vigorosas e invasivas, como las penales frente al investigado penal.

* Además de todo anterior, no se comprende que después de realizarse la copia, el auto permitiera el mantenimiento en poder de la Inspección de esa misma copia, ya inservible. Esto es, que quien guarde la copia a efectos de fehaciencia (sic) sea la Inspección.

Por otra parte, para responder a (ii), cabría indicar:

* El auto afirma: "[...] fijando como *plazo* para la ejecución de tal apertura el período comprendido entre los días cuatro de noviembre de dos mil veinte y los siguientes que fueren estrictamente necesarios para la copia, volcado y discriminación del disco duro intervenido, con citación del interesado".

Es verdad que el plazo señalado para la ejecución de la entrada es inconcreto y abierto, y se deja en manos de la Administración, pero en esa fórmula, por sí misma, no cabe suponer, es cierto que sin mayores datos, una infracción de la proporcionalidad debida, pues se supedita a los días que sean necesarios, lo que remite a una apreciación de orden técnico, esto es, al tiempo preciso para que, con toda diligencia, se pueda practicar "...el acceso y copia de los datos con transcendencia tributaria que se encuentren en el disco duro copiado del ordenador portátil de don Jose Augusto [...]". Esto es, desconocemos cuántos días serían necesarios, con los medios tecnológicos de los que dispone la AEAT, para cumplir con la autorización de "entrada".

* Ahora bien, la respuesta a la pregunta está vinculada con la que demos a la tercera de las formuladas: si la ejecución del mandato judicial es susceptible de control *a posteriori* por el juez contencioso-administrativo, en virtud de qué potestades y con qué consecuencias. A tal respecto, la eventual infracción se encontraría más en la tardanza en el cumplimiento de lo autorizado por el auto que en el auto mismo y su carácter abierto.

En cuanto a la tercera pregunta (iii), cabría indicar:

* Sí ha sido objeto de dación de cuenta, pero no consta control *a posteriori* por el juzgado autorizante del cumplimiento de lo acordado en el auto. Se informó al Juez, pero sólo del resultado del copiado, no del detalle de la labor de separación de lo necesario para comprobar las obligaciones fiscales de lo que no lo fuera. *Es de repetir que no hay expediente.*

* Además, frente a nuestra doctrina, el auto no fija un límite temporal para la intervención que autoriza, dejando al arbitrio de la Administración el acceso ilimitado a los datos y archivos del ordenador portátil copiado. Peor aún, se consiente que " una vez realizadas las copias de trabajo pueda de nuevo precintarse la copia inicial en presencia del obligado tributario para garantizar su integridad y la preservación de la misma por si fuera necesaria posteriormente en caso de dictámenes periciales" . Esto revela que el auto adolece de una fe ciega y acrítica sobre la veracidad de la narración de la Administración, que la sentencia de apelación se limita a bendecir.

* Además, se ignora, a falta de mayores elementos de convicción, para qué habría de necesitar la Administración una copia precintada de los propios datos que ya ha volcado.

* Cabe la duda, no obstante, de si el juez de la autorización puede controlar *a posteriori* la adecuación en la ejecución de la medida, porque ello supondría, eventualmente, la posibilidad -no explícitamente prevista en la ley- de anular la práctica de la entrada, registro o intervención, si la infracción se produce en la ejecución o desarrollo de lo autorizado.

* Aquí hay dos aspectos jurídicos diferentes del problema: el primero, qué efectos tendría la infracción del deber de dar cuenta del resultado de la entrada (art. 172 RGAT, R.D. 1065/2007); el segundo es si el juez autorizante, vista la dación de cuenta, puede valorar el ajuste de la entrada con lo ordenado en el auto y, en su caso, reclamar información complementaria, incluso anular la entrada, esto es, pronunciarse sobre la licitud o no -lo que daría lugar a un proceso distinto-.

Artículo 172. Entrada y reconocimiento de fincas.

1. Los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras tienen la facultad de entrada y reconocimiento de los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , cuando aquellas así lo requieran...

...3. Cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o autorización judicial. El acuerdo de entrada incorporado a la solicitud de autorización judicial corresponderá a las autoridades a que se refiere el apartado anterior.

4. En la entrada y reconocimiento judicialmente autorizados, los funcionarios de inspección podrán adoptar las medidas cautelares que estimen necesarias.

Una vez finalizada la entrada y reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional que las autorizaron las circunstancias, incidencias y resultados.

* Hay una infracción que consiste en no cumplir en forma la dación de cuenta, no imputable al auto -incluso por haberse adoptado medidas cautelares limitativas de derechos fundamentales antes de contar con la autorización judicial-, pero el control de legalidad de la ejecución material de la entrada o, en este caso, del volcado o copiado de datos informáticos correspondería, a falta de una mayor precisión legal al respecto, al



juez que deba examinar, en su caso, la liquidación o sanción final del procedimiento, a la hora de valorar la validez de las pruebas obtenidas en un registro que puede ser ilegal en su práctica.

QUINTO.- Conclusiones que extrae la Sala de las reflexiones precedentes.

1) Puede asimilarse a la autorización judicial de entrada en domicilio -a los efectos de supeditar a control previo la medida invasora de algún derecho fundamental- la autorización para captar datos informáticos del inspeccionado con relevancia tributaria.

2) Los requisitos de necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida, trasladables de los fijados en nuestra doctrina, han de atender a la naturaleza de los derechos fundamentales afectados por la injerencia estatal: aquí, potencialmente, al menos -porque antes de abrir cada archivo no se conoce su contenido-. Para ello, el deber de proporcionalidad impone separar antes del copiado los datos que tengan trascendencia fiscal de los que no la tengan, pues solo los primeros pueden ser examinados por la Inspección. *Es por la afectación, en esos datos con trascendencia tributaria, de derechos fundamentales, por lo que se justifica la necesidad de autorización judicial.*

3) No basta con la garantía autoexigida en las medidas cautelares de precinto del disco receptor de la copia, cuando ni se ha adoptado acto alguno de constancia, ni sabemos en qué consiste, a falta de información bastante, el precinto de una copia (si es del disco, de los datos, qué sucede con el almacenamiento en la nube, etc.). Sobre todo, *no consta la garantía de que el precinto impida el examen de la documentación antes de que lo autorice el juez.*

4) La información suministrada por la Inspección para obtener la autorización del juez debe someterse a contraste o verificación por éste, lo que es imposible cuando aquélla ya ha copiado los datos antes de autorizarse esa captación - o mero conocimiento- de los datos almacenados, por lo que el juez queda completamente maniatado por la previa conducta de la Administración. En otras palabras, con el mero copiado -masivo- al margen del juez, ya cabe entender violado el derecho fundamental de que se trate en cada caso, en función de la naturaleza de los datos y la afectación efectiva de alguno de estos.

5) No cabe concebir como libre un consentimiento exigido por la Inspección como una especie de *trágala*: como no se consiente en entregar el disco para su copiado, se advierte de la *incautación o requisa del aparato, sin posible tercera opción*. Pero el copiado, aun con precinto, ya es invasor de los derechos fundamentales, como hemos aseverado.

6) St. Kitts & Nevis no era un paraíso fiscal registrado como tal por la Unión Europea (UE) -ECOFIN-, desde mayo de 2018. En esto yerra la sentencia de apelación, que bien lo pudo haber comprobado sin esfuerzo. No consta, por tanto, la imposibilidad de solicitar y recibir información al respecto, aunque hubiera dudas sobre una eventual falta de cooperación que no se ha intentado.

7) Habría que decantarse, al menos como reflexión no irrelevante, en favor de la posible aplicación subsidiaria del art. 588 sexies LECrim., a falta de una completa y detallada regulación del contenido esencial de determinados derechos fundamentales y su incidencia en ellos por la Administración, objeto de rigurosa excepcionalidad y control, para dotar al ciudadano de unas garantías judiciales mínimas en esta clase de actuaciones que resultan muy invasivas.

8) El nuevo derecho fundamental al *entorno virtual* como algo distinto y nuevo respecto de los derechos concernidos, permite considerar que la reforma operada en la LECrim. de 2015 y la jurisprudencia constitucional y del TS (Sala 2ª) sobre la materia refuerzan la limitación de la intervención en estos derechos fundamentales, en tanto derivados del conocimiento indiscriminado del contenido de dispositivos informáticos que afectan a derechos fundamentales.

Actualmente, los dispositivos informáticos permiten almacenar datos personales como pueden ser agendas de contactos, datos de cuentas del banco o fotografías; pero son equipos de carácter multifuncional que también facilitan la comunicación entre las personas. Ello lleva a que en ocasiones sea difícil identificar el derecho fundamental que protege los diferentes datos que se conservan en un sistema de almacenamiento masivo de información o en el ordenador que los contiene. Así, *la doctrina jurisprudencial (penal) distingue dos derechos fundamentales diferentes que podían quedar lesionados: el derecho a la intimidad y el derecho al secreto de las comunicaciones*. La distinción entre ambos derechos repercutía en el diferente tratamiento otorgado a la hora de registrar los contenidos de los dispositivos de almacenamiento. Se exigía autorización judicial (del Juez de instrucción) en caso de vulneración del art. 18.3 CE -secreto de las comunicaciones-, mientras que para la afcción del derecho a la intimidad no sería necesaria la autorización, siendo legítimas las actuaciones policiales que respetaran principios de proporcionalidad, urgencia y necesidad.



Sobre la base de esta reflexión, la jurisprudencia española consideraba determinadas conductas respetuosas con los derechos fundamentales si concurrían estos presupuestos, aunque no mediase resolución judicial autorizante. La *STC 70/2002 de 3 de abril* señalaba en su fundamento jurídico décimo que "[...] *la regla general es que el ámbito de lo íntimo sigue preservado en el momento de la detención y que solo pueden llevarse a cabo injerencias en el mismo mediante la preceptiva autorización judicial motivada conforme a criterios de proporcionalidad. De no existir esta, los efectos intervenidos que puedan pertenecer al ámbito de lo íntimo han de ponerse a disposición judicial, para que sea el juez quien los examine. Esa regla general se excepciona en los supuestos en que existan razones de necesidad de intervención policial inmediata, para la prevención y averiguación del delito, el descubrimiento de los delincuentes y la obtención de pruebas incriminatorias. En esos casos estará justificada la intervención policial sin autorización judicial siempre que la misma se realice también desde el respeto al principio de proporcionalidad*". Si bien, como continúa la sentencia, la valoración de la urgencia y necesidad se realiza *ex ante*, pero será susceptible de valoración *ex post*, implicando la falta de presupuesto habilitante la vulneración del derecho fundamental que tendría efectos en cuanto a la ilicitud de la prueba.

Con carácter general se entendía que con el registro de dispositivos de almacenamiento de información se afectaba la intimidad del usuario.

La *STC 114/1984 de 29 de noviembre*, que toma como referencia la *STEDH Malone contra Reino Unido*, prolongó la protección del derecho a la inviolabilidad de las comunicaciones más allá del proceso comunicativo, de forma que además de vulnerarse este derecho con la interceptación de la comunicación, también se conculcaría si se tiene conciencia de la antijuridicidad de lo comunicado; por ejemplo, con la apertura de correspondencia ajena guardada por el destinatario. También, siguiendo esta línea jurisprudencial pero ahora en relación con la lectura y examen de mensajes almacenados en un teléfono móvil, la *STC 51/2010 de 5 de febrero* en su F.J. 1.º consideraba que los datos registrados durante un proceso de comunicación, como propios, permanecen protegidos por el derecho al secreto de las comunicaciones, aunque se tomasen en consideración una vez finalizado el proceso comunicativo

La solución al problema se encuentra en el nacimiento de una nueva doctrina jurisprudencial que responde a la necesidad de otorgar un tratamiento unitario para conjunto de derechos que convergen cuando se hace uso de un ordenador, *smartphone*, o de modernos sistemas de comunicación telemática y superar así los problemas que pudiera causar un tratamiento diferenciado. De esta forma, desde algunos sectores jurisprudenciales se ha venido configurando un *derecho fundamental de última generación denominado derecho al entorno virtual*. Este derecho abarca la protección de la amplia diversidad de datos que pueden guardarse en un sistema informático o dispositivo, pues estos son capaces de almacenar y gestionar un gran número de datos, además de potenciar las comunicaciones entre las personas. Por ello, cualquier medida invasiva en los terminales habrá de realizarse con la máxima prudencia. En la línea de la *STC 173/2011, de 7 de noviembre*. F.J. 3.º los datos obtenidos en un ordenador pueden quizás considerarse irrelevantes aisladamente; sin embargo, *si se analizan en conjunto se puede obtener un perfil altamente descriptivo de la personalidad de su titular que afecta a la individualidad de la persona y por ello, ha de resultar digno de protección frente a terceros y a poderes públicos*.

Tras la reforma operada por la *Ley 13/2015*, el legislador ha optado por otorgar un tratamiento unitario a los derechos fundamentales al secreto de comunicaciones, intimidad y protección de datos al regular conjuntamente el registro de sistemas de almacenamiento masivo y al considerar tales a un gran número de dispositivos. Sostiene en el F.J. 5.º de la *STS (Sala 2ª) nº 489/2018, de 23 de octubre* que "[...] *el legislador con buen criterio ha optado por otorgar un tratamiento unitario a los datos contenidos en los ordenadores y teléfonos móviles, reveladores del perfil personal del investigado, configurando ese derecho constitucional de nueva generación, el derecho a la protección del propio entorno virtual*". Se responde así a la intención de establecer una regulación más garantista, donde a través de una resolución judicial se otorgue la máxima protección posible al conjunto de derechos que convergen en la utilización de este tipo de dispositivos, aun cuando analizados separadamente sean acreedores de protección constitucional menos privilegiada. Por tanto, como argumenta la Fiscalía General del Estado en su *Circular 5/2019* sobre registro de dispositivos y equipos informáticos resulta innecesario plantearse si se vulnera uno u otro derecho pues el Juez habrá de valorar la procedencia de la medida en el caso concreto resultando siempre necesaria la autorización judicial, independientemente de que se resulte afectado el derecho al secreto de las comunicaciones o simplemente el derecho a la intimidad del investigado.

La nueva regulación del art. 588 *sexies* y *ss.* de la *LECrIm*. distingue entre diferentes sistemas de almacenamiento, al regular separadamente el acceso a dispositivos incautados con ocasión del registro domiciliario en su *letra a)*, los aprehendidos fuera del domicilio en su *letra b)* y el registro ampliado a sistemas informáticos distintos, pero accesibles desde el que está siendo objeto de registro físico, como por ejemplo el acceso a archivos contenidos en la nube, en la *letra c) apartado 3º*). La resolución judicial habilitante será,



por tanto, *siempre necesaria* (bien sera con carácter previo o a posteriori para los casos de urgencia, que serán objeto de confirmación posterior) y sería preciso valorar el alcance del registro, la naturaleza de los datos a los que se accederá y el grado en el que se ven afectados los derechos del investigado. Todo ello sin olvidar los principios rectos del *artículo 588 bis a*) que deberán concurrir en su totalidad, siendo estos los de especialidad, idoneidad, excepcionalidad, necesidad y proporcionalidad y sobre los cuales trata la *Circular 1/2019* de la Fiscalía General del Estado sobre *disposiciones comunes y medidas de aseguramiento de las diligencias de investigación tecnológica en la Ley de Enjuiciamiento Criminal*.

La mera incautación de cualquiera de los dispositivos electrónicos tanto dentro como fuera del domicilio del investigado no legitima el acceso a su contenido, sin perjuicio de que dicho acceso pueda ser autorizado por el juez competente. No existe desde el punto de vista procesal impedimento alguno para que la valoración de la adopción, o no, de este tipo de medidas pueda realizarse en una misma resolución judicial. Así, el instructor dentro de la misma resolución en la que acuerda la entrada y registro puede pronunciarse también sobre el acceso a los dispositivos electrónicos incautados con ocasión de esta, aunque ello deberá de hacerlo a través de una motivación y pronunciamientos expresos referidos al último aspecto [...]."

SEXO.- Sobre la sentencia de 14 de junio último, dictada por la sección 4ª de esta Sala en el recurso de casación nº 6104/2022 .

1) La mencionada sentencia, dictada en un recurso de casación cuyo objeto era una actuación administrativa de entrada en domicilio en cuyo curso se efectuó un copiado masivo de la información alojada en un ordenador de la empresa y en su servidor, desestima el indicado recurso y considera no vulnerado ninguno de los derechos fundamentales examinados, como eran la inviolabilidad del domicilio, el secreto de las comunicaciones y, como presupuesto común, la infracción de la debida proporcionalidad.

2) La existencia del auto de admisión en dicho asunto, con el contenido que ahora se va a explicitar y la valoración de cierta semejanza entre ambos recursos, nos llevó a interrumpir nuestra deliberación -de lo que no se ha hecho reflejo en autos- a efectos de evitar eventuales contradicciones.

3) Las dos secciones optaron, concordadamente, por la deliberación y fallo de ambos asuntos en sus respectivas secciones; y que la esta Sección Segunda esperara al dictado de la sentencia de la 4ª en su recurso 6104/2022.

4) Es importante, en consecuencia, afirmar que no cabe contradicción con la jurisprudencia que se establece en el asunto referido, pues son varias las circunstancias que hacen que los dos recursos de casación se refieran a hechos que, en parte comunes, contienen elementos de diferenciación muy acusados.

5) En el recurso de referencia, su auto de admisión contiene las preguntas de interés casacional que habían de ser respondidas:

"2º) *La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:*

"(i) determinar si, en una entrada y registro domiciliario por la Inspección de los tributos en un domicilio constitucionalmente protegido, el copiado masivo de los archivos y correos electrónicos alojados en el servidor y en el disco duro del ordenador del obligado tributario, sin discriminación de aquellos que tienen interés a los efectos de la comprobación e investigación desarrollada, sin autorización judicial ni consentimiento para ello, vulnera los derechos fundamentales al secreto de comunicaciones (artículo 18.3 CE) y/o a la inviolabilidad del domicilio (artículo 18.2 CE); y

(ii) determinar si el principio de proporcionalidad (artículo 3.2 LGT) justifica y ampara el copiado masivo de los archivos contenidos en el servidor y en el disco duro del ordenador del obligado tributario, en relación con las facultades de la Inspección en el examen de documentación previstas en la normativa (artículos 142.1 y 151.3 LGT y artículo 171 RGAT).

3º) *Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, el artículo 18.2 y 3 de la Constitución en relación con los artículos 3.2 , 142.1 y 151.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y con el artículo 171 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos".*

6) La sentencia de la Sección 4ª resalta las diferencias de los asuntos:

"[...] En sus razonamientos jurídicos, el auto de 17 de noviembre de 2022 justifica la apreciación del interés casacional objetivo para la jurisprudencia en que, en este caso, concurren matices diferenciales respecto de la controversia suscitada en otros recursos de casación relacionados con el consentimiento para la entrada en



el domicilio fiscal -se refiere a los que llevan los números 1566/2021 y **4542/2021**- ya que la sentencia que es objeto de nuestro enjuiciamiento:

"(...) niega la vulneración de los derechos a la inviolabilidad del domicilio y secreto de las comunicaciones al haberse prestado por el legal representante de la mercantil el consentimiento para la entrada, incluyendo dicho consentimiento el acceso a los correos electrónicos y sin que su copiado masivo sin discriminación previa de su carácter privado o de su trascendencia tributaria implique aquella vulneración".

Y continúa la sentencia de 14 de junio pasado de este modo:

" [...] **CUARTO.**- El juicio de la Sala. La desestimación del recurso de casación

Según vamos a explicar a continuación, el recurso de casación ha de ser desestimado porque la sentencia contra la que se dirige no incurre en las infracciones que le atribuye el escrito de interposición.

A) Sobre los hechos relevantes.

A la vista de cuanto dice la sentencia y de cuanto obra en el expediente y en las actuaciones procesales conviene, en primer lugar, dejar constancia de los siguientes extremos que resultan de ellos: (i) la actuación inspectora controvertida se inscribe en un procedimiento administrativo con un objeto determinado y concreto: la satisfacción del Impuesto de Sociedades correspondiente a los ejercicios que van del 2016 al 2018 y del Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos IT2014 a IT2018; (ii) tiene lugar después de que la recurrente no hubiera atendido durante varios meses los requerimientos que se le hicieron para que aportara la documentación necesaria; (iii) el representante legal de la sociedad consintió sin reservas la entrada en sus dependencias de los funcionarios actuantes; (iv) tampoco objetó la descarga y copia de la documentación; (v) esa descarga y copia se limitó a un ordenador y a su servidor; (vi) no consta que en la documentación descargada y copiada hubiera alguna de carácter personal o en cualquier modo protegida [...]."

Esas decisivas diferencias pueden, pues, sintetizarse de este modo:

1) En el recurso enjuiciado por la Sección Cuarta se impugnaba " la actuación inspectora de la AEAT que tuvo lugar en su domicilio fiscal -de la recurrente- el 9 de diciembre de 2021, consistente en la entrada y registro de sus instalaciones al objeto de examinar documentos con trascendencia tributaria" .

En el que ahora nos corresponde decidir, se recurre el auto de autorización de entrada, respaldado en apelación, aunque la captación y copiado masivo de datos de un ordenador portátil se hizo en la sede de la Inspección. Se afirma que este ordenador es un lugar que puede considerarse domicilio.

2) En el asunto de la sección 4ª, la razón motivadora de la intervención fue la *desatención a requerimientos de información*, y tiene lugar después de que no se hubieran atendido durante ocho meses los requerimientos para que aportara la documentación necesaria, que constan efectuados y no respondidos.

En este asunto, se imputa *escasa colaboración*, lo que no deja de ser una afirmación carente de respaldo, ante su falta de concreción. La no cooperación del pretendido paraíso fiscal, sin haberse intentado, desconoce que St. Kitts & Nevis no es tal, desde 2018 al menos.

3) El representante legal de la sociedad, en aquel asunto decidido por la Sección 4ª, consintió sin reservas la entrada en sus dependencias de los funcionarios actuantes. Los términos del consentimiento que se le pidió y que aceptó el representante, según la diligencia n.º 1, apartado quinto, fueron estos:

"**X** (X marcada) -Si el/la compareciente es el representante legal de la entidad, la Inspección solicita su consentimiento para la entrada a todas las instalaciones de las incluido cualquier espacio delimitado físicamente donde se lleve la habitual dirección y administración de la sociedad o que sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o su establecimiento y que tengan la consideración de domicilio constitucionalmente protegido. Y ello sin limitación de tiempo, lugar, forma, ni de ningún tipo, al objeto de que se realicen las actuaciones inspectoras conforme a las facultades establecidas en los artículos 142 y 146 de la Ley 58/2003 General Tributaria .

X (X marcada) Siendo el representante legal de la entidad, **otorga su consentimiento para la entrada en todas las instalaciones de la obligada tributaria en los términos descritos**".

De la diligencia n.º 2, apartado cuarto, resulta que se solicitó la aportación de esta documentación:

"-archivadores correspondientes a partes de trabajo realizados por el personal de la empresa correspondientes a los años en comprobación enumerados a continuación:

2016 dos archivadores de fechas marzo, abril y mayo.



2017 cinco archivadores de fechas enero, febrero, mayo, junio, octubre y diciembre. 2018 cinco archivadores de fechas marzo, abril, junio, julio, octubre, noviembre y diciembre.

- Libreta de caja con anotaciones desde 05/09/2016 al 22/06/2021.

- archivador de contratos de mantenimiento.

- archivador facturas desaladoras".

Y en esa misma diligencia, apartado sexto, consta respecto de los ficheros informáticos:

"Se entrega como anexo informe emitido por la Unidad de Auditoría informática (obra también en el expediente) relativo a la copia de ficheros informáticos con trascendencia tributaria. De dichos ficheros se ha generado la correspondencia huella digital para garantizar la integridad de los mismos".

Y que:

"...el compareciente presta su conformidad con los hechos y circunstancias que se hacen constar en esta diligencia".

En nuestro recurso, por el contrario, no hubo consentimiento, en modo alguno, no ya a la entrada -que no era el caso- sino a la entrega o precinto del ordenador. Es la negativa a entregarlo lo que indujo la adopción de la medida cautelar de copiado de todo el contenido almacenado en el ordenador.

4) Hay una diferencia, además, entre ambos recursos, que es sustancial: en el asunto decidido por la Sección 4ª, la descarga y copia se limitó a un ordenador y a su servidor. De ahí obtiene la Sala de instancia y, la de casación, el TS, que un ordenador afecto al funcionamiento de una empresa, que se encontró en su domicilio social, a los fines de comprobación inspectora del I. Sociedades e IVA, debe presumirse que *no contiene, salvo prueba en contrario, información que no sea, al menos a priori, de trascendencia tributaria*. Esa inferencia lógica de la Sala Cuarta nos resulta razonable.

En este recurso, por el contrario, la información que se dice relevante fiscalmente se encontraba en el ordenador personal de un contribuyente, persona física, en relación con la comprobación de sus obligaciones fiscales por IRPF e I. Patrimonio, en que la inferencia lógica sería la contraria o, cuando menos, no operaría la que viene referida a un ordenador de empresa en su sede.

5) Aunque el derecho fundamental al secreto de las comunicaciones -correos electrónicos- (art. 18.3 CE) se garantiza frente a la captación no avalada judicialmente, al margen del contenido, no cabe olvidar el carácter amplísimo del consentimiento prestado al efecto en el asunto de la Sección Cuarta, ya fallado.

En cambio, en éste, el copiado afectó indiscriminadamente al total contenido de un ordenador personal del comprobado, que no consintió, por lo que toda medida, incluso el precinto, debería ser objeto de autorización judicial.

6) Según la sentencia de la Sección 4ª, en el asunto ya fallado "*...no consta que en la documentación descargada y copiada hubiera alguna de carácter personal o en cualquier modo protegida*".

En nuestro asunto, se copia y precinta un ordenador personal, tras su examen y consulta por el recurrente en el curso de la inspección -no es hasta la sexta diligencia cuando la Inspección, pretextando resistencia, pide el contenido del dispositivo que se consulta. Ese carácter personal debe llevar a la presunción de que contiene datos protegidos o de carácter personal (art. 18.3 LGT), esto es, intimidad, secreto de las comunicaciones y protección de datos. En otras palabras, es la Administración la que debe rendir cuenta detallada de la información captada, con individualizada reseña de la que estima trascendente a efectos tributarios y la que supone una injerencia en alguno de los derechos fundamentales -como el secreto de las comunicaciones, la intimidad personal y familiar o la protección de datos-.

7) En el recurso nº 6104/2022, de la Sección Cuarta, se denuncia la infracción de derechos fundamentales de terceros (socios, trabajadores, clientes, proveedores), mientras que, en este asunto **4542/2021**, los derechos que se dicen vulnerados pertenecen solo al afectado por la medida cautelar.

8) El derecho a la intimidad personal (art. 18.1 CE), también invocado, no afecta a las personas jurídicas, según reiterada doctrina constitucional, solo a las personas físicas, como el Sr. Jose Augusto .

SEXO.- Jurisprudencia que se establece.

De lo anteriormente expresado se infiere la necesidad de establecer la siguiente doctrina:

1) Las reglas de competencia y procedimiento que la ley procesal establece para la autorización judicial de entrada en domicilio constitucionalmente protegido, a fin de llevar a cabo actuaciones de comprobación tributarias, son *prima facie* inidóneas para autorizar el copiado, precinto, captación, posesión o utilización de



los datos contenidos en un ordenador, cuando esa actividad se produce fuera del domicilio del comprobado y puede afectar al contenido de derechos fundamentales.

2) Al margen de ello, la doctrina legal sentada por esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en relación con las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos - sujeción a los principios de necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida-, es extensible a aquellas actuaciones administrativas que, sin entrañar acceso al domicilio constitucionalmente protegido, tengan por objeto el conocimiento, control y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar; al secreto de las comunicaciones y a la protección de datos.

3) Tales exigencias, que deben ser objeto de un juicio ponderativo por parte del juez de la autorización, no pueden basarse, exclusivamente, en el relato que realice la Administración en la solicitud que dirija a la autoridad judicial, sin someter tal información a un mínimo contraste y verificación. En todo caso, el respeto a los derechos fundamentales (con máximo nivel de protección constitucional) prima sobre el ejercicio de potestades administrativas, máxime ante la falta de una regulación legal completa, directa y detallada.

Establecida esta doctrina, es claro que, a tenor de lo expuesto, el auto y la sentencia objeto de enjuiciamiento casacional no han observado aquellas exigencias, a partir de la constatación de que el acceso íntegro e indiscriminado a los datos de contenido personal en un ordenador de tal índole, acordado antes de toda autorización judicial, vulnera los derechos constitucionales aquí concernidos, como la intimidad personal y familiar, el secreto de las comunicaciones y la protección de datos de carácter personal.

Dada la naturaleza de la infracción, por la Administración primero y luego por los Tribunales llamados a proteger los derechos de los ciudadanos, la actuación llevada a cabo es nula de pleno derecho, calificación que, fundada en el art. 217.1.a) LGT, deriva inexorablemente de la vulneración del contenido esencial de tales derechos fundamentales, como reiteradamente ha calificado este Tribunal Supremo en varias de sus secciones sentenciadoras.

SÉPTIMO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por **DON Jose Augusto** contra la sentencia nº 218/2021, de 13 de abril, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia en el recurso de apelación nº 36/2021, promovido contra el auto, resoluciones ambas que se casan y anulan, por ser contrarias a la protección de derechos fundamentales.

3º) Estimar el recurso de apelación nº 76/2019, entablado por la expresada recurrente contra el nº 282/2020 de 14 de octubre, dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 5 de Murcia en la solicitud de entrada en domicilio nº 378/2020, con nulidad de la entrada domiciliaria acordada en él -aunque no estuviera afectado el derecho a la inviolabilidad del domicilio-, por vulnerar el art. 18 de la Constitución, apartados 1, 2 y 4.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.



Roj: **STS 3759/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3759**

Id Cendoj: **28079130022023100278**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **21/09/2023**

Nº de Recurso: **8101/2021**

Nº de Resolución: **1162/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, 27/01/2020.,**
STSJ M 9795/2021,
ATS 10610/2022,
STS 3759/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.162/2023

Fecha de sentencia: 21/09/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8101/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/09/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.9

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8101/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1162/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 21 de septiembre de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 8101/2021, interpuesto por la Comunidad de Madrid, representada y defendida por la letrada de la Comunidad de Madrid, contra la sentencia dictada el 30 de julio de 2021 por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ("TSJM"), en el recurso núm. 418/2020.

Ha sido parte recurrida don Nicanor, representado por la procuradora de los Tribunales doña Blanca María Grande Pesquero, bajo la dirección letrada de don Ignacio José Arráez Bertolín.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJM núm. 447/2021 de 30 de julio, que desestimó el recurso núm. 418/2020, interpuesto por la representación procesal de la Comunidad de Madrid contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEARM) de fecha 27 de enero de 2020, estimatoria de la reclamación núm. NUM000, formulada por don Nicanor contra liquidación provisional del Impuesto sobre Sucesiones, acta de disconformidad NUM001.

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. La letrada de la Comunidad de Madrid, en representación de la Comunidad de Madrid, mediante escrito de 5 de noviembre de 2021 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 30 de julio de 2021.

El TSJM tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 10 de noviembre de 2021, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 6 de julio de 2022, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

2.1. Aclarar, interpretando el artículo 104.5 LGT, en relación con lo previsto en el artículo 103.2 del mismo texto legal, si la declaración expresa y formal de caducidad transcurrido el plazo máximo legal para resolver en los procedimientos de gestión tributaria, tiene carácter facultativo u obligatorio para la Administración.

2.2. Determinar si en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en los supuestos en los que el contribuyente opte por presentar una declaración en lugar de una autoliquidación, las funciones inspectoras previstas en el artículo 141 LGT quedan condicionadas o limitadas de alguna manera y, en particular, si es necesario iniciar el procedimiento de inspección y liquidar antes de que transcurra el plazo de seis meses, o la Administración Tributaria debe dejar transcurrir el referido plazo para declarar formalmente la caducidad y luego iniciar el procedimiento inspector.

2.3. En función de la respuesta que se dé a las anteriores preguntas, precisar si la falta de declaración expresa de caducidad de un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, relativo a un determinado concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo, determina la invalidez del inicio de un ulterior procedimiento de inspección respecto de dicho concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 128.1, 130, 150.1 a) y 6 y 104.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).



Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). La letrada de la Comunidad de Madrid, en representación de la Comunidad de Madrid, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 4 de octubre de 2022, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 103.2, 104, 128, 130 y 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre y del artículo 31 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ("LISD"), "BOE" núm. 303, de 19 de diciembre.

Después de transcribir las normas que considera infringidas por la sentencia recurrida, la letrada de la Comunidad de Madrid considera que el procedimiento inspector es distinto del procedimiento de gestión iniciado mediante declaración tributaria, en lo que a la caducidad y a la consiguiente interrupción de la prescripción se refiere y, en consecuencia, no queda afectado por los vicios de aquél.

Expone que en el caso resuelto por la sentencia de instancia, el procedimiento de gestión se inicia mediante declaración y que, como se deduce de los artículos 128 a 130 LGT, transcurrido el plazo de seis meses sin que se hubiese notificado la liquidación, el procedimiento finaliza por caducidad sin necesidad de que la misma sea declarada de forma expresa (art. 103.2 de la LGT).

Admite que el procedimiento de gestión caducado no interrumpe la prescripción, pero que, posteriormente, se inicia un procedimiento de inspección, independiente y autónomo del anterior, que se tramita conforme a los plazos previstos en la ley, manteniendo que el inicio de ese procedimiento inspector produce los efectos interruptivos de la prescripción y no se le extienden los efectos producidos en el procedimiento de gestión como pretende la sentencia recurrida.

Afirma que el procedimiento de gestión, iniciado mediante declaración tributaria había finalizado por caducidad y que el procedimiento de inspección finalizó con la notificación de la correspondiente liquidación.

Invoca la sentencia del Tribunal Supremo de 1289/2017, 18 de julio (recurso de casación para la unificación de doctrina 2479/2016, ECLI:ES:TS:2017:2988), relativa a la posibilidad o no de notificar la declaración de caducidad y el inicio de un nuevo procedimiento en unidad de acto que, según aduce, recoge un criterio favorable a su posición.

Sin embargo, apunta que la sentencia recurrida considera que la notificación de inicio de las actuaciones inspectoras se entiende realizada dentro del mismo procedimiento, es decir, en el procedimiento caducado de gestión y, por tanto, sin que el procedimiento inspector posea virtualidad interruptiva de la prescripción, fundamentándose en la sentencia del Tribunal Supremo 1667/2020 de fecha 3 de diciembre, rca. 8332/2019, ECLI:ES:TS:2020:4161. Concluye entendiendo que la Administración no notificó expresamente la caducidad, declaración expresa que exige la jurisprudencia, siendo la consecuencia de tal incumplimiento, que las actuaciones realizadas con posterioridad se entienden practicadas en el seno del mismo procedimiento caducado.

Aduce que la sentencia del Tribunal Supremo (Secc. 5ª) 1667/2020 de fecha 3 de diciembre, rec. 8332/2019, ECLI:ES:TS:2020:4161, no resulta aplicable a este procedimiento. Analiza la caducidad de un procedimiento sancionador, sin que concurra, en dicho caso, un procedimiento de gestión tributaria y otro diferenciado de inspección. Señala dos que llevan a la Comunidad de Madrid a distinguir ambos casos: por un lado, que el procedimiento sancionador tiene una naturaleza y un régimen jurídico que difiere del previsto para los procedimientos de gestión y de inspección tributaria. Por otro lado, que la sentencia del Tribunal Supremo 1667/2020 de fecha 3 de diciembre, analiza un supuesto en el que, caducado un procedimiento sancionador, no se declara la misma y se vuelve a reiniciar un procedimiento sancionador.

Entiende que el fundamento de esa sentencia es que, respecto de un procedimiento sancionador caducado, no se pueda ordenar la reiniciación del mismo procedimiento, porque eso supondría burlar la regulación y la finalidad de la institución de la caducidad, tratando de evitar la prescripción. Sin embargo, eso no ocurre en el presente caso, ya que no se está reiniciando un mismo procedimiento, sino que se está incoando un procedimiento nuevo, de distinta naturaleza, el procedimiento inspector, que persigue una finalidad distinta de la que se pretendía con el anterior procedimiento de gestión.

Postula, finalmente, que el procedimiento inspector difiere del procedimiento de gestión, y, por ende, que cada uno se inicia de maneras distintas y en momentos diversos.



Por ello, no puede darse la caducidad del procedimiento inspector teniendo en cuenta como punto de partida la fecha en la que se inició el procedimiento de gestión y, en consecuencia, el derecho de la Administración tributaria a liquidar no puede considerarse prescrito.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). La procuradora doña Blanca Maria Grande Pesquero, en representación de don Nicanor , presentó escrito de oposición de fecha 16 de noviembre de 2022.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, denuncia que el recurso de casación omite el pronunciamiento que solicita al Tribunal Supremo sobre los preceptos legales que debería interpretar. Afirma que el recurso de casación debió incluir un apartado detallando la jurisprudencia que debe fijarse y el pronunciamiento que solicita sobre la misma. En su opinión, la ausencia de este esfuerzo dialéctico no puede ser suplida por el Tribunal Supremo, por lo que solicita que se desestime el recurso de casación.

A su entender, el artículo 103.2 LGT no es de aplicación al caso, porque refiere la no obligación de resolver expresamente a los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que solo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario y en los que se produzca la caducidad, siendo que, en este caso, al formular su declaración el 20 de julio de 2015, la contribuyente estaba cumpliendo con su obligación tributaria pero no estaba ejerciendo derechos. A mayor abundamiento, señala que el artículo 103.2 LGT regula la obligación de resolver expresamente, pero no se refiere a la caducidad, que está contemplada en el artículo 104 LGT.

No obstante, de ser aplicable el artículo 103.2 LGT (entiende que no), la interpretación conjunta con el artículo 104.5 LGT conduce a la conclusión contraria de la que propugna el recurso de casación, de modo que la caducidad del procedimiento iniciado mediante declaración debe realizarse de forma expresa y formal por la Administración

Además, señala que la caducidad debe declararse de forma expresa si la Administración pretende emplear en un nuevo procedimiento los antecedentes y documentación previamente obtenidos (en el procedimiento caducado), invocando al efecto la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2019, rca. 1411/2017, ECLI:ES:TS:2019:660.

Llama la atención sobre el hecho de que la liquidación menciona la declaración presentada el 3 de julio de 2015, detalla el inventario de bienes con el valor declarado en su momento y se refiere también a otra documentación, que la contribuyente aportó en octubre de 2015, dentro del procedimiento iniciado por declaración, enfatizando que, si se suprimen todos esos antecedentes y documentación de la liquidación, esta perdería su sustento.

Considera llamativo que el recurso de casación guarde silencio sobre si existe o no condicionamiento o limitación alguna a las funciones inspectoras y sobre si el procedimiento de inspección debe comenzar antes del transcurso del plazo de seis meses o si la Administración debe dejar transcurrir dicho plazo para declarar la caducidad e iniciar el procedimiento inspector.

Defiende que la falta de declaración expresa de la caducidad del procedimiento iniciado por declaración invalida el inicio de un posterior procedimiento inspector relativo a la misma obligación tributaria y período impositivo, consecuencia lógica de la interpretación conjunta de los artículos 103.2 LGT y 104.5 LGT, aludiendo, al efecto a la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020, rca. 8332/2019, relativa a la omisión de la declaración de caducidad en unos procedimientos urbanísticos.

Coincide con la sentencia recurrida y entiende que el procedimiento inspector en el que se dictó la liquidación se enmarca en el procedimiento caducado y nulo, por no haberse declarado la caducidad.

Solicita del Tribunal Supremo que desestime el recurso de casación. Con carácter supletorio, para el caso de estimarse el recurso de casación debería ordenarse la retroacción de actuaciones en los términos planteados ante la Sala de instancia, al objeto de que el TEAR de Madrid se pronuncie sobre la falta de motivación de las valoraciones efectuadas, cuestión que ha quedado imprejujada

5.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 25 de noviembre de 2022.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, en su escrito de oposición censura que, sin mención al procedimiento de gestión iniciado por declaración -ni a su caducidad-, el 28 de junio de 2016, la Comunidad Autónoma de Madrid iniciara un procedimiento inspector relativo a la sucesión indicada, incoándose el 14 de noviembre de 2017, acta de disconformidad y siendo notificado el acuerdo de liquidación el 20 de diciembre de 2017



El abogado del Estado parte de que la jurisprudencia exige siempre la necesidad de una declaración expresa de caducidad, que sería obligatoria en un caso como el suscitado. A estos efectos, se remite a lo decidido por el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) en cuanto a la aparente contradicción entre el tenor literal de los artículos 103.2 y 104.5 de la LGT, cuando el primero establece que no existe obligación de resolver expresamente en los procedimientos en los que se produce la caducidad, estableciendo sin embargo el segundo de los preceptos citados que la caducidad será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Prosigue apuntando, que el TEAC concluye que no existe obligación de resolver expresamente, declarando de oficio la caducidad, solo en aquellos supuestos en los que esta vaya a ser la forma de terminación definitiva del procedimiento, esto es, cuando la Administración no vaya a iniciar de nuevo otro procedimiento respecto del mismo concepto y períodos.

En este caso -explica- el procedimiento iniciado de oficio y luego caducado no habrá interrumpido el plazo de prescripción del derecho a liquidar en favor de la Administración, pero no haría falta declararlo expresamente en la medida en que la Administración nada ha decidido sobre el fondo del asunto y no pretende volver a ejercitar su acción y nada hace falta resolver expresamente. pues la caducidad se produce *ex lege*, por el transcurso del plazo máximo de resolución.

Afirma que no es este el caso en el que se torna obligatoria la declaración expresa de caducidad antes del inicio de otro procedimiento, incluido el inspector.

Reconoce, no obstante, que no existe un pronunciamiento expreso del TEAC y de esa Sala en los casos en que el procedimiento de gestión se haya iniciado a instancia del interesado por declaración, como aquí ha ocurrido, se haya producido su caducidad por el transcurso del plazo máximo de seis meses y a los pocos meses, caducado el procedimiento anterior, se haya iniciado un procedimiento inspector -ex artículo 141 LGT.

A su entender, resulta evidente, en este caso, la conclusión -con la consecuencia de que el procedimiento inspector perdería el efecto interruptivo- sobre la obligatoriedad de declarar expresamente la caducidad, si no se quiere que las funciones inspectoras queden condicionadas o limitadas de alguna manera, de modo que deban considerarse actuaciones del procedimiento de gestión iniciado por declaración, afectando su caducidad a todas las actuaciones posteriores.

En estos casos -sostiene-, una vez declarada expresa y formalmente la caducidad, podría iniciarse el procedimiento inspector sin limitación alguna.

Mantiene que es posible que la declaración de caducidad y el inicio del procedimiento inspector se hagan en unidad de acto, notificando al obligado tributario en un mismo documento dos actos diferentes, con un régimen de impugnación distinto: uno recurrible (caducidad) y otro no (inicio del procedimiento inspector), según la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2017, recurso de casación en unificación de doctrina núm. 2479/2016.

Patrocina la desestimación del recurso de casación y la confirmación de la sentencia impugnada.

6.- Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 29 de noviembre de 2022, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 17 de mayo de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 12 de septiembre de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica y sus antecedentes

Las cuestiones que se plantean en el recurso de casación obligan a indagar la trascendencia que, sobre un procedimiento de inspección ulterior, proyecta la no declaración formal de la caducidad de un procedimiento de gestión, iniciado por declaración del obligado tributario.

A partir de aquí, el auto de Admisión plantea (i) si la declaración expresa y formal de caducidad tiene carácter facultativo u obligatorio para la Administración; (ii) si las funciones inspectoras se encuentran condicionadas o limitadas por aquel procedimiento de gestión iniciado por declaración del obligado tributario y; (iii) si la falta de declaración expresa de la caducidad del referido procedimiento de gestión, comporta la invalidez del inicio del ulterior procedimiento de inspección respecto del mismo concepto tributario y período impositivo.



El 4 de enero de 2015 falleció en Madrid don Roberto , teniendo entrada el 20 de julio de 2015 en el Registro de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid la declaración tributaria presentada por el recurrente en casación a efectos de que, al amparo del artículo 31 LISD, fuera practicada liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones, correspondiente a la sucesión del finado.

El 28 de junio de 2016 se iniciaron por la Subdirección General de la Inspección de Tributos de la Comunidad actuaciones de comprobación e investigación relativas a la referida sucesión.

En el seno de dicho procedimiento inspector, la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid procedió a solicitar dictamen de peritos de la Administración para comprobar el valor de diversos inmuebles y de las participaciones sociales en las sociedades no cotizadas SKOPELOS, S.L.U., en la Sociedad Agraria de Transformación "Pozo de los Egidos", MUÑIBÁÑEZ, S.A. y FOTOVOLTAICA LAS ROZAS, incluidas en la sucesión testamentaria del causante, incrementando el valor declarado de las mismas.

El 17 de noviembre de 2017 se incoó acta de disconformidad, y cumplidos los trámites procedimentales oportunos, la Oficina Técnica confirmó la propuesta mediante el acuerdo de liquidación notificado al obligado tributario el 3 de enero de 2018.

SEGUNDO. - La reclamación económico-administrativa y la sentencia recurrida

Contra el acuerdo de liquidación, el contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa, que fue estimada por la resolución del TEARM de 27 de enero del 2020, por considerar que el procedimiento inspector forma parte del procedimiento de gestión anterior iniciado mediante declaración, caducado por haber transcurrido el plazo máximo de seis meses sin haberse notificado la correspondiente liquidación y sin haber sido declarada expresamente dicha caducidad.

En consecuencia, el órgano económico administrativo consideró que las actuaciones practicadas en el seno del procedimiento inspector no habían interrumpido la prescripción, por lo que el derecho de la Administración tributaria a liquidar habría prescrito.

Frente a la referida resolución del TEARM la Comunidad de Madrid interpuso recurso contencioso-administrativo, seguido ante la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJM, que lo desestimó por la sentencia aquí recurrida en casación.

La *ratio decidendi* de la sentencia cuya casación se pretende descansa en una argumentación desarrollada en otras sentencias de la misma Sala y Sección, dictadas el 9 de julio de 2021, en los recursos 380/2020, 392/2020, 393/2020 y 402/2020, que cita con el siguiente tenor literal:

"[...] La peculiaridad que pretende introducir la Comunidad de Madrid separándose de esta Jurisprudencia general del Tribunal Supremo, es que en el presente caso, estamos ante un primer procedimiento de gestión y un segundo procedimiento de inspección. Sin embargo tal circunstancia específica no se considera que suponga ningún cambio de la doctrina fijada por el Alto Tribunal, ya que lo relevante es que sean dos procedimientos con igual naturaleza de gravamen para el obligado tributario, y con igual objeto de examen, con la finalidad última de notificar una liquidación tributaria, con igual hecho imponible. En tal sentido citar la Resolución del TEAC de fecha 24 de junio de 2020 dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de doctrina "Esta doctrina sobre la necesidad de declaración expresa de la caducidad no se limita, como parece sugerir el Director recurrente, a aquellos casos en los que se presente iniciar un procedimiento de la misma naturaleza del que caducó. De las resolución citada se infiere con claridad que resulta aplicable igualmente en los supuestos en los que pretende iniciarse un procedimiento posterior de distinta naturaleza que el caducado que incluya el mismo concepto y periodo...Como señala la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2017 (recurso de casación en unificación de doctrina nº 2479/2016) citada en nuestra resolución de 16 de noviembre de 2017, "El artículo 104.5 LGT solo exige que "producida la caducidad, ésta sea declarada, de oficio o a instancia del interesado ordenándose el archivo de las actuaciones". Pero no condiciona la validez de la iniciación del nuevo procedimiento, posible mientras no haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar, a que la notificación de la declaración de caducidad se haga por separado y no en el mismo acuerdo de iniciación del nuevo procedimiento". De ello se infiere que la ausencia de declaración expresa de caducidad ya sea separadamente o en el mismo acuerdo de inicio del nuevo procedimiento, determina la invalidez del inicio de este nuevo procedimiento".

Así aunque cada procedimiento se rige por una normativa específica la consecuencia de la falta de declaración expresa de caducidad impide considerar las actuaciones posteriores como ajenas del previo. Dicho criterio evidentemente no vincula al presente Tribunal revisor de la conformidad a Derecho de los actos administrativos, pero se considera que contiene la interpretación de las normas legales previamente examinadas más acorde con la Jurisprudencia del Tribunal Supremo hasta ahora existente.



Por las razones expuestas, todas las actuaciones desarrolladas en el seno del procedimiento inspector deben considerarse como actuaciones del procedimiento de gestión iniciado por declaración con todos los efectos que se derivan de ello. EN consecuencia, la caducidad afecta a todas las actuaciones de la Administración tributaria con relación al impuesto, de la que no escapan las desarrolladas por la Inspección, y, entre ellas, la liquidación, la cual ha sido dictada en un procedimiento caducado y carece de la eficacia interruptiva de la prescripción de que gozan las liquidaciones de los procedimientos de inspección cuyo plazo de duración se ha excedido" (sic).

TERCERO. - La posibilidad de presentar declaración en el caso enjuiciado

A tenor del apartado 1 del artículo 31 de la LISD -declaración y liquidación- los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar una declaración tributaria; no obstante, "podrán optar por presentar una autoliquidación, en cuyo caso deberán practicar las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible".

El propio precepto, en su apartado 2, aclara que "los sujetos pasivos deberán aplicar el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las comunidades autónomas en que así se establezca en esta ley."

El abogado del Estado enmarca oportunamente el asunto haciendo referencia a que, en la fecha del devengo del impuesto, en la Comunidad Autónoma de Madrid no era obligatoria la presentación de autoliquidación en este Impuesto (artículo 34.4 de la LISD), de modo que, de forma potestativa, los obligados tributarios podían presentar simplemente una declaración tributaria, posibilidad a la que se acogió, en este caso, el recurrente.

Así, en la fecha del fallecimiento del causante (4 de enero de 2015), Madrid no se encontraba entre las Comunidades Autónomas que tenían establecido un régimen de autoliquidación obligatorio, toda vez que su incorporación a la lista que, a estos efectos, establece el artículo 34.4 de la LISD, se produjo por la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, "BOE" núm. 340, de 30 de diciembre.

Por tanto, en aquel momento, el obligado tributario se encontraba habilitado para presentar una declaración tributaria en lugar de la autoliquidación del Impuesto sobre sucesiones, premisa que, por lo demás, nadie cuestiona.

CUARTO. - Sobre el plazo de caducidad y su cómputo

En este caso, la caducidad del procedimiento de gestión vino determinada por el incumplimiento del plazo de seis meses, en el que, como se deriva del apartado 1 del artículo 129 LGT, la Administración está obligada a notificar la liquidación.

"Artículo 129. Tramitación del procedimiento iniciado mediante declaración.

1. La Administración tributaria deberá notificar la liquidación en un plazo de seis meses desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración o desde el siguiente a la comunicación de la Administración por la que se inicie el procedimiento en el supuesto al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior.

En el supuesto de presentación de declaraciones extemporáneas, el plazo de seis meses para notificar la liquidación comenzará a contarse desde el día siguiente a la presentación de la declaración.

La normativa de cada tributo podrá señalar plazos diferentes para notificar la liquidación

[...]"

Ese plazo de seis meses se computa desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración o, en el caso de declaraciones extemporáneas (como la de este supuesto) desde el día siguiente a la presentación de la declaración. Pues bien, el obligado tributario no presentó la declaración en el plazo de los seis meses desde el fallecimiento del causante (artículo 67 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, "BOE" núm. 275, de 16 de noviembre), toda vez que, acaecido este el 4 de enero de 2015, presentó dicha declaración el 20 de julio de 2015, haciéndolo, por tanto, de forma extemporánea.

De este modo, el plazo de los seis meses de los que disponía la Administración para notificar la liquidación expiró el 20 de enero de 2016, habiendo caducado, por tanto, ya en esa última fecha, el procedimiento de gestión, de acuerdo con el artículo 130.b) LGT.

QUINTO. - Sobre el instituto de la caducidad



Invocando el artículo 103.2 LGT, la Comunidad de Madrid mantiene que el procedimiento de gestión, iniciado mediante declaración, finaliza por caducidad sin necesidad de que la misma sea declarada de forma expresa, una vez transcurrido el plazo de seis meses sin que se hubiese notificado la liquidación.

La caducidad se produce por el mero transcurso del plazo legalmente establecido -en este caso, los seis meses computados de la manera arriba expresada-, tal y como confirma claramente la dicción del artículo 104.5 LGT al expresar que, "[p]roducida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones."

Por tanto, la caducidad se entiende producida, antes de que la misma se declare y, en definitiva, con independencia de que dicha declaración llegue a materializarse.

Ahora bien, la declaración de la caducidad no debe entenderse como una mera carga formal cuya omisión resulte irrelevante.

De entrada, porque desde una perspectiva general, la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común ("LRJPAC"), "BOE" núm. 285, de 27 de noviembre, vertebró la actuación de las administraciones públicas sobre la base "de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones públicas no puede ser alterada arbitrariamente."

Con dicho propósito, junto al reforzamiento de la seguridad jurídica, aquella Ley 4/1999 modificó la redacción originaria del artículo 42 de la Ley 30/1992, precisando que la Administración está obligada a dictar resolución expresa en todos los procedimientos, incluyendo los casos de prescripción, renuncia del derecho, caducidad del procedimiento, desistimiento de la solicitud y desaparición sobrevenida del objeto del procedimiento, en los que la resolución consistirá en la declaración de la circunstancia correspondiente.

Paralelamente, el art 103.1 LGT impone a la Administración tributaria la misma obligación de "resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa".

Asimismo, el 104.5 LGT no deja resquicio a dudas, cuando afirma que, "[p]roducida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones."

La declaración de caducidad es, en consecuencia, un mandato del legislador que la Administración no puede desconocer, como se deriva, entre otras, de nuestra sentencia 1042/2019 de 10 de julio, rca. 2220/2017, ECLI :ES:TS:2019:2494 :

"A todo ello, esta Sala manifiesta que en el supuesto enjuiciado el procedimiento de inspección había caducado y, sin embargo, no se produjo una declaración expresa de caducidad por parte de la administración. Siendo cierto, como establece el apartado 5 del artículo 104 de la LGT que "las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario", no podemos olvidar, como hemos dicho en nuestras sentencias 254/2019, de 26 de febrero, recurso de casación 1423/2017, 259/2019, de 27 de febrero, recurso de casación 1411/2017 y 260/2019, de 27 de febrero de 2019, recurso de casación 1415/201 que el propio precepto exige que "producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia de interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones". Nótese que en tales casos la declaración expresa de caducidad no es facultativa. Por el contrario, es obligatoria."

Lo anterior no obsta a que dicha declaración de caducidad se realice por separado o en el mismo acuerdo de iniciación del nuevo procedimiento, como pusimos de manifiesto en la ya aludida sentencia 1289/2017, de 18 de julio, recurso de casación para la unificación de doctrina 2479/2016.

Sin embargo, aquí no ha existido ninguna declaración de caducidad ni como acto independiente ni en el inicio del acuerdo del procedimiento de inspección.

No obstante, hay supuestos en los que el legislador no estima precisa dicha declaración de caducidad como tal y como se infiere de la lectura del último párrafo del apartado 1 del art 21 de la Ley 39/2015 y del apartado 2 del propio art 103 LGT.

En efecto, conforme al art 21 Ley 39/2015, "[s]e exceptúan de la obligación [de dictar resolución expresa], a que se refiere el párrafo primero, los supuestos de terminación del procedimiento por pacto o convenio, así como los procedimientos relativos al ejercicio de derechos sometidos únicamente al deber de declaración responsable o comunicación a la Administración."



Por su parte, el art 103.2 LGT contempla que "no existirá obligación de resolver expresamente en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario y en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados

No obstante, cuando el interesado solicite expresamente que la Administración tributaria declare que se ha producido alguna de las referidas circunstancias, ésta quedará obligada a contestar a su petición."

El auto de Admisión se refiere a "la aparente contradicción que existe entre el tenor literal de los artículos 103.2 y 104.5 de la LGT antes invocados, cuando el primero establece que no existe obligación de resolver expresamente en los procedimientos en los que se produce la caducidad, estableciendo, sin embargo, el segundo de los preceptos citados que la caducidad será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones."

Sin embargo, esa aparente contradicción no es tal, de entrada, porque el artículo 103 LGT regula la obligación general de la Administración tributaria de resolver expresamente (apartado 1) y su excepción (apartado 2); mientras que el artículo 104.5 LGT tiene por objeto la regulación del instituto de la caducidad y de sus efectos.

Por otro lado, no puede obviarse que, en todo caso, la referida excepción del apartado 2 del artículo 103 LGT preserva, además, el derecho del interesado a solicitar expresamente de la Administración tributaria la declaración de que se ha producido la caducidad, hasta el punto de que, en su inciso final, dicho precepto conmina a la Administración a contestar esa petición, lo que, en la práctica, supone colmar la alternativa contemplada en el artículo 104.5 LGT, que la caducidad sea declarada de oficio o a instancia del interesado.

SEXTO. - Sobre las consecuencias derivadas de la falta de declaración de la caducidad

Por lo que concierne al presente recurso de casación, se encuentran asociadas (i) a la posibilidad de que, dentro del plazo de prescripción, la Administración tributaria pueda iniciar, de nuevo, un procedimiento para la liquidación del tributo, si el procedimiento iniciado mediante declaración hubiera terminado por caducidad, (ii) así como a la virtualidad que los datos y documentos del procedimiento caducado puedan proyectar sobre el nuevo procedimiento.

(i) Respecto de la primera de las cuestiones -esto es, la habilitación de la Administración para iniciar un nuevo procedimiento- basta remitirse al artículo 128.2 LGT para constatar su procedencia: "La Administración tributaria podrá iniciar de nuevo este procedimiento para la liquidación del tributo dentro del plazo de prescripción cuando el procedimiento iniciado mediante declaración hubiera terminado por caducidad."

Asimismo, el art 104.5 LGT contempla el escenario de la apertura de un nuevo procedimiento tras el procedimiento caducado desde el momento que, tras afirmar que la caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, contiene las previsiones de que, "las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley", así como la relativa al mantenimiento de la validez y eficacia a efectos probatorios "en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad" de los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en el procedimiento caducado.

Esta posibilidad que la legislación tributaria reconoce a la Administración, es reflejo de la previsión general contenida en el art 95.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, ("LPAC"), "BOE" núm. 236, de 2 de octubre, en cuya virtud, "[l]a caducidad no producirá por sí sola la prescripción de las acciones del particular o de la Administración, pero los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción [...] En los casos en los que sea posible la iniciación de un nuevo procedimiento por no haberse producido la prescripción [...]."

De forma ilustrativa, se refiere a la diferenciación entre prescripción y caducidad, la citada sentencia del Tribunal Supremo 1289/2017, de 18 de julio, recurso de casación para la unificación de doctrina 2479/2016, al indicar que la caducidad, además de forma anormal de terminación del procedimiento, implica lo que se ha venido a denominar "desaparición jurídica" del procedimiento, sin afectar al derecho sustantivo que en él se trata de hacer valer y que podrá ejercitarse en un nuevo procedimiento, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción. En suma -apunta la referida sentencia-, "la caducidad no produce, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, aunque las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpen el cómputo del plazo de prescripción, ni tampoco se consideran requerimientos administrativos a los efectos previstos en el artículo 27.1 LGT."

(ii) Por otro lado, en cuanto a la virtualidad probatoria de los datos y documentos del procedimiento caducado, cabe reiterar que "[l]as actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los



documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario" (art 104.5 LGT). En términos del art 95.3 Ley 39/2015, resulta posible incorporar al nuevo procedimiento "los actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse producido la caducidad".

Recapitulando, si para considerar caducado un procedimiento no es necesaria la declaración expresa de caducidad, la misma resulta imprescindible si la Administración pretende iniciar un nuevo procedimiento (cuando no se haya producido la prescripción) o incorporar en ese nuevo procedimiento los documentos y elementos de prueba obtenidos en el procedimiento caducado.

La funcionalidad de la declaración de caducidad como requisito para iniciar un nuevo procedimiento se encuentra explícitamente proclamada, entre otras, en la referida sentencia 1042/2019 de 10 de julio, rca. 2220/2017:

"Habiéndose producido la caducidad del procedimiento de inspección, como es el caso, es preciso que la misma sea declarada de manera expresa antes de volver a iniciar el mismo procedimiento u otro distinto, con el mismo alcance o con otro diferente, siempre que no haya mediado prescripción."

Asimismo, por lo que se refiere a la incorporación -en el nuevo procedimiento- de los documentos y pruebas del procedimiento caducado, también hemos advertido en nuestra sentencia 260/2019, de 27 de febrero de 2019, que se precisa declaración expresa de caducidad: "La utilización de los documentos y medios de prueba obtenidos en las actuaciones de comprobación censal que hayan caducado por el transcurso del plazo máximo previsto legalmente, de seis meses, tan solo conservarán su validez y eficacia en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse posteriormente, cuando previamente se haya declarado por la Administración la caducidad de aquel procedimiento de comprobación censal y el archivo de las actuaciones."

De este modo, como reseña el escrito de oposición del contribuyente, no resulta posible utilizar los datos del procedimiento caducado en el procedimiento ulterior si, previamente, no ha sido declarada su caducidad, premisa que no se observa en el presente caso.

SÉPTIMO. -Sobre la finalidad del procedimiento de gestión al que se refiere el presente recurso

Como hemos expresado, ante una caducidad consumada por el transcurso del plazo de 6 meses desde que la declaración del contribuyente tuvo entrada en el correspondiente Registro (20 de julio de 2015), la Comunidad de Madrid inició un procedimiento inspector por idéntico concepto, casi un año más tarde (28 de junio de 2016) sin hacer mención del procedimiento de gestión derivado por la presentación de la declaración.

Es evidente que, como se infiere de lo expuesto, la Administración autonómica parece minimizar la finalidad del procedimiento de gestión, iniciado por la declaración presentada por don Nicanor con el objeto de que fuera practicada la correspondiente liquidación tributaria.

En efecto, a diferencia de la autoliquidación que, entre otro contenido, incorpora las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar la deuda tributaria o la cantidad a devolver o a compensar (art 120.1 LGT), la declaración tributaria es el documento que reconoce o manifiesta la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos (art 119.1 LGT) *para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional* (art. 128.1 LGT), precisamente a través de un procedimiento de gestión (art 123.1.b. LGT y arts. 128 y siguientes LGT).

Que el propósito fundamental de la declaración -y del ulterior procedimiento de gestión que comporta- es la práctica de la liquidación, además de por las disposiciones apuntadas, se corrobora por la simple lectura del artículo 129 LGT, cuyo apartado primero, anteriormente transcrito establece una clara obligación de notificar la liquidación por parte de la Administración, finalidad que vuelven a explicitar sus apartados 2 y 3:

"2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior, la Administración tributaria podrá utilizar los datos consignados por el obligado tributario en su declaración o cualquier otro que obre en su poder, podrá requerir al obligado para que aclare los datos consignados en su declaración o presente justificante de los mismos y podrá realizar actuaciones de comprobación de valores.

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

[...]"

OCTAVO. - Sobre la improcedente incoación del procedimiento de inspección sin declaración expresa de la caducidad del previo procedimiento de gestión



No puede compartirse la posición de la Administración autonómica que, en síntesis, defiende la posibilidad de iniciar un procedimiento de inspección sin que el previo procedimiento de gestión -iniciado mediante declaración- hubiese terminado por alguna de las causas previstas en el artículo 130 LGT, sobre la simple argumentación de que se trata de procedimientos distintos. Y, mucho menos puede admitirse si la consecuencia es la de eludir los efectos de la caducidad, esto es, la no interrupción de la prescripción.

La tesis de la Administración recurrente obvia de forma manifiesta que el procedimiento iniciado mediante declaración, de acuerdo con el artículo 130 LGT -en su versión vigente en la fecha de los hechos- "terminará por alguna de las siguientes causas:

- a) Por liquidación provisional practicada por la Administración tributaria.
- b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo previsto en el apartado 1 del artículo anterior sin haberse notificado la liquidación, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción."

Por lo demás, sin perjuicio de que no parezca posible dar por terminado el procedimiento de gestión por la mera circunstancia de iniciar un procedimiento de inspección que incluya todo o parte de su objeto sin que, además, contenga declaración expresa de su caducidad, debe recordarse que el artículo 130 LGT contempló la posibilidad de dar por terminado el procedimiento de gestión "[p]or el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento iniciado mediante declaración o algún elemento de dicho objeto", si bien lo hizo con posterioridad a los hechos enjuiciados -tras la adición de una letra c) al referido art 130 LGT por la Ley 11/2021, de 9 de julio, "BOE" núm. 164, de 10 de julio- posibilidad constreñida, por lo demás, a "los tributos que se liquiden por las importaciones de bienes en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos de importación", supuesto ajeno al presente caso.

Esta regulación contrasta con las previsiones originarias de la Ley General tributaria respecto de la terminación de otros procedimientos de gestión, como testimonian el artículo 127 LGT, que se refiere a la posible *terminación del procedimiento de devolución* por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección; el art 133.1 e) LGT, que admite que el *procedimiento de verificación de datos* termine por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos; o, en fin, el art. 139.1 c) LGT que establecen la posible terminación del *procedimiento de comprobación limitada* por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada.

Por eso, debemos constatar que el procedimiento de gestión que se inició el 20 de julio de 2015, en modo alguno podía considerarse concluido como consecuencia de la incoación, sin solución de continuidad, de un procedimiento de inspección con el mismo objeto.

La Administración se encuentra sometida al principio de legalidad sin que le resulte posible alterar o sustituir un procedimiento por otro. Y es que, todo procedimiento comporta una doble dimensión pues si, por un lado, obliga a observar los distintos trámites, requisitos y plazos establecidos, por otro lado, encierra una evidente garantía que llega a cristalizarse en un auténtico derecho para cuantos se encuentran sometidos a las potestades de la Administración, el derecho al procedimiento administrativo debido.

A mayor abundamiento, desde esta perspectiva -sobre la que, además, arroja luz el principio de buena administración- se antoja improcedente que la Administración utilice el procedimiento de inspección, a modo de remedio de su propia falta de diligencia en el procedimiento de gestión, que comportó una caducidad -que, además, no fue declarada expresamente- ante la no notificación de la liquidación en el plazo de los 6 meses anteriormente expresados.

Es más, con independencia de que el acto de iniciación del procedimiento de gestión viene determinado por la presentación de una declaración y aunque la inspección tributaria comporta el ejercicio, entre otras, de las funciones administrativas dirigidas a la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación - artículo 141 g) LGT-, entendemos que, una vez iniciado aquel procedimiento, la Administración está obligada a practicar la liquidación y, si no lo ha hecho debido a una falta de tramitación en plazo, no puede acudir al de inspección, sin una declaración expresa de caducidad del procedimiento anterior, a modo de mecanismo supletorio, para desarrollar una actuación que, conforme a la norma tributaria, debió discurrir por otros cauces.

De esta forma, esa declaración expresa de caducidad es necesaria para certificar un escenario de seguridad jurídica que, a la postre, garantizará la posición de los contribuyentes pues, de esa manera podrán atenerse a los cauces procedimentales por los que, en cada momento, discurre la actuación administrativa y, por supuesto, conocer los informes y documentos que, procedentes de un procedimiento anterior, se pretendan utilizar por la Administración en un nuevo procedimiento.



Por lo demás, cabe evocar de nuevo la ya referida sentencia del Tribunal Supremo de 1289/2017, 18 de julio (recurso de casación para la unificación de doctrina 2479/2016, ECLI:ES:TS:2017:2988). En aquel pronunciamiento desestimamos el recurso de casación para la unificación de doctrina contra una sentencia que había rechazado la tesis de la recurrente, relativa a que la no terminación en plazo del procedimiento de gestión al que se refiere el artículo 128 LGT, provocaría la estimación por silencio administrativo de su pretensión, considerando, por el contrario, que la circunstancia de que el procedimiento comience por declaración no comporta un inicio a instancia de parte, sino una comunicación a la Administración de la concurrencia del hecho imponible y los datos necesarios para la cuantificación de la deuda tributaria, que, de oficio, practicará las actuaciones necesarias para producir la liquidación.

Ciertamente, allí avalamos el criterio de la sentencia de instancia, en cuya virtud, la caducidad no impide el inicio de un nuevo procedimiento mientras no exista prescripción y que las actuaciones realizadas en un procedimiento caducado mantienen su validez y eficacia a efectos probatorios.

Sin embargo, en aquel asunto existía declaración de caducidad, si bien con la circunstancia de que se notificó, no por separado, sino en el mismo acuerdo de iniciación del nuevo procedimiento. A estos efectos, entendimos que no cabía cuestionar una notificación que acumule la puesta en conocimiento de dos actos (caducidad e inicio de un nuevo procedimiento) y que el artículo 104.5 LGT no condiciona la validez de la iniciación del nuevo procedimiento, posible mientras no haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar, a que la notificación de la declaración de caducidad se haga por separado y no en el mismo acuerdo de iniciación del nuevo procedimiento.

NOVENO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

Aunque la caducidad acontece por el mero transcurso del plazo legalmente establecido, por tanto, con independencia de que exista una declaración de caducidad, la Administración Tributaria está obligada a declarar la caducidad de forma expresa, transcurrido el plazo máximo legal para notificar la correspondiente liquidación en el procedimiento de gestión tributaria iniciado por declaración.

Sin declaración expresa de caducidad de un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, relativo a un determinado concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo, no es posible iniciar un ulterior procedimiento de inspección respecto de dicho concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo. Tampoco cabe incorporar en ese nuevo procedimiento los documentos y elementos de prueba obtenidos en el procedimiento caducado.

Conforme a la doctrina expresada, procede desestimar el recurso de casación interpuesto por la Comunidad de Madrid.

DECIMO. - Costas

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

- 1.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Noveno.
- 2.- Desestimar el recurso de casación 8101/2021, interpuesto por la Comunidad de Madrid, contra la sentencia núm. 447/2021 de 30 de julio de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso núm. 418/2020.
- 3.- Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.



Roj: **STS 3639/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3639**

Id Cendoj: **28079130022023100268**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **12/09/2023**

Nº de Recurso: **3720/2019**

Nº de Resolución: **1114/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 08-01-2015,**
SAN 695/2019,
ATS 10579/2022,
STS 3639/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.114/2023

Fecha de sentencia: 12/09/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3720/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/06/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3720/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1114/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente



D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 12 de septiembre de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3720/2019, interpuesto por Ferrovial, S.A., representado por la procuradora de los Tribunales doña Mª Salud Jiménez Muñoz, bajo la dirección letrada de don Ignacio de Felipe Fernández, contra la sentencia dictada el 25 de febrero de 2019 por la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 176/2015.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 2019, que desestimó el recurso núm. 176/2015, interpuesto por la representación procesal de Ferrovial, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 8 de enero de 2015, por la que se desestimó la reclamación 5085/2012, interpuesta por aquella entidad contra el acuerdo de liquidación de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la AEAT, de 20 de julio de 2012, acta de disconformidad núm. 72106606, Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicio 2006.

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación del recurso. La procuradora doña Mª Salud Jiménez Muñoz, en representación de Ferrovial, S.A., mediante escrito de 10 de abril de 2019 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 25 de febrero de 2019.

La Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 27 de mayo de 2019, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 6 de julio de 2022, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

2.1. Precisar si la omisión de los trámites previstos en el artículo 195 RGAT, en particular, el no haberse efectuado una comprobación directa sobre una de las sociedades dependiente del grupo fiscal que al final ha sido objeto de regularización y sobre la que no se ha extendido la correspondiente diligencia de consolidación Modelo A04, es un vicio de nulidad absoluta o una mera irregularidad no invalidante del acuerdo de liquidación dictado en relación con el grupo fiscal.

2.2. Determinar, interpretando el artículo 63.2 LPAC (hoy, artículo 48.2 de Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas) a la luz de los principios de buena fe y buena administración derivados de los artículos 9.3 y 103 de la CE , así como los de proporcionalidad y respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios, y en el seno de un procedimiento en el que la Administración ha incumplido reiteradamente su obligación de resolver a la vista de las alegaciones del interesado, con independencia de que al dictar el acuerdo de liquidación el órgano decisor tuviera a su disposición alguna de esas alegaciones, si en este escenario, debe considerarse invertida la carga de la prueba de modo que, ante ese reiterado incumplimiento, deba presumirse que medió indefensión material, incumbiendo entonces a la Administración acreditar que tomó en consideración las alegaciones del interesado; o, por el contrario, no cabe presumir en estos supuestos la concurrencia de indefensión material cuando la Administración Tributaria, en el acto de la liquidación, hubiere valorado cuanto el obligado tributario hubiese alegado en defensa de su derecho, siempre y cuando las alegaciones no hubieran tenido un contenido diferente a las presentadas previas al acta.



2.3. Aclarar qué efectos tiene sobre el acuerdo de liquidación el hecho de que en el mismo día se dicte un acuerdo por el que se ordena completar el expediente en relación con algún concepto tributario que es excluido o desagregado de la regularización en el mencionado acuerdo de liquidación.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. Los artículos 98.3.g), 188.4, 190.4 y 195, apartados 2 y 5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

3.2. Los artículos 63.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, vigente al tiempo de los hechos del litigio, en relación con los principios de buena fe (artículo 3.1, párrafo 2º, de la misma Ley) y de buena administración, así como los de proporcionalidad y de respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios, que han de orientar la aplicación del sistema tributario (artículo 3.2 LGT).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). La procuradora doña M^a Salud Jiménez Muñoz, en representación de Ferrovial, S.A., interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 12 de septiembre de 2022, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido los artículos 99.7 y 99.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre; y los artículos 96, 98.3.g), 183, 188.4, 190.4 y 195, apartados 2 y 5, del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos ("RGAT"), "BOE" núm. 213, de 5 de septiembre. Todo ello, con relación a los arts. 9.3 y 103.1 de la Constitución española ("CE"), "BOE" núm. 311, de 29 de diciembre de 1978.

Sin perjuicio de que, más adelante, puedan exponerse con más detalle los argumentos y fundamentación jurídica que Ferrovial, S.A. mantiene con relación a alguna de las cuestiones de interés casacional, desde una perspectiva general y a efectos sistemáticos dejaremos constancia, ahora, de las razones que dicha entidad esgrime para sostener que se ha producido la vulneración del procedimiento legalmente establecido:

En primer término, se refiere a la indebida regularización de la entidad dependiente LERNAMARA que -afirma-, no recibió comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras, no fue objeto de comprobación ni resultó incluida en la diligencia de consolidación (modelo A04).

Por otro lado, denuncia que la inspección no dio respuesta, en dos ocasiones sucesivas, a las alegaciones presentadas (previas al acta y a la liquidación).

Finalmente, pone de manifiesto que la inspección acordó completar las actuaciones y, acto seguido, sin cumplir ninguno de los trámites procedimentales establecidos para tal supuesto en el artículo 188.4 del RGAT, dictó el acuerdo de liquidación en el que "desagregó" el elemento de la obligación tributaria [fondo de comercio del artículo 12.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo ("TRLIS"), "BOE" núm. 61, de 11 de marzo], cuya comprobación había dado lugar a que se acordase el complemento de actuaciones.

Para la entidad recurrente, tales irregularidades se produjeron, además, en un contexto en el que, como afirma la propia sentencia recurrida en casación, la Administración actuó "de manera precipitada y prematura, sin dar tiempo a tener en su poder las alegaciones", lo que podría interpretarse en el sentido de que "no se esperó a recibir tales alegaciones porque había dudas sobre la normal duración del procedimiento y se podría correr el riesgo de prescribir el derecho de la Administración a liquidar." Apresuramiento que, aun cuando no se diga así expresamente en la sentencia impugnada, en opinión de Ferrovial, S.A. se refleja en la decisión de complementar actuaciones, desagregar el concepto objeto de las nuevas diligencias y aprobar la liquidación respecto del resto de extremos regularizados, todo ello en el mismo día, en contradicción con los términos del propio acuerdo, decidiendo llevar a cabo actuaciones complementarias y con infracción de lo dispuesto en el artículo 188.4 RGAT.

Sugiere que si la Sala de instancia, siguiendo los argumentos desgranados en la demanda, hubiera acudido a los principios que informan nuestro sistema administrativo, habría llegado a una solución diferente a la ofrecida en su sentencia.

Patrocina la estimación del recurso de casación conforme a los siguientes criterios interpretativos:



1.- Respecto de la indebida regularización de la entidad dependiente LERNAMARA, considera que la regulación tributaria de una sociedad dependiente de un grupo fiscal en régimen de consolidación en el Impuesto sobre Sociedades, a la que no se comunicó el inicio de actuaciones de comprobación, que no fue objeto de comprobación directa y sobre la que no se extendió la correspondiente diligencia de consolidación, integra un supuesto de nulidad de pleno Derecho.

2.- Por lo que se refiere a la ausencia de respuesta a las alegaciones presentadas, manifiesta que cuando la Administración incumple de forma reiterada su obligación de atender a las alegaciones del interesado, hurtándole la respuesta debida (estimatoria o desestimatoria), no se le puede exigir al administrado que, ante tal contumaz incumplimiento, acredite que no sufrió indefensión, trasladándose en tal caso la carga a la Administración infractora, que habrá de arrastrar el peso de justificar que, no obstante su reiteración en la infracción, no causó indefensión al ciudadano afectado, pechando con las consecuencias si no lo hace.

3.- Finalmente, aduce que acordar completar actuaciones y, acto seguido, sin cumplir ninguno de los trámites procedimentales establecidos en el artículo 188.4 del RGAT, dictar acuerdo de liquidación "desagregando" el elemento de la obligación tributaria (fondo de comercio del artículo 12.5 TRLIS, cuya comprobación había dado lugar a que se acordase el complemento de actuaciones) constituye una nueva infracción procedimental que afecta a la omisión de un trámite calificado como esencial en un procedimiento en el que, según la propia sentencia recurrida admite, se produjeron las fallas procedimentales con la finalidad de evitar incumplir el plazo máximo de las actuaciones y eludir así las consecuencias jurídicas anudadas a ese incumplimiento, con desconocimiento de los principios de buena administración, buena fe, proporcionalidad y respeto de los derechos y garantías de los contribuyentes a los que la Administración tributaria debe ajustar su actuación.

A su juicio, cabría hablar, incluso, de desviación de poder, en la medida en que se han utilizado potestades administrativas para fines distintos de los fijados en el ordenamiento jurídico (artículo 70.2 LJCA, segundo párrafo).

En definitiva, interesa que se case la sentencia recurrida, que se resuelva el debate en los términos suscitados, que se anule la resolución del TEAC de 8 de enero de 2015 y que se declare la nulidad de pleno Derecho de la liquidación tributaria de 20 de julio de 2012 de la AEAT.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 15 de noviembre de 2022.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, comienza por reconocer que la Sala de instancia denuncia un cierto apresuramiento en la forma de proceder de la Administración, en cuanto que no esperó a tener en su poder las alegaciones, antes de dictar los actos correspondientes, sin embargo -matiza el abogado del Estado-, no da por probado que la única motivación de la Administración tributaria haya sido la de evitar el riesgo de prescripción por exceso de duración del plazo.

Además, pone de relieve la circunstancia de que, en ambos trámites de alegaciones, la entidad recurrente, en el legítimo ejercicio de su derecho y sin ponerlo en conocimiento de la AEAT, presentó las alegaciones por correo el último día del plazo. Por otra parte, puntualiza que ese juicio de la Sala de instancia no se extiende a las demás irregularidades denunciadas.

Con relación a los plazos para tramitar el procedimiento, en su opinión, puede admitirse que el tiempo era ajustado, pero no que sea la razón por la que no se tomaron en cuenta las alegaciones; y, respecto del momento en que se iniciaron las actuaciones y el posible incremento de intereses de demora, se trata -según expresa-, de una cuestión irrelevante.

Respecto de la pretensión deducida de contrario, el abogado del Estado considera que la sentencia recurrida se ajusta a Derecho y que debe confirmarse. Y con relación a las cuestiones planteadas en el auto de admisión, efectúa las siguientes consideraciones, sobre la base del supuesto que se somete a examen:

1.- La omisión de los trámites previstos en el artículo 195 del RGAT, en particular, el no haberse efectuado una comprobación directa sobre una de las sociedades dependiente del grupo fiscal que al final ha sido objeto de regularización y sobre la que no se ha extendido la correspondiente diligencia de consolidación Modelo A04, en las circunstancias que concurren en el presente caso, es una mera irregularidad no invalidante del acuerdo de liquidación dictado en relación con el grupo fiscal.

2.- En un caso como el presente, interpretando el artículo 63.2 LPAC (hoy, artículo 48.2 de Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, "BOE" núm. 236, de 2 de octubre) a la luz de los principios de buena fe y buena administración derivados de los artículos 9.3 y 103 de la CE, así como los de proporcionalidad y respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios, y en el



seno de un procedimiento en el que la Administración ha incumplido por dos veces su obligación de resolver a la vista de las alegaciones del interesado, no cabe presumir la concurrencia de indefensión material por cuanto desconocía la existencia de las alegaciones al dictar el acta y el posterior acuerdo de liquidación, tomando en consideración en este último las alegaciones formuladas contra dicha acta, apreciándose la existencia de identidad sustancial entre las que fueron presentadas.

3.- La validez del acuerdo de liquidación no se ve afectada por el hecho de que en el mismo día se dicte un acuerdo por el que se ordena completar el expediente en relación con algún concepto tributario que es excluido o desagregado de la regularización en el mencionado acuerdo de liquidación.

5.- Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 17 de noviembre de 2022, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 15 de marzo de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 20 de junio de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica

Como se ha expuesto, tres son las cuestiones de interés casacional que presenta el asunto y que giran en torno a un nexo común, la garantía o derecho al procedimiento administrativo debido.

Así, el auto de Admisión concita la atención de esta Sala de enjuiciamiento con relación a los siguientes aspectos:

"1.- Precisar si la omisión de los trámites previstos en el artículo 195 RGAT, en particular, el no haberse efectuado una comprobación directa sobre una de las sociedades dependiente del grupo fiscal que al final ha sido objeto de regularización y sobre la que no se ha extendido la correspondiente diligencia de consolidación Modelo A04, es un vicio de nulidad absoluta o una mera irregularidad no invalidante del acuerdo de liquidación dictado en relación con el grupo fiscal.

2.- Determinar, interpretando el artículo 63.2 LPAC (hoy, artículo 48.2 de Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas) a la luz de los principios de buena fe y buena administración derivados de los artículos 9.3 y 103 de la CE, así como los de proporcionalidad y respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios, y en el seno de un procedimiento en el que la Administración ha incumplido reiteradamente su obligación de resolver a la vista de las alegaciones del interesado, con independencia de que al dictar el acuerdo de liquidación el órgano decisor tuviera a su disposición alguna de esas alegaciones, si en este escenario, debe considerarse invertida la carga de la prueba de modo que, ante ese reiterado incumplimiento, deba presumirse que medió indefensión material, incumbiendo entonces a la Administración acreditar que tomó en consideración las alegaciones del interesado; o, por el contrario, no cabe presumir en estos supuestos la concurrencia de indefensión material cuando la Administración Tributaria, en el acto de la liquidación, hubiere valorado cuanto el obligado tributario hubiese alegado en defensa de su derecho, siempre y cuando las alegaciones no hubieran tenido un contenido diferente a las presentadas previas al acta.

3.- Aclarar qué efectos tiene sobre el acuerdo de liquidación el hecho de que en el mismo día se dicte un acuerdo por el que se ordena completar el expediente en relación con algún concepto tributario que es excluido o desagregado de la regularización en el mencionado acuerdo de liquidación."

Los interrogantes transcritos admiten un tratamiento diferenciado al interesar temáticas diversas del procedimiento tributario, cuyos efectos también podrían ser, eventualmente, distintos (nulidad de pleno derecho, anulabilidad o irregularidad no invalidante) así como su proyección sobre la totalidad o únicamente sobre una parte de la regularización efectuada.

Ahora bien, a nuestro juicio, la cuestión troncal del recurso es la identificada en segundo lugar en el auto de Admisión, planteamiento que reclama indagar los efectos que debe proyectar la no valoración por parte de la Administración en el momento oportuno -que no es otro que el legalmente previsto- de las alegaciones y pruebas aportadas con ocasión del trámite de audiencia previa al acta y del trámite de alegaciones al acta, previo a la liquidación.



En efecto, basta una lectura del auto de Admisión para constatar que, en sus razonamientos jurídicos, se centra en desarrollar el interés casacional de esta cuestión, que califica de *nuclear* y que, por su proyección sobre el conjunto de la regularización, podría provocar un efecto sistémico sobre la totalidad de la liquidación impugnada en la instancia.

Consecuentemente, de prosperar la posición de la entidad recurrente con relación a la preterición de la oportuna valoración de sus alegaciones, procedería la estimación del recurso de casación sin necesidad de entrar a analizar el resto de las cuestiones de interés casacional reflejadas en el auto de Admisión.

SEGUNDO. - Los antecedentes de la controversia jurídica

A partir del análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, el auto de Admisión destaca y sistematiza las siguientes circunstancias:

1.- Inicio de las actuaciones inspectoras.

Las actuaciones de comprobación del Grupo Ferrovial S.A., -Grupo consolidado 23/93, formado en 2006 por cuarenta y una sociedades, de las cuales solo ocho fueron objeto de comprobación-, se iniciaron mediante comunicación a la sociedad dominante el día 14 de julio de 2010.

En un primer momento, su alcance fue parcial y referido únicamente al Impuesto sobre Sociedades ["IS"] de los ejercicios 2005 a 2007, notificándose el 28 de marzo de 2011 a la sociedad dominante la ampliación del carácter de las actuaciones, pasando a tener carácter general para el IS del ejercicio de 2006, ejercicio respecto del cual Ferrovial S.A., como sociedad dominante del Grupo, había presentado en plazo la declaración-liquidación.

2.- Ampliación de la extensión y el alcance de las actuaciones.

Mediante comunicación notificada el 27 de julio de 2010, se amplió la extensión de las actuaciones al periodo 2004, ya que inicialmente se referían al Impuesto sobre Sociedades de los periodos 2005 a 2007 y se mantuvo el carácter parcial, limitándose a los efectos de:

- La modificación de la base imponible de FERROVIAL AGROMAN, S.A. por la imputación de la regularización de la UTE Dique Este (U62674585).
- Las facturas emitidas en 2004 y 2005 por las entidades Covelo Castro, S.L. (B36937761), Tutibarna, S.L. (B36892909) y Protec Vigo, S.L. (B36815108) a Cespa Cia Española de Servicios Públicos Auxiliares, S.A. (A82741067).

Mediante comunicación notificada el 28 de marzo de 2011 (diligencia núm. 6) se amplió el alcance de las actuaciones, pasando las mismas de tener un carácter parcial a general por el Impuesto de Sociedades, ejercicio de 2006. Para el ejercicio 2006 se amplía el alcance a general a fin de regularizar la situación tributaria y determinar las consecuencias de las declaraciones complementarias presentadas, que se detallan en el siguiente antecedente de hecho.

3.- Declaración complementaria de 31 de agosto de 2010.

La sociedad Ferrovial, S.A. (sucesora del Grupo Ferrovial, S.A.) presentó el 31 de agosto de 2010 declaración complementaria del Impuesto sobre Sociedades, entre otros, por el ejercicio 2006, en la que incrementó la base imponible declarada en 1.257.135,87 euros, efectuando un ingreso de 426.005,63 euros.

Dicha declaración complementaria deriva de la presentada por Ferrovial Agroman, S.A. el mismo día con un aumento al resultado contable por la citada cantidad en el concepto de "otros gastos contabilizados no deducibles fiscalmente".

4.- Declaración complementaria de 25 de enero de 2011.

El 25 de enero de 2011, Ferrovial, S.A. (sucesora del Grupo Ferrovial, S.A.) presentó declaración complementaria por el Impuesto sobre Sociedades (modelo 220) ejercicio 2006, ingresando una cuota de 192.657,12 euros.

Dicha declaración complementaria deriva de la presentada el mismo día por la entidad Ferrovial Agroman, S.A. con un aumento al resultado contable por el concepto de "agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas" por importe de 568.528,11 euros.

5.- Ampliación del plazo del procedimiento.

El 25 de mayo de 2011, se notificó al obligado tributario el acuerdo del Inspector-jefe de 24 del mismo mes, de ampliación del plazo del procedimiento de inspección por otro periodo de 12 meses, por apreciarse la concurrencia de circunstancias de especial complejidad en dichas actuaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 150.1.a) de la LGT así como en el artículo 184 del Reglamento general de las actuaciones

y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

6.- Incoación acta de disconformidad.

El 8 de junio de 2012, con carácter previo a la formalización del acta, se comunicó al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente y la apertura del trámite de audiencia.

El 20 de junio de 2012, el obligado tributario presentó en correos el escrito de alegaciones, que tuvieron su entrada en el Registro General de Documentos de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) el día 22 de junio de 2012.

No obstante, como consecuencia de las actuaciones inspectoras, el 21 de junio de 2012 se incoó el acta A02-72106606, sin tener en cuenta las citadas alegaciones.

7.- Acuerdo por el que se ordena completar el expediente.

El 20 de julio de 2012, el jefe de la Oficina Técnica dictó resolución por la que acordó:

"[...] que, al objeto de completar el presente expediente, se llevan a cabo las actuaciones necesarias para comprobar el fondo de comercio fiscalmente deducible, al amparo de lo previsto en el artículo 12.5 TRLIS, correspondiente a las adquisiciones de la sociedad SWT LUX, SA y AMEY Plc, en los términos previstos en el fundamento de derecho segundo del presente acuerdo de completar actuaciones. Terminadas las actuaciones complementarias, se documentarán según proceda a tenor de sus resultados. Si como consecuencia de las actuaciones complementarias se considera necesario modificar la propuesta de liquidación se dejará sin efectos el acta incoada y se formalizará una nueva acta que sustituirá a todos los efectos a la anterior y se tramitará según proceda. Si, por el contrario, se considera que ha de mantenerse la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad, se concederá al obligado tributario un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para la puesta de manifiesto del expediente y la formulación de las alegaciones que estime oportunas, dictándose la liquidación que proceda una vez recibidas las alegaciones o concluido el plazo para su realización, de conformidad con el artículo 188.4 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos".

8.- Acuerdo de liquidación.

Mediante escrito presentado el 6 de julio de 2012, el obligado tributario solicitó ampliación, por 7 días hábiles, del plazo de alegaciones posterior a la formalización del acta A02-7216606, formalizada el 21 de junio de 2012 por el concepto y periodo de referencia.

La Administración tributaria acordó la ampliación del plazo de alegaciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley 30/1992.

Conforme a dicha ampliación, el plazo para presentar alegaciones posteriores al acta venció el 17 de julio de 2012, fecha en la que la entidad presentó en correos escrito de alegaciones al acta de disconformidad A02-7216606, incoada el 21 de junio de 2012, teniendo entrada dicho escrito el 20 de julio de 2012, a las 13:00 horas, en el Registro General de documentos de la Delegación de Madrid.

El día 20 de julio de 2012, notificada al día siguiente, el jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó acuerdo de liquidación, en el que se indicaba que no se habían presentado alegaciones, nuevamente, si bien, sí se valoraban las anteriores alegaciones al acta.

El acuerdo de liquidación confirmó la regularización efectuada en el acta de disconformidad extendida al Grupo fiscal respecto de la deducción por actividad exportadora (DAEX) generada por la entidad dependiente LERNAMARA SA, en relación con la inversión efectuada en la entidad inglesa FGP Topeo Ltd, y ello a pesar de no haberse efectuado una comprobación directa de dicha sociedad dependiente y no haberse extendido la correspondiente diligencia de consolidación Modelo A04.

9.- Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra el acuerdo de liquidación, Ferrovial interpuso reclamación económico-administrativa 5085/2012 ante el TEAC.

El 8 de enero de 2015, el TEAC desestimó la reclamación a través de la resolución recurrida en la instancia.

TERCERO. - La argumentación de la sentencia recurrida

Contra la expresada resolución del TEAC, Ferrovial, S.A. interpuso recurso ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que dictó sentencia por la que se desestimó el recurso, tanto en lo concerniente a los motivos formales [(i) prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (Fundamento de Derecho Tercero) (ii) vulneración del procedimiento legalmente establecido por no contestar a las alegaciones presentadas (previas al acta y a la liquidación) (Fundamento de Derecho Cuarto. a); (iii) vulneración del procedimiento legalmente establecido, al haber dictado la Inspección un acuerdo ordenando completar las actuaciones y, acto seguido, sin cumplir ninguno de los trámites procedimentales establecidos en el artículo 188.4 RGAT, dictar el acuerdo de liquidación (Fundamento de Derecho Cuarto. b) e (iv) indebida regularización de la sociedad dependiente LERNAMARA, S.A. (Fundamento de Derecho Cuarto. c)], como sustantivos [deducción por actividad exportadora (Fundamento de Derecho Quinto)], planteados por la actora.

En particular, sobre la vulneración del trámite de audiencia, por ausencia de resolución expresa y valoración de las alegaciones y pruebas aportadas en el trámite de audiencia previa al acta y en el trámite de alegaciones al acta, la sentencia recurrida rechaza que tales circunstancias puedan sustentar la nulidad pretendida, sobre la base de la siguiente argumentación:

"[...]

19. En este apartado, en el que no existe controversia en cuanto a los hechos, sino sólo diferentes valoraciones de su relevancia, conviene poner de relieve que en ambos momentos del procedimiento el obligado tributario presentó en plazo alegaciones previas a la formalización del acta y previas a la liquidación derivada de dicho acta.

En ambos escritos, se propuso determinadas modificaciones a la propuesta de regularización, en el primer caso, y al acta firmada en disconformidad, en el segundo caso. El primer escrito de alegaciones, previo al acta, no fue tomado en consideración en el acta, pese a que se presentó en plazo, - a través de correos, el último día del plazo para formularlas-, de tal forma que cuando se recibieron ya se había firmado el acta en disconformidad. Así se reconoce explícitamente en la liquidación y en la resolución del TEAC contra la que se dirige este recurso. Ahora bien, aunque el acta no las consideró (porque no se habían presentado, según se expresó la misma) tales alegaciones si fueron valoradas por la liquidación, que las desestimó.

De la misma manera, tras el acta, también en plazo, la entidad recurrente presentó alegaciones reiterando, en esencia, las vertidas previamente, y tampoco fueron tomadas en consideración por la liquidación porque, como había ocurrido en el Caso anterior, se presentaron el último día del plazo, de tal forma que cuando se dictó la liquidación aún no habían tenido entrada en la Administración Tributaria; de este modo, también la liquidación (como antes había hecho el acta) erróneamente manifestó que el obligado no había presentado alegaciones al acta.

20. De estas circunstancias, no controvertidas, deduce la demanda que se ha vulnerado por parte de la Administración Tributaria las normas del procedimiento, que exigen que se ofrezca al obligado tributario, previamente a formalizar el acta, y, después de ésta, previamente a la liquidación, la posibilidad de alegar y probar cuanto a su derecho convenga, causándole con ello indefensión.

21. Como hemos dicho, no se ha discutido que en las dos ocasiones la Administración Tributaria ofreció a Ferrovial la posibilidad, recogida en la norma, de presentar alegaciones y prueba de ellas; tampoco se ha discutido que Ferrovial efectivamente las presentó el último día del plazo, pero en plazo, aunque fuera a través de correo administrativo, como se dice en las actuaciones.

22. El resultado de todo ello es que la Administración Tributaria no quebrantó la norma, porque ofreció a Ferrovial la posibilidad de efectuar las alegaciones; Ferrovial las formuló en plazo, pero no surtieron efecto en el acta, -porque ésta (el acta) entendió que no se habían formulado-, sino en la liquidación, que las estudió, valoró y desestimó, manteniendo en los extremos alegados la propuesta formulada en el acta por el actuario.

23. Así las cosas, no puede aceptarse que se haya producido indefensión de la parte, si la Administración Tributaria, en el acto administrativo tributario genuino, finalizador del procedimiento de inspección, en la liquidación, ha valorado cuanto el obligado tributario ha alegado en defensa de su derecho.

Sólo podría considerarse la existencia de una verdadera indefensión, en sentido material, si las alegaciones posteriores al acta, que tampoco fueron valoradas por la liquidación, que también erró (como antes el acta) al afirmar que no se habían presentado, hubieran tenido un contenido diferente a las alegaciones previas al acta, pero no es el caso: ambas alegaciones son sustancialmente iguales.

24. Todo lo anterior no significa que debemos considerar correcto el actuar de la Administración. Indudablemente no lo fue, porque extendió el acta y la liquidación de manera precipitada y prematura, sin dar



tiempo a tener en su poder las alegaciones. Una elemental cortesía hubiera exigido no precipitarse y atender a las alegaciones formalizadas en plazo, o, al menos, comprobar, si se habían presentado o no. Desde luego la precipitación con que se actuó podría interpretarse como hace la demanda: no se esperó a recibir tales alegaciones porque había dudas sobre la normal duración del procedimiento y se podría correr el riesgo de prescribir el derecho de la Administración a liquidar.

25. En cualquier caso, fuera cual fuera la verdadera motivación, lo cierto es que ese actuar incorrecto no tuvo, a nuestro juicio, la virtualidad anulatoria pretendida por la demanda.

Se desestima este motivo.

[...]"

CUARTO. - Síntesis del escrito de interposición sobre la vulneración del trámite de audiencia y de alegaciones

La recurrente contextualiza las infracciones procedimentales, aludiendo a la extensión de las actuaciones inspectoras indicando que, de haber transcurrido 8 días más, se habría excedido el plazo máximo, con los efectos del artículo 150.6.a) LGT [artículo 150.2.a) LGT en la redacción vigente al tiempo de los hechos del litigio].

Con ello, enfatiza que la Inspección se encontraba "apurada" porque el tiempo señalado como máximo por el legislador y acordado en el caso para finiquitar su tarea "se le iba de las manos", de ahí las prisas en resolver sin comprobar la presentación de alegaciones.

Entender que, aisladamente consideradas, las fallas procedimentales constadas por la sentencia de instancia no causaron indefensión a la recurrente -siendo calificadas de meras irregularidades no invalidantes- evidencian, en opinión de la recurrente, un auténtico fracaso del sistema, convirtiendo en papel mojado el artículo 103.1 CE y su mandato de que la Administración actúe con pleno sometimiento a la Ley y al Derecho.

Alerta de que el discurrir del plazo máximo del procedimiento inspector; las dificultades que acarrea cumplirlo y la amenaza de su agotamiento no justifican que la Administración tributaria realice actuaciones que, aun cuando tengan apariencia de apoyarse en la norma, guardan como designio burlar las determinaciones legales.

Denuncia que la Administración tributaria desatendió por dos veces las alegaciones presentadas en tiempo y forma por Ferrovial.

Primero, las formuladas frente a la propuesta de acta, aprobándose esta sin tomarlas en consideración; y, posteriormente, las alegaciones al acta, previas a la práctica de la liquidación, adoptándose el acto final del procedimiento (la liquidación) sin que la Inspección de los Tributos las leyera ni las valorara.

A su juicio, ese proceder infringe, materialmente, los artículos 99.8 LGT y 96 y 183 del RGAT, que establecen como regla general el trámite de audiencia en los procedimientos tributarios. Aclara que ambos escritos de alegaciones (que acompaña como documentos núm. 1 y 2 del escrito de interposición), tienen un contenido diferente, y que la Sala puede comprobarlo para resolver, al amparo del artículo 93.3 LJCA.

Señala que una de las primeras manifestaciones jurisprudenciales sobre el principio de buena administración se contiene en la sentencia de 13 de diciembre de 2017, rca. 2848/2016, ES:TS:2017:4603, en la que el Tribunal Supremo resolvió con toda rotundidad que, conforme al mismo, el contribuyente que es sometido a un procedimiento inspector no solo tiene derecho a presentar alegaciones, sino a que estas sean tenidas en cuenta.

Afirma que el principio de buena administración no es una fórmula vacía de contenido [sentencias de 18 de diciembre de 2019 (rca. 4442/2018, ES:TS:2019:4115, FD 9º) y 22 de diciembre de 2020 (rca. 5653/2019, ES:TS:2020:4506, FD 3º.2.2)] y reclama la plena efectividad de las garantías y derechos reconocidos al contribuyente legal y constitucionalmente, con los correlativos deberes exigibles a la Administración [sentencias de 19 de febrero de 2019 (rca. 128/2016, ES:TS:2019:579, FD 6º) y 18 de diciembre de 2019 (FD 9º)].

La premisa de la que arranca la sentencia de instancia -las sustanciales diferencias entre el escrito de alegaciones previas al acta y el escrito de alegaciones al acta- para interpretar que, de concurrir, se hubiera producido indefensión, considera la recurrente que se da en este caso y que, por tanto, no resulta menester fijar interpretación al respecto.

Matiza, no obstante, que si la Sala estimara procedente fijar un criterio interpretativo al respecto, sugiere que lo haga en el sentido de que cuando la Administración incumple de forma reiterada su obligación de atender a las alegaciones del interesado, hurtándole la respuesta debida (estimatoria o desestimatoria), no se puede exigir al administrado que, ante tal contumaz incumplimiento, acredite que no sufrió indefensión, trasladándose en



tal caso la carga a la Administración infractora, que deberá justificar que, no obstante su reiteración en la infracción, no causó indefensión al ciudadano afectado, pechando con las consecuencias si no lo hace.

Concluye en que el alcance de la invalidez de la liquidación tributaria aprobada mediando tales infracciones jurídicas debe ser, en su opinión, la nulidad de pleno Derecho.

QUINTO. - Síntesis del escrito de oposición sobre la vulneración del trámite de audiencia y de alegaciones

El abogado del Estado admite que, en ambos casos, las alegaciones se presentaron en plazo, pero la Administración tributaria no tuvo conocimiento de ellas y dictó el acta de disconformidad, y posteriormente la liquidación, cuando ya había transcurrido el plazo para su presentación.

Llama la atención sobre la afirmación de la sentencia recurrida, según la cual ambas alegaciones son sustancialmente iguales y que, aunque la recurrente cuestione esa afirmación, la cuestión sobre la identidad sustancial de las alegaciones es una cuestión de hecho, apreciada por la Sala de instancia, que no es arbitraria, y que no puede revisarse en sede del recurso de casación.

Sostiene que, en el presente caso, la falta de pronunciamiento sobre las alegaciones, si es que pudiera configurarse atendidas las circunstancias, como un defecto del acta y del acuerdo de liquidación, no tendría relevancia ya que, como afirma la Sala de instancia, no se ha producido indefensión, citando al efecto la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2013, rec. 346/2012, ECLI:ES:TS:2013:4284, que expresa lo que sigue:

"TERCERO. - El tercer motivo de casación, en el que se denuncia indefensión por mediar dos fallas procedimentales, adolece de los mismos defectos que el segundo, cuya suerte debe correr. El escrito de interposición del recurso reproduce los argumentos de la demanda sin atender a la respuesta suministrada por la Audiencia Nacional en los fundamentos segundo y tercero de su sentencia. La Sala de instancia explica respecto de la presunta indefensión provocada por haberse elevado a definitiva la liquidación propuesta sin tener a la vista las alegaciones del sujeto pasivo, que, presentadas por correo administrativo, llegaron a poder del órgano decisor después de concluido el plazo para resolver, el demandante no aporta ninguna razón que ponga de manifiesto que, por tal circunstancia, se viera privada de reales posibilidades de contradicción o de aportar datos relevantes que hubieran modificado el sentido de la liquidación (FJ 2º)."

Estima que la doctrina jurisprudencial más reciente del Tribunal Supremo perfila el trámite de audiencia no solo como derecho a formular alegaciones, sino como derecho a que sean examinadas por la Administración. Sin embargo, el abogado del Estado niega que, en el presente caso, concurra un supuesto de incumplimiento reiterado de la toma en consideración de las alegaciones, y también que la actuación inspectora haya vulnerado el principio de buena administración.

Sin otro ánimo que el de mejor defender su posición, afirma que el interesado quiso explotar, agotando los plazos y presentando las alegaciones por correo, los límites del procedimiento, para impedir que la liquidación surtiera todos sus efectos. Y, esa actuación, sin duda legítima, también puede examinarse desde el principio de ejercicio de los derechos conforme a la buena fe, principio que también vincula a los interesados.

La Administración no dictó los actos subsiguientes hasta que había finalizado el plazo de presentación de alegaciones. No se aprecia con ello un comportamiento contrario a la buena fe y que atienda a la eficacia de la actuación administrativa, puesto que estaba cercano el día de finalización del plazo de duración de las actuaciones inspectoras. Sin embargo, el principio de eficacia que, en este caso, se traduce en la voluntad de que el procedimiento inspector sea apto para la regularización de la situación de la recurrente, es también un principio consagrado por el ordenamiento jurídico, que puede configurarse como una manifestación del principio de legalidad y tiene también relevancia constitucional, ya que es expresamente citado en el art. 103.1 CE y sirve al principio de capacidad económica del art. 31.1 CE.

Por todo ello, no concurren a su juicio las circunstancias que permitirían desplazar sobre la Administración la carga de probar que no se ha producido indefensión material al interesado. Y esa conclusión es determinante para confirmar que nos hallamos ante un supuesto de anulabilidad del art. 63.2 LRJPAC (art. 48 LPAC), sin que la recurrente haya acreditado que se le ha producido indefensión material, por lo que estaríamos ante un defecto o vicio formal no invalidante.

Estima que las afirmaciones de la recurrente no se compadecen con los hechos, teniendo en cuenta que el Acta de disconformidad se dictó el 21 de junio de 2012 y la liquidación el 20 de julio de 2012, mientras que el TEAC había cambiado su criterio sobre la amortización del fondo de comercio en una resolución de 26 de junio de 2012, es decir, cuando no había tiempo material para resolver la cuestión en el seno del procedimiento. Hechos estos que eran de sobra conocidos por la recurrente pues incluyó en su escrito de alegaciones una mención a esa resolución del TEAC de 26 de junio de 2012.



En cualquier caso, considera acertados los fundamentos de la Sala de instancia, postulando que no cabe presumir la concurrencia de indefensión material por cuanto desconocía la existencia de las alegaciones al dictar el acta y el posterior acuerdo de liquidación, tomando en consideración en este último las alegaciones contra dicha acta, apreciándose la existencia de identidad sustancial entre las que fueron presentadas.

SEXTO. - Los trámites de audiencia y de alegaciones deben ser efectivos

La finalidad e importancia que reviste la efectividad del trámite de audiencia y alegaciones deriva sin ambages de su propia dimensión constitucional y de su concepción, genuina, de garantía del procedimiento para la defensa de los intereses de los administrados, en este caso, contribuyentes.

La Constitución reconoce en su artículo 105 c), la audiencia del interesado, *cuando proceda*, en el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, remitiendo su garantía y reconocimiento a la ley, idea que, en sí misma evoca una vinculación directa con el derecho de defensa.

De forma explícita, la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 1990, recurso de apelación núm. 44746/1984, ECLI:ES:TS:1990:6463 afirma que "el trámite de audiencia no es de mera solemnidad, ni rito formalista y sí medida práctica al servicio de un concreto objetivo, como es el de posibilitar a los afectados en el expediente el ejercicio de cuantos medios puedan disponer en la defensa de su derecho, quedando así supeditada la nulidad de actuaciones a que su omisión pueda dar lugar a que con ella se haya producido indefensión para la parte".

El auto de Admisión destaca que el trámite de audiencia se configura como aquella fase del procedimiento, en la que se pone de manifiesto al obligado tributario el expediente recopilado hasta el momento, incluyendo el conjunto de las actuaciones realizadas, los elementos de prueba en poder de la Administración y cualesquiera informes emitidos por otros órganos.

Y es que, en efecto, el propósito de dicho trámite no consiste, únicamente, en advertir al obligado tributario de la información que se encuentra a disposición de la Administración, sino que, especialmente, se dirige a oír al administrado mediante la recopilación de sus alegaciones y documentos, siendo tarea esencial del órgano liquidador la de analizarlos, una vez aportados por el interesado.

Así, desde la perspectiva de las *normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios*, el art 96.5 del RGAT recoge nítidamente la vocación de que las alegaciones sean debidamente consideradas toda vez que "[c]oncluido el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, el órgano competente para la tramitación elevará al órgano competente para resolver, previa valoración de las alegaciones que, en su caso, se hayan efectuado, la propuesta de resolución o de liquidación"; asimismo, desde la perspectiva del procedimiento inspector, el apartado 5 del artículo 157 LGT conmina a la Administración a dictar la liquidación que proceda "[r]ecibidas las alegaciones".

En definitiva, tales fórmulas normativas reclaman la debida consideración de las alegaciones formuladas en tiempo y forma, toda vez que no resulta imaginable una decisión administrativa (la liquidación o la propia formulación del acta) que no las contemple o que no proceda a su valoración.

En efecto, como resaltó la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de marzo de 2012, rec. 6335/2008: ECLI:ES:TS:2012:1742 "(e)s verdad que el trámite de audiencia es propio de una Administración dialogante, participativa y respetuosa con los ciudadanos. Pero esas cualidades sólo se producen cuando se cumplen los aspectos formales y materiales que dicho trámite exige. De este modo, el mero hecho de poner en conocimiento de los afectados el expediente no es cumplimiento del trámite de audiencia. Para que este trámite se entienda cumplido se requiere que se produzca "diálogo", "participación" y "respeto". Pero nada de esto hay cuando la Administración no realiza acto alguno, ni siquiera en trámite de recurso, que demuestre que lo alegado ha sido tomado en consideración de alguna manera en la decisión final"

Como se infiere de lo expuesto, una primera conclusión emerge con claridad, la relativa a que cuando la ley prevea los trámites de audiencia y de alegaciones, su efectividad viene exigida sobre la base de la impronta constitucional de su reconocimiento.

En consecuencia, el pleno respeto al trámite de audiencia reclama la valoración oportuna de lo aducido por el interesado, a efectos de aceptarlo o rechazarlo.

En el presente caso, no se discute -la propia sentencia recurrida afirma que no existe controversia en cuanto a los hechos, sino solo diferentes valoraciones de su relevancia- (i) que el obligado tributario presentó en plazo tanto alegaciones previas a la formalización del acta como alegaciones previas a la liquidación derivada de dicha acta; (ii) que, en ambos escritos de alegaciones sugirió modificaciones, frente a la propuesta de regularización en el primer escrito y respecto del acta en el segundo; y (iii) que ninguno de estos escritos de alegaciones fue tenido en consideración en el concreto trámite en el que debieron haberse analizado, pues el



primer escrito de alegaciones lo valoró la Administración a los efectos de la liquidación, pero no fue tenido en consideración antes de suscribir el acta (que era la finalidad a la que respondía dicho escrito de alegaciones) y el segundo escrito de alegaciones nunca se valoró.

Por tanto, discrepamos de la apreciación jurídica contenida en el epígrafe 22 de la sentencia en la medida que considera que la Administración Tributaria "no quebrantó la norma, porque ofreció a Ferrovial la posibilidad de efectuar las alegaciones; Ferrovial las formuló en plazo, pero no surtieron efecto en el acta, -porque ésta (el acta) entendió que no se habían formulado-, sino en la liquidación, que las estudió, valoró y desestimó, manteniendo en los extremos alegados la propuesta formulada en el acta por el actuario."

Ciertamente, en el epígrafe siguiente la sentencia de instancia entra a valorar si hubo o no indefensión, aspecto sobre el que incidiremos más adelante; sin embargo, ya de entrada, los trámites de audiencia y de alegaciones fueron manifiestamente incumplidos -por tanto, se produjo el quebrantamiento de la norma- desde el momento que no resultaron efectivos y ello con independencia de que tales circunstancias hubiesen generado o no indefensión.

SÉPTIMO. - Los efectos del incumplimiento de los tramites de audiencia y alegaciones: una perspectiva general

Es evidente que cualquier incumplimiento de un trámite procedimental, -específicamente, por lo que se refiere al trámite de audiencia y de alegaciones- no tiene por qué comportar automáticamente la nulidad de lo actuado.

Como pone de manifiesto el auto de Admisión, la desatención de las alegaciones formuladas por el obligado tributario en el trámite de audiencia puede generar bien un supuesto de nulidad de pleno derecho, bien de vicio de anulabilidad o incluso una mera irregularidad no invalidante, siendo que la linde entre las distintas consecuencias jurídicas anteriores dependerá, básicamente, de las concretas situaciones fácticas que se produzcan en cada caso concreto.

En este sentido -sigue expresando el auto de Admisión- el Tribunal Constitucional ha señalado "(q)ue una indefensión constitucionalmente relevante no tiene lugar siempre que se vulneren cualesquiera normas procesales, sino sólo cuando con esa vulneración se aparejan consecuencias prácticas consistentes en la privación del derecho de defensa y en un perjuicio real y efectivo de los intereses del afectado por ella" (sic) (STC 48/1986, de 23 de abril; ECLI:ES:TC:1986:48), de lo cual se ha derivado la distinción dentro de la argumentación del Tribunal Supremo entre los sintagmas "indefensión material" e "indefensión formal", sintetizando esta discriminación nuestra sentencia de 28 de marzo de 2008 (recurso 1715/2004:ECLI:ES:TS:2008:1443) al decir: "(n)o nacen de la sola y simple infracción de las normas procedimentales sino cuando la vulneración de las normas procesales llevan consigo la privación del derecho a la defensa, con perjuicio real y efectivo para los intereses afectados, no protegiéndose situaciones de simple indefensión formal, sino aquellos supuestos de indefensión material en los que se haya podido razonablemente causar un perjuicio al recurrente" (sic), argumento que, además, guardaría sintonía con lo dispuesto en el apartado segundo del artículo 48 de la Ley 39/2015, cuando dispone que "No obstante, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados".

También la jurisprudencia del Tribunal Supremo, aun destacando la importancia del trámite de audiencia, en ocasiones ha relativizado los efectos de su preterición, atendiendo tanto a su funcionalidad como a si se ha producido o no indefensión.

Un claro ejemplo es la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 1989 (recurso de apelación núm. 1972/88, ECLI:ES:TS:1989:8927) en la que después de proclamar que el trámite de audiencia "ha sido considerado por la jurisprudencia como "esencial", "esencialísimo", "importantísimo" y hasta "sagrado" como alguna que otra Sentencia se ha atrevido a calificar", matiza, sin embargo, que "ello no debe llevamos al extremo de desnaturalizar su verdadero significado, ni de olvidar la diversidad de su papel, según se le considere como elemento componente del procedimiento -como elemento de su estructura- o se le estime en su visión funcional."

En definitiva, el Tribunal Supremo ha tenido oportunidad de reiterar que, los vicios de forma adquieren relevancia cuando su existencia ha supuesto una disminución efectiva y real de garantías, hasta el punto de que en su sentencia 18 de marzo de 2002, rec. 8653/1995, ECLI:ES:TS:2002:1933, entendió que cuando el vicio o defecto consiste en la omisión del trámite de audiencia, tal omisión debe calificarse como una irregularidad no invalidante, si el no oído dispone de posibilidades de defensa de eficacia equivalente.

Incluso, cabe encontrar supuestos próximos a lo aquí acontecido, por ejemplo, en la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2013, rec. 346/2012, ECLI:ES:TS:2013:4284, -invocada por el abogado del Estado-

que niega la existencia de indefensión por practicar la liquidación sin tener en consideración las alegaciones formuladas por el contribuyente.

En efecto, dicha sentencia avaló el pronunciamiento de instancia, que no observó indefensión pese a que dichas alegaciones no fueron consideradas a los efectos de la liquidación, porque venían a reproducir en su mayoría las efectuadas con carácter previo al acta y porque, además, el contribuyente tampoco trató de subsanar esa eventual situación mediante la interposición del recurso de reposición que cabe frente a la liquidación.

Sin embargo, sin perjuicio de lo que expresaremos en el siguiente Fundamento de Derecho, conviene apuntar ahora que dicha doctrina surge en un escenario que dista de la gravedad de las infracciones cometidas en el asunto que nos ocupa en el que, como se infiere de todo lo expuesto, la Administración desconoció en dos ocasiones las alegaciones de la entidad contribuyente en unas circunstancias difícilmente justificables.

Pero es que, a mayor abundamiento, proyectar sobre el contribuyente el descargo que para la Administración comporta la referida sentencia de 22 de julio de 2013, rec. 346/2012, ECLI:ES:TS:2013:4284 -insistimos, más allá de las circunstancias concurrentes en aquel caso-, sintoniza mal, por un lado, con la relevancia de la garantía constitucional del trámite de audiencia, como manifestación vital del derecho al procedimiento administrativo debido y, por otro lado, con los desarrollos alcanzados en la jurisprudencia del principio de buena administración.

Por tanto, haciendo abstracción de las circunstancias que contextualizan cada caso, difícilmente cabe asumir la posibilidad de que, con carácter general, la omisión de los trámites de audiencia pueda resultar inocua, incluso, aun en la tesitura de una posterior valoración de las alegaciones, con ocasión de otro trámite diferente.

Un contrapunto a este pronunciamiento del año 2013 -que acabamos de citar-, lo constituye nuestra sentencia 1959/2017 de 13 de diciembre, rca.2848/2016, ECLI:ES:TS:2017:4603, que aborda un supuesto -ciertamente, particular- en el que la Administración, tras un primer acuerdo de liquidación sin tener en cuenta las alegaciones del contribuyente y que habían sido presentadas por correo en tiempo y forma, procedió a dictar un segundo acto de liquidación, dando contestación a tales alegaciones, con la consecuencia de que excedió el plazo de duración del procedimiento inspector.

En su recurso de casación contra la sentencia de instancia, el abogado del Estado adujo, entre otros razonamientos, que, si la Inspección hubiera guardado silencio al detectar las alegaciones del contribuyente, este se habría visto abocado a deducir el recurso correspondiente contra la (única) liquidación, siendo así que, en tal supuesto, no se habría producido la superación del plazo de duración del procedimiento inspector.

Sin embargo, la Sala Tercera del Tribunal Supremo rechazó tal planteamiento, incidiendo en el carácter esencial del trámite de audiencia y en la necesidad de que las alegaciones sean adecuadamente valoradas por la Administración Tributaria:

"A pesar del encomiable esfuerzo argumentativo del Abogado del Estado en la defensa de este motivo, varias razones impiden su acogimiento:

1. El ordenamiento jurídico tributario otorga al sometido a inspección no solo el derecho a efectuar alegaciones al acta de disconformidad, sino el derecho a que esas alegaciones sean tenidas en cuenta -sea para acogerlas, sea para rechazarlas- en la liquidación tributaria correspondiente.
2. Esa liquidación constituye el acto resolutorio por el que la Inspección realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria (artículo 101.2 de la Ley General Tributaria).
3. Para que esa resolución sea completa y responda eficazmente al deber de la Administración de ajustarse al ordenamiento es menester que cuente con todos los elementos necesarios para su adopción; y entre esos elementos esenciales está, sin duda, la opinión del interesado en el procedimiento sobre las vicisitudes del mismo y sobre la resolución que, a su juicio, será la que resulte conforme a Derecho.
4. De aceptarse la tesis del recurrente en casación (según la cual solo hay en nuestro caso una liquidación y ésta es la que se dictó sin tener en cuenta las alegaciones en plazo del contribuyente) estaríamos convirtiendo a ese trámite -esencial, como vimos- en algo puramente superfluo, prescindible, inane a los efectos del procedimiento. Y eso no es, a nuestro juicio, lo que ha querido el legislador al afirmar en el artículo 157.5 de la aquí aplicable Ley General Tributaria de 2003 que " recibidas las alegaciones, el órgano competente dictará la liquidación que proceda, que será notificada al interesado ".
5. Es cierto que podría suceder lo que apuntamos más arriba (la Administración da la callada por respuesta y consigue que el acuerdo final sea el primero, dictado en plazo), pero ello no debe llevarnos a la creencia de que



la actuación contraria (dictar un segundo acuerdo a tenor de los alegaciones) sea especialmente meritoria o encomiable: es, simplemente, la única que se atempera debidamente al deber de la Administración de servir con objetividad y buena fe a los intereses generales y ajustarse a la ley y al derecho en su toma de decisiones. En otras palabras, si la Administración -conociéndolas- omite toda referencia a las alegaciones del contribuyente y lo hace, además, para evitar el transcurso de un plazo del procedimiento estaría quebrantando la buena fe que debe presidir las relaciones con los administrados, especialmente en aquellos supuestos en los que puede producirse efectos gravosos para éstos.

[...]

En definitiva, el hecho de que se dictase un primer acuerdo de liquidación sin tener en cuenta las alegaciones del contribuyente no convierte al segundo (que corrige esa omisión) en inexistente o ajeno al procedimiento inspector. Cualquiera que sea la calificación jurídica que otorguemos a la resolución de 25 de marzo de 2010, es lo cierto que ésta es la finalizadora del procedimiento de inspección, la que lo resuelve, la que abre al interesado la vía impugnatoria correspondiente y la que, en fin, determina el dies ad quem del cómputo del plazo de duración de las actuaciones de comprobación."

Y es que, el trámite de audiencia procede en el ámbito de los procedimientos tributarios -recordemos la expresión del art 105 c) CE, *cuando proceda*- porque se encuentra plenamente garantizado por la ley y se erige, incluso, en la base de auténticos derechos de los obligados tributarios, al reconocer el artículo 34.1 LGT, *el derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución* (letra l); o *el derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley* (letra m).

En particular, la garantía constitucional del trámite de audiencia se materializa, por lo que se refiere a las actuaciones inspectoras, en el citado artículo 157 LGT, precepto referido a las actas de disconformidad, que establece un *trámite de audiencia* al interesado con carácter previo a la firma del acta de disconformidad (apartado 1) y otro diferente desde que se haya extendido el acta o desde su notificación *para formular alegaciones* ante el órgano competente para liquidar (apartado 3).

Son dos, por tanto, las posibilidades de alegaciones reconocidas al contribuyente; dos, en consecuencia, los derechos de este que se concretan, cada uno, en un momento determinado; y, en fin, dos pueden ser también las consecuencias en caso de su preterición.

OCTAVO. - Los efectos del incumplimiento de los tramites de audiencia y alegaciones: la perspectiva del caso concreto

Llegado el momento de proyectar sobre las circunstancias acaecidas lo expresado en los Fundamentos del Derecho anteriores, entendemos que no resulta posible asumir la trascendencia que la Sala de instancia dispensa a la circunstancia de que las alegaciones previas al acta fueran -según apreciación de la sentencia- *sustancialmente iguales* a las alegaciones previas a la liquidación y que se valoraran (y rechazaran) en la liquidación.

Porque más allá de que tales alegaciones pudieran presentar esa igualdad sustancial -lo que, sin entrar a valorar minuciosamente su contenido, parece desmentir el simple dato de que el documento que contiene las alegaciones previas al acta sea de 28 páginas y el de las alegaciones, tras el acta, previas a la liquidación, duplique esa extensión (59 páginas) y, adicionalmente, la circunstancia de que estas últimas denuncian ya que la Administración no valoró las primeras alegaciones y la documentación adjunta a la misma- estimamos que los eventuales efectos de la omisión de dicha garantía procedimental no pueden eludirse por el hecho de que las primeras alegaciones fueran tenidas en cuenta en la liquidación, pues solo se dirigían a sugerir modificaciones con relación al acta (no a la liquidación), siendo en el acta donde tuvieron que ser analizadas y valoradas.

La tesis de la Administración, avalada en este punto por la sentencia de instancia, viene a relativizar, en definitiva, el diferente régimen jurídico de las actas en disconformidad y de las firmadas en conformidad, escenario este último en el que la liquidación tributaria puede entenderse producida y notificada de acuerdo con la propuesta formulada en el acta en los términos establecidos en el artículo 156 LGT, apartado 3.

Por tanto, no es baladí que existan dos hitos procedimentales diferentes e inmutables en los supuestos de disconformidad: por un lado, el acta (frente a la que la ley reconoce un derecho de audiencia) y, por otro lado, la liquidación (frente a la que la ley reconoce otro trámite distinto de alegaciones), cuya funcionalidad, tal y como se infiere de lo expuesto, es diferente.

Se acentúa así, la relevancia del trámite de audiencia cuya preterición no puede parangonarse con una mera formalidad subsanable pues, como ilustran las circunstancias concurrentes en este asunto, su observancia



quedaría a la simple disposición y voluntad de la Administración, por ejemplo, según concurriera o no riesgo de que se produjera la prescripción del derecho ante un eventual transcurso del plazo máximo para notificar la liquidación.

Como hemos puesto de manifiesto con anterioridad, nadie cuestiona que la contribuyente presentara en plazo sus dos alegaciones y, pese a ello, ninguno de tales escritos fue tenido en consideración en el momento oportuno.

En efecto, la Administración no valoró ninguno de estos escritos de alegaciones en el concreto trámite en el que debió haberlos considerado pues, únicamente, el primer escrito de alegaciones se analizó a los efectos de la liquidación, pero no fue tenido en cuenta antes de suscribir el acta (que era la finalidad a la que respondía dicho escrito de alegaciones).

En esta tesitura, decantar las correspondientes conclusiones que pudieran derivarse del escenario esbozado reclama, en primer lugar, considerar de forma irrenunciable la finalidad de la efectividad del trámite de audiencia, que se concibe como una garantía para la defensa de los intereses del contribuyente y que se proyecta sobre el conjunto del procedimiento y de la decisión que pone término al mismo; y, en segundo lugar, enfocar esa garantía desde el prisma del principio de buena administración.

Pues bien, a partir de lo expuesto, no cabe sino concluir que, en el presente caso, la inefectividad del trámite de audiencia y alegaciones determina la necesidad de revocar la sentencia recurrida en casación y proceder a declarar la nulidad de los actos administrativos impugnados ante la instancia, de acuerdo con las siguientes consideraciones:

1.- Repárese en la circunstancia de que la Administración incurre dos veces en la aludida precipitación, esto es, obvia en dos ocasiones la circunstancia de que podrían haberse presentado alegaciones por correo postal el último día del plazo.

Así, el primer escrito de alegaciones fue depositado en correos el 20 de junio de 2012 -último día del plazo del que disponía la contribuyente-, procediendo la Administración a incoar el acta A02- 72106606, al día siguiente, esto es, el 21 de junio de 2012, sin atender a la posibilidad de que dichas alegaciones pudieran llegar en breve, como así efectivamente aconteció, al recibirlas la Administración al día siguiente, eso es, el 22 de junio de 2012.

En nuestra opinión, este proceder se sitúa en un plano diametralmente opuesto a los estándares de una actuación diligente.

2.- La ley no establece la necesidad de esperar un tiempo prudencial para comprobar si el contribuyente había presentado o no alegaciones por correo postal; sin embargo, como veremos, lo impone la lógica y el principio de buena administración -sobre ello, volveremos más adelante- pues, el propio TEAC (en la resolución impugnada en instancia) reconoce que resulta materialmente imposible que las alegaciones así presentadas se reciban el mismo día por la Administración destinataria.

No nos corresponde señalar, con carácter general, cuál debería ser el tiempo prudencial que, a estos efectos, habría de considerarse por la Administración. Evidentemente, dependerá de las circunstancias de cada caso; ahora bien, precisamente, con relación al que ahora nos ocupa, cabe constatar que, únicamente de haber esperado la Administración un día más a levantar el acta -en lugar de hacerlo al día siguiente (21 de junio de 2012) del último día del plazo otorgado al contribuyente para presentar las alegaciones (20 de junio de 2012)-, hubiera tenido ya la oportunidad de analizar dichas alegaciones, dado que se recibieron el 22 de junio de 2012.

3.- Y, como decimos, lo más grave es que la Administración -podríamos expresarlo gráficamente- tropieza dos veces en la misma piedra sin aprender de la experiencia vivida con relación a las alegaciones previas al acta.

En efecto, ya ubicados en el momento de emitir la liquidación, nuevamente su precipitada actuación le impidió valorar las segundas de las alegaciones, esto es, las previas a la liquidación. En otras palabras, en lugar de reparar en la eventualidad de que, sobre la base de lo experimentado con las alegaciones previas al acta, las otras alegaciones, es decir, las previas a la liquidación, pudieran haberse presentado del mismo modo -esto es, por correo postal y el último día del plazo, como también así acaeció- emitió la liquidación tributaria el 20 de julio de 2012, siendo que las alegaciones habían sido presentadas también por correo el 17 de julio de 2012.

En esta ocasión, ciertamente la Administración esperó un plazo de tiempo más dilatado (3 días), sin embargo, como se infiere del auto de Admisión y del propio contenido de la resolución del TEAC recurrida en la instancia, estas segundas alegaciones tuvieron entrada en el Registro general de documentos de la Delegación Especial de Madrid el mismo 20 de julio de 2012 (a las 13 horas), lo que significa que, más allá de la hora concreta en el que entrara dicho escrito o se dictara el acuerdo de liquidación, la Administración tenía en su poder tales alegaciones en la misma fecha en que emitió la liquidación.



Por tanto, una mera consulta al referido registro administrativo le hubiera permitido constatar que las alegaciones previas a la liquidación habían sido recibidas el mismo día en que se emitió la liquidación.

4.- Desde esta perspectiva no cabe compartir la argumentación contenida en la resolución del TEAC, cuando expresa lo siguiente:

Por tanto, la inspección ha actuado en todo momento siguiendo el procedimiento legalmente establecido, preservándose el derecho a la defensa del obligado tributario, debiéndose tener en cuenta que la interesada presentó su escrito en Correos y el último día del plazo para presentarlo, *siendo materialmente imposible que las alegaciones tuvieran entrada ese mismo día en el órgano inspector.*"

[...]

El acto administrativo de liquidación se dictó y notificó una vez transcurrido el plazo de alegaciones sin tener constancia de su presentación y respetando el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras que finalizaba el 29-07-2012, presentando la interesada su escrito, como hemos señalado antes, en correos y el último día del plazo para presentarlo (17 de julio), teniendo entrada las alegaciones en la Delegación Especial de la AEAT de Madrid el 20-07-2012 a las 13 horas, es decir, como se ha indicado, una vez finalizado el plazo de alegaciones y el mismo día que la DCGC dicta el acuerdo de liquidación.

Debe concluirse que la actuación inspectora fue conforme a derecho y diligente, siendo plenamente válido y eficaz el acuerdo de liquidación dictado en 20 de julio de 2012.

En cuanto a la vulneración del trámite de audiencia previo a la firma del acta lo primero que debemos señalar es que no se ha producido omisión del mismo y la valoración de las alegaciones y pruebas aportadas se han efectuado en el acuerdo de liquidación debido a que las mismas se presentaron en correos y tuvieron entrada en el registro general de documentos de la DCGC un día después de la firma de las actas por lo que ninguna indefensión se ha causado a la reclamante."

Un razonamiento como el que se acaba de transcribir priva al contribuyente de su derecho a que tales alegaciones sean valoradas por la Administración en los casos en que las presente por correo postal el último día de plazo.

A mayor abundamiento, en este supuesto particular, si el plazo máximo para notificar la liquidación vencía el día 29 de julio (como recoge la propia resolución del TEAC), existía margen para tener en consideración dichas alegaciones pues -insistimos-, estaban ya a disposición de la Administración el 20 de julio de 2012.

Pero, con independencia de lo anterior, la Administración estaba obligada a valorar ambos escritos de alegaciones del contribuyente, incluso, aunque ello hubiera determinado que la notificación de la liquidación se produjera excedido el plazo máximo establecido. Dicha circunstancia, determinante del riesgo de prescripción, en modo alguno puede operar contra el contribuyente.

5.- En el presente caso -reiteramos, una vez más-, no se discute que la entidad recurrente presentara las alegaciones el último día del plazo a través de correo postal.

Tal actuar del contribuyente en modo alguno es reprochable pese a que el abogado del Estado parezca empañarlo al hacer referencia a que resulta exigible de los contribuyentes una actuación conforme al principio de buena fe.

En opinión de esta Sala Tercera, ese discurso resulta improcedente sin que, además, la sentencia cuestione la presentación temporánea de ambos escritos de alegaciones al reconocer, precisamente, que las alegaciones se presentaron dentro de plazo.

Al fin y al cabo, más allá de la mera pauta instrumental que comporta el establecimiento de plazos en cualquier procedimiento, el reconocimiento al máximo nivel normativo del "procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos" - art 105.c) CE - supone que los plazos se presenten como expresión real y tangible de la garantía de los derechos de los ciudadanos (sentencia del Tribunal Supremo 1280/2019, de 30 de septiembre, rca, 6276/2017, ECLI:ES:TS:2019:3037).

Por tanto, en este escenario ninguna duda cabe deslizar sobre la actuación del contribuyente por el hecho de que presentara sus alegaciones el último día del plazo por correo, pues el ordenamiento jurídico le habilitaba a ello - art. 38.4.c) de la entonces vigente Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, "BOE" núm. 285, de 27 de noviembre, ("LRJAPyPAC"), sin que, en aquel momento rigiera la obligación de relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas, como acontece en la actualidad en los casos previstos en el art 14.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, "BOE" núm. 236, de 2 de octubre, ("LPACAP").



Da la impresión de que la Administración está sugiriendo que, para que tales alegaciones puedan ser valoradas sin exceder el plazo legalmente establecido, sería reclamable una cierta anticipación por parte del contribuyente o, peor aún, la renuncia a parte del plazo legalmente establecido o, en fin, de acudir a la presentación postal, a haber "avisado" a la Administración sobre el depósito por correo de sus alegaciones.

En efecto, la Administración parece escudarse en que no le dio tiempo a valorar las alegaciones de la recurrente porque las presentó en el último día del plazo concedido, existiendo el riesgo -esto no es una conjetura, sino que es una circunstancia expresamente proclamada por la sentencia recurrida- de prescripción del derecho a liquidar.

Así, el TEAC parece imputar cierta responsabilidad a la recurrente, cuando llama la atención sobre la circunstancia "que la interesada presentó su escrito en Correos y el último día del plazo para presentarlo, siendo materialmente imposible que las alegaciones tuvieran entrada ese mismo día en el órgano inspector", pretendiendo explicar, más adelante, que la valoración de las alegaciones y pruebas aportadas (se está refiriendo a las alegaciones y pruebas previas al acta) no se pudo efectuar en su momento sino, posteriormente, en el acuerdo de liquidación "debido a que las mismas se presentaron en correos y tuvieron entrada en el registro general de documentos de la DCGC un día después de la firma de las actas."

6.- En este sentido, tampoco cabe aceptar la argumentación de la sentencia recurrida que, tras reconocer que Ferrovial formuló en plazo sus alegaciones y que "indudablemente [...] no cabe considerar correcto el actuar de la Administración porque extendió el acta y la liquidación de manera precipitada y prematura, sin dar tiempo a tener en su poder las alegaciones", entiende que "[u]na elemental cortesía hubiera exigido no precipitarse y atender a las alegaciones formalizadas en plazo, o, al menos, comprobar, si se habían presentado o no. Desde luego la precipitación con que se actuó podría interpretarse como hace la demanda: no se esperó a recibir tales alegaciones porque había dudas sobre la normal duración del procedimiento y se podría correr el riesgo de prescribir el derecho de la Administración a liquidar."

Evidentemente, no es un tema de cortesía sino de estricto cumplimiento de la legalidad; una legalidad que no admite reproches frente al contribuyente que ejerce su derecho a presentar por correo sus alegaciones el último día del plazo; una legalidad que, en consecuencia, contempla que la Administración las reciba por dicho conducto, de manera que, por exigencias del derecho al procedimiento administrativo debido y del principio de buena administración, la Administración está obligada a prever, -precisamente como apuntó el TEAC en su resolución- que resulta materialmente imposible que los escritos de los contribuyentes así presentados lleguen a la Administración el mismo día.

7.- Desde esta perspectiva, el principio de buena administración aborrece clamorosamente un proceder como el que muestra el asunto enjuiciado, pues la efectividad de dicho principio comporta una indudable carga obligacional para los órganos administrativos a los que se les impone la necesidad de someterse a las más exquisitas exigencias legales en sus decisiones, también en las de procedimiento (sentencia de 3 de diciembre de 2020, rca. 8332/2019: ECLI:ES:TS:2020:4161).

Dado el contexto que rodea este asunto, el principio de buena administración, como pauta interpretativa irrenunciable del derecho al proceso debido, tiene una proyección evidente.

En efecto, no cabe afirmar que la Administración eludiese norma jurídica alguna por no esperar, constatar o comprobar la presentación por correo de las alegaciones. Como hemos dicho, la ley no le obliga a ello; sin embargo, el contexto de esa regularidad procedimental también le impone un comportamiento conductual acorde con los principios constitucionales y con la propia lógica del procedimiento administrativo. En alguna ocasión hemos apuntado -así, en sentencia 430/2020 de 18 de mayo de 2020, rca. 6850/2018, ECLI:ES:TS:2020:966- que la mera observancia estricta de procedimientos y trámites no es suficiente para evitar eventuales disfunciones derivadas de la actuación administrativa o consecuencias absurdas o irracionales.

Pues bien, es evidente que dictar un acto al día siguiente de terminar el plazo para presentar las correspondientes alegaciones, comporta la posibilidad de cercenar de raíz la efectividad del trámite cuando, como aquí ha ocurrido, dichas alegaciones se presentaron por correo postal siendo materialmente imposible que entrasen en las dependencias de la Administración Tributaria el mismo día en que se presentaron. Tampoco tiene justificación que la Administración emitiera la liquidación sin valorar las alegaciones del recurrente cuando, conforme se ha expuesto, en la misma fecha se habían recibido en el registro administrativo.

Teniendo en consideración el conjunto de las circunstancias descritas, las graves omisiones procedimentales consistentes en no valorar -en el ámbito en el que debieron considerarse- tanto las alegaciones previas al acta como las alegaciones previas a la liquidación, determina la nulidad en las actuaciones tributarias impugnadas



en instancia al privar al contribuyente, de forma manifiesta, de la posibilidad de un ejercicio efectivo de su derecho a la defensa.

8.- Advertíamos anteriormente que la existencia o no de una indefensión real y efectiva es indiciaria de la necesidad de proclamar la nulidad de las actuaciones.

En el supuesto enjuiciado, tan evidentes omisiones provocan un efecto sistémico que llega a alcanzar el acto mismo de la liquidación tributaria. En efecto, la no observancia de los derechos del contribuyente comporta, en este caso, una manifiesta infracción del derecho al procedimiento administrativo debido, al invalidar la funcionalidad de unos trámites que materializan derechos básicos de aquél.

En suma, hasta en dos ocasiones la Administración ni siquiera consideró la posibilidad de que sus eventuales alegaciones se hubiesen presentado por correo, no constando diligencia ni comprobación alguna -ni siquiera razonamientos o explicaciones al respecto- sobre su recepción en las siguientes horas o días al vencimiento del plazo establecido para su presentación.

Desde una perspectiva formal, hemos visto que la no consideración de las alegaciones de la entidad contribuyente presenta en este caso una especial gravedad, dado que las segundas alegaciones obraban ya en poder de la Administración el mismo día en que emitió la liquidación y, además, en dicho momento la Administración era perfectamente consciente de que se había producido ya un decalaje temporal en la recepción de las primeras alegaciones.

Desde el punto de vista material, se observa también que la preterición del trámite de audiencia y alegaciones supera la mera dimensión formal, por cuanto, atendidas las circunstancias concurrentes, en modo alguno cabe descartar la existencia de una indefensión real y efectiva para la entidad contribuyente pues, pese a presentar en plazo sus alegaciones, tanto las previas al acta como las previas a la liquidación, su posición, esto es, su argumentación y, en definitiva, su defensa, ni siquiera fue tenida en consideración por la Administración, ante la precipitación con la que actuó, como evidencia la propia sentencia recurrida.

9.- Avanzando más, además de no ser posible excluir la posibilidad de la indefensión, ciertamente, por las razones concurrentes cabe presumir que se ha producido la misma ante la ya constatada invalidez funcional de los trámites de alegaciones y audiencia, provocada por la propia Administración. De esta manera, la Administración Tributaria no puede invocar su propia torpeza, premisa positivada en el artículo 115.3 de la Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo ("Los vicios y defectos que hagan anulable un acto no podrán ser alegados por quienes los hubieren causado") para, a continuación, exigir del contribuyente que demuestre la indefensión.

Y si tales trámites, repetidamente desconocidos por parte de la Administración, persiguen afianzar la posición del contribuyente que se encuentra sometido a un procedimiento de inspección, la consecuencia que se deriva es la de que no cabe reclamar de ese contribuyente que acredite que no sufrió indefensión siendo la Administración infractora la que debería haber justificado que, esa reiteración de graves incumplimientos no generó indefensión al interesado.

10.- Recapitulando, estamos ante la constatación de un verdadero desprecio al trámite procedimental, una abrogación funcional del procedimiento y, por extensión, del derecho al procedimiento administrativo debido, que ha generado una indefensión real en la parte recurrente, constitutiva de un supuesto de nulidad de pleno derecho, a tenor del art. 217.1.e) LGT.

NOVENO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, daremos respuesta a la segunda de las cuestiones de interés casacional, explicitadas en la parte dispositiva del auto de Admisión, declarando lo siguiente:

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

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

La sentencia impugnada resulta contraria a esa doctrina y, en consecuencia, debe ser casada y anulada.



Asimismo, conforme a todo lo anteriormente expuesto, debemos estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 176/2015, interpuesto por la representación procesal de FERROVIAL, S.A contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 8 de enero de 2015 desestimatoria de la reclamación económico-administrativa núm. 5085/2012, resolución que anulamos, así como las resoluciones de las que trae causa, en particular, el acuerdo de liquidación de 20 de julio de 2012 de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006.

DECIMO. - Costas.

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. En cuanto a las costas de la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

- 1.- Declarar la doctrina del presente recurso, expresada al Fundamento de Derecho Noveno de esta sentencia.
- 2.- Estimar el recurso de casación 3720/2019 interpuesto por la representación procesal de sociedad FERROVIAL, S.A., contra la sentencia dictada el 25 de febrero de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 176/2015, sentencia que se casa y anula.
- 3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 176/2015, interpuesto por la representación procesal de FERROVIAL, S.A contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de enero de 2015, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa núm. 5085/2012, resolución que anulamos, así como las resoluciones de las que trae causa, en particular, el acuerdo de liquidación de 20 de julio de 2012 de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006.
- 4.- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación ni sobre las de la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.



Roj: **STS 184/2023 - ECLI:ES:TS:2023:184**

Id Cendoj: **28079130022023100015**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **23/01/2023**

Nº de Recurso: **1381/2021**

Nº de Resolución: **75/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Castilla y León, 29-8-2019,**
STSJ CL 4168/2020,
ATS 12705/2021,
STS 184/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 75/2023

Fecha de sentencia: 23/01/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1381/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 17/01/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD SEC.2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 1381/2021

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 75/2023

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 23 de enero de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **1381/2021**, interpuesto por la procuradora doña María Ángeles Gáldiz de la Plaza, en representación de la mercantil **CALLE SECTOR 2, S.L.**, contra la sentencia dictada el 3 de diciembre de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Valladolid, en el recurso 1078/2019.

Han comparecido como partes recurridas la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado, y la **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA Y LEÓN**, representada por el Letrado de su servicio jurídico.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 3 de diciembre de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Valladolid, que desestimó el recurso núm. 1078/2019, interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León de 29 de agosto de 2019, que desestimó la reclamación económico-administrativa formulada contra el acto de liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: Que, rechazando la inadmisión del recurso que ha sido alegada, debemos **desestimar y desestimamos** el presente recurso contencioso-administrativo número 1078/2019 interpuesto por la representación de la entidad mercantil Calle Sector 2, S.L., con imposición de las costas a la parte demandante".

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La procuradora doña María Ángeles Gáldiz de la Plaza, en representación de la entidad CALLE SECTOR 2, S.L., asistida por el letrado don Ramón Polvorosa Mies, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica:

(i) Como norma infringida el artículo 108.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

(ii) Como jurisprudencia del Tribunal Supremo vulnerada la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018 (casación número 4202/2017; ECLI:ES:TS:2018:2186).

2. La Sala de instancia, por auto de 15 de febrero de 2021, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, la representación procesal de la mercantil CALLE SECTOR 2, S.L., como recurrente, y la Administración General del Estado y el Letrado de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, como recurridas, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 6 de octubre de 2021, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar si la Administración debe motivar en la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de valores las razones que justifican su realización y, en particular, la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el



valor real o, por el contrario, está facultada para iniciar una comprobación en todo caso cuando se trate de tributos cuya base imponible esté constituida por el valor real del bien.

3. Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 108.4 y 134 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y 46 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE de 20 de octubre) ["TRLITP y AJD"], sin perjuicio de que la sentencia que resuelva este recurso haya de extenderse a otras, si así lo exigiere el debate finalmente trabado."

2. La procuradora doña María Ángeles Gáldiz de la Plaza, en representación de la mercantil CALLE SECTOR 2, S.L., interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 22 de noviembre de 2021, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Aduce la recurrente que el acto administrativo por el que la Administración decide iniciar una comprobación de valor debe ser motivado, debiendo dirigirse el contenido de la motivación a discutir la presunción de veracidad de valor declarado en la autoliquidación del tributo, que se presume cierto salvo prueba en contrario (artículo 108.4 LGT). Esta exigencia de motivación supone una carga para la Administración que es quien debe probar, aunque sea mínimamente, el riesgo de fraude fiscal.

Afirma que, sea cual sea el procedimiento de comprobación elegido de los previstos en el artículo 57 LGT, el principio de interdicción de la arbitrariedad implica que la Administración debe motivar, aunque sea sucintamente, su decisión de iniciar un procedimiento de comprobación de valores por entender que el valor declarado puede ser inferior al valor real, pues *"de lo contrario nos encontramos con el automatismo de comprobar un valor acordado entre las partes sin que el afectado conozca los motivos de por qué la Administración presume que hay un fraude o una simulación en la declaración del precio e inicia sin más un procedimiento de comprobación de valor"*.

Añade que *"En el concreto caso de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, la Administración utiliza el dictamen de peritos como medio de comprobación de valor (Artículo 57.1.e) LGT). Aunque en teoría este medio permite una singularización o individualización de la valoración del bien concreto tasado, en la práctica se ha convertido en una valoración mecánica y repetitiva por la utilización de unos baremos, coeficientes y supuestos estudios de mercado que en nuestra opinión no reflejan el valor real entendiendo por tal el que habrían acordado partes independientes en condiciones normales de mercado"*.

Concluye que *"en nuestro caso concreto todas las circunstancias refuerzan la presunción de veracidad del valor declarado en la autoliquidación, por lo que para romper la fuerza de esta presunción es necesario que antes de iniciar la comprobación de valores la Administración razone los motivos por los que sospecha que el valor declarado es inferior al valor real. Y habiendo iniciado el procedimiento de comprobación de valores sin motivar ni argumentar por qué sospecha que el valor declarado no es el valor real, el recurso contencioso administrativo debe estimarse, anulando el acto impugnado y la liquidación de que trae causa"*.

Termina solicitando a la Sala:

"[...] se case la sentencia recurrida y se fije jurisprudencia estableciendo que la Administración debe motivar en la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de valores las razones que justifican su realización y, en particular, la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real.

Otrosí SUPLICA que aplicando el criterio jurisprudencial al caso concreto se acuerde la estimación del recurso contencioso administrativo fallando la anulación de la Resolución del TEAR recurrida y por ello la anulación de la liquidación de que trae causa.

Otrosí SUPLICA con imposición en costas a la Administración tanto en la instancia como en la casación".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

1. El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición en fecha 17 de enero de 2022, en el que, tras hacer una sucinta referencia a los hechos que han dado lugar al recurso, aduce que hay dos razones básicas, una formal y otra material, para no hacer extensiva la doctrina recogida en la sentencia de esta Sala de 23 de mayo de 2018, c 4202/2017, a todos los medios de comprobación y en especial al medio de comprobación del dictamen de peritos de la Administración del artículo 57.1. e) LGT/2003, especialmente idóneo, como ha reconocido esta Sala, para determinar el valor real de un bien.



Alega que "En primer lugar, dice esa Sala, creando "ex novo" un trámite nuevo en la comprobación de valores de los bienes como instrumento para determinar el valor real de los bienes transmitidos, la Administración tiene que justificar, antes de comprobar, que hay algo que merezca ser comprobado. El Auto de admisión es más preciso al respecto cuando se cuestiona si la Administración " *debe motivar en la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de valores las razones que justifican su realización (...)*", reconduciendo, de forma correcta, la necesidad, en su caso, de esa justificación a la "comunicación de inicio del procedimiento de comprobación de valores". Refiere que el artículo 134.1, segundo párrafo, de la LGT/2003, dispone que " *el procedimiento se podrá iniciar mediante una comunicación de la Administración actuante o, cuando se cuente con datos suficiente, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración a las que se refiere el apartado 3 de este artículo*", propuesta de valoración que, conforme al citado apartado, será debidamente motivada, con expresión no solo de los medios sino también de los criterios empleados.

Considera que " *Si bien podemos admitir, en los casos en que el procedimiento se inicie con una "comunicación", que esta incluya -ex ante- las razones que justifican la realización de un procedimiento de comprobación de valores y en especial, como dice el auto, la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real, aunque ello suponga adelantar, en el caso de que se vaya a utilizar el medio de comprobación del artículo 57.1.e), LGT/2003 (dictamen de peritos de la Administración), las razones técnicas que, para ese perito, determinan la falta de concordancia entre el valor declarado y el valor real, sin que ello suponga una garantía adicional para el obligado, sin embargo " la necesidad de esa justificación se diluye totalmente en los casos en los que el procedimiento, por disponer la Administración de los datos suficientes, se inicia, - como aquí - directamente con la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración que, obligadamente, - ex artículo 134.3 LGT/2003 - debe estar motivada, con expresión de los medios y criterios empleados"*.

Añade que si " *como en este caso ha ocurrido, la propuesta de valoración, seguida de la de liquidación, que inicia el procedimiento está motivada con expresión del medio utilizado y de los criterios empleados, no acertamos a comprender y más en el caso de que el medio de comprobación utilizado sea el dictamen del perito de la Administración del artículo 57.1.e) LGT/2003 , qué puede aportar o añadir una comunicación previa antes de realizar materialmente la tarea de valoración administrativa señalando que el valor declarado por el interesado, de acuerdo con la opinión de ese perito, no se ajusta al valor real del bien objeto de la transmisión, ya que, la propia propuesta de valoración, acompañada de ese dictamen pericial, con la que se inicia el procedimiento, - no lo olvidemos - aporta ya las razones y criterios para justificar la necesidad de la comprobación y que, en definitiva, el precio satisfecho no se corresponde con el valor real del bien, propuesta que, por supuesto, puede contradecirse en las correspondientes alegaciones formuladas por el obligado en el trámite oportuno y, una vez dictado el oportuno acto de regularización, ser objeto del oportuno recurso o reclamación o promoverse contra ella, si interesa, tasación pericial contradictoria"*.

Además, afirma que, desde un punto de vista sustantivo, la respuesta a la cuestión de interés casacional va a depender del medio de comprobación utilizado, pues " *no es lo mismo, como vamos a razonar, la utilización del medio de comprobación objetivo del artículo 57.1.b) LGT/2003 (estimación por referencia a los valores que figuran en los registros fiscales) y, si se nos apura el de los precios medios de mercado del artículo 57.1.c), aplicando unas tablas aprobados por el ente gestor del tributo o el valor asignado para las tasaciones de las fincas hipotecadas del artículo 57.1.g) LGT/2003 ... que el empleo de un medio tan individualizado y directo como el del artículo 57.1.e), "el dictamen de peritos de la Administración" y sobre esa base afirma que "cuando se acuda por la Administración al medio de comprobación del artículo 57.1 e) LGT/2003 , sería innecesario de todo punto que, antes de comprobar y menos cuando el procedimiento de comprobación se inicie con la propuesta de valoración acompañando ese dictamen, se tenga que justificar, de acuerdo con la doctrina de esa Sala, que hay algo que merezca ser comprobado pues el propio dictamen, en sí mismo, junto con la propuesta de valoración, con la que se inicia el procedimiento, ya contiene de forma suficiente, singularizada y motivada (con visita del inmueble incluida, como en el presente caso) las razones para entender que el precio de la compraventa abonado no se corresponde con el valor real del bien, base imponible del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (artículo 10.1 del TRLITPAJD)"*.

Solicita a la Sala que, en interpretación de los preceptos legales identificados en el auto de admisión, fije como doctrina legal que:

"En los casos en los que el procedimiento de comprobación de valores, como autoriza el artículo 134.1 de la LGT/2003, se inicie mediante la notificación conjunta de la propuesta de liquidación y valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados (artículo 134.3) y el medio en cuestión sea el "dictamen de peritos de la Administración" del artículo 57.1.e) de la misma Ley, no es necesario que esa notificación, con la que se inicia formalmente el procedimiento, contenga las razones que justifican la realización de la comprobación y los indicios de una falta de concordancia entre el valor declarado y el valor



real pues van implícitas en la utilización de ese medio, estando facultada, en todo caso, la Administración, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, para iniciar el procedimiento de comprobación de acuerdo con los artículos 134 LGT/2003 y 46 TRLITPAJD.

Sobre esa base, desestime el recurso y confirme la sentencia impugnada y con ella la resolución del TEAR de Castilla y León recurrida".

2. A su vez, el Letrado de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 19 de enero de 2022, en el que alega que la STS de 23 de mayo de 2018 que cita el recurrente como fundamento de su pretensión no es aplicable al presente caso, pues se refiere a la comprobación de valores por el medio previsto en el art. 57.1.b) LGT, y en este caso la comprobación de valores se ha efectuado mediante dictamen de perito de la Administración, previsto en el art. 57.1.e) LGT.

Considera que se limita expresamente esa obligación de exteriorizar las razones de la comprobación a la utilización de ese concreto medio de comprobación de los enumerados por el artículo 57.1 LGT, *"sin duda porque se está sustituyendo la valoración contenida en la autoliquidación por la prevista en una norma jurídica, sin concretas actuaciones materiales de comprobación, que sí se dan en el caso que nos ocupa"*. Afirma que *"Fuera de ese supuesto específico, a nuestro juicio, no es necesaria esa previa exteriorización y menos en el caso de comprobaciones de valor de tributos cuya base imponible esté constituida por el valor real del bien y que dé lugar la realización de actividades materiales de comprobación para determinar específicamente ese valor real en el momento de la operación jurídica a la que se refiera el impuesto"*.

Sostiene que cuando se utiliza como método de comprobación el dictamen de perito no se trata de expresar o justificar previamente una sospecha de fraude o un mero error en la autoliquidación del contribuyente, pues no se está sustituyendo el valor de la autoliquidación por otro abstracto previsto en una norma. Añade que *"En este caso se ha acudido al dictamen de peritos, método de comprobación que nos parece idóneo poder conocer el valor de un inmueble, al permitir apreciar al grado de conservación, materiales y otras características del inmueble que difícilmente se pueden analizar mediante la aplicación de un valor abstracto"*.

Alega que *"la exigencia de una motivación previa, sin haberse realizado tarea alguna que permita fundamentar la discrepancia con el valor declarado, es una actuación inútil por ineficaz, pues tampoco podría cuestionarse por el obligado tributario al tratarse de un mero acto de trámite"*.

Afirma que *"a la cuestión identificada con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, debe responderse que la Administración tributaria está facultada para iniciar una comprobación de valores en todo caso cuando se trate de tributos cuya base imponible esté constituida por el valor real del bien sin necesidad de explicitar la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación ni los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real"*.

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dictar Sentencia que, con íntegra desestimación del presente Recurso de Casación, confirme la sentencia número 1269/2020, de 3 de diciembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Valladolid del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, dictada en el recurso n.º 1078/2019".

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 24 de enero de 2022, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesariedad de dicho trámite atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 18 de noviembre de 2022 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 17 de enero de 2023, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Segunda de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, impugnada en casación por la representación procesal de la mercantil Calle Sector 2, SL, es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en determinar si la Administración debe motivar en la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de valores las razones que justifican su realización y, en particular, la causa de la discrepancia



con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real o, por el contrario, está facultada para iniciar una comprobación en todo caso cuando se trate de tributos cuya base imponible esté constituida por el valor real del bien.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, son los siguientes:

2.1. Con motivo de la adquisición de una finca urbana por compraventa, elevada a escritura pública en fecha 12 de diciembre de 2017, la entidad hoy recurrente presentó autoliquidación por el ITP y AJD, en su modalidad actos jurídicos documentados, declarando una base imponible de 408.000 euros e ingresando una cuota de 6.120 euros.

2.2. La Administración autonómica, gestora del tributo, incoó expediente de comprobación de valores mediante la notificación conjunta de la propuesta de liquidación y valoración para alegaciones, de fecha 4 de abril de 2019. La finca fue tasada en 1.069.734,23 euros mediante el método de comprobación del artículo 57.1.e) LGT/2003 -dictamen de peritos de la Administración-.

2.3. Tras la puesta de manifiesto del expediente y la propuesta de liquidación, se formularon alegaciones por la interesada, practicándose finalmente liquidación provisional complementaria de la autoliquidación que en su día se había practicado, al tipo impositivo del 1,5 por ciento, aplicado sobre una base imponible y liquidable de 1.069.734,23 euros, y con un importe a ingresar de 10.419,59 euros, resolución que le fue notificada a la interesada con fecha 28 de mayo de 2019. Junto a esta liquidación figura en el expediente una nueva valoración del perito relativa a la finca objeto de la compraventa, manteniéndose la valoración de dicho inmueble en 1.069.734,23 euros, haciéndose constar en el informe pericial emitido el día 24 de mayo de 2019 que la valoración ha sido realizada por presentación de alegaciones.

2.4. Formulada reclamación económico-administrativa frente a la liquidación, fue desestimada por resolución del TEAR de Castilla y León de 29 de agosto de 2019.

2.5. Contra esta última resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo que fue, asimismo, desestimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación.

La sentencia de 3 de diciembre de 2020, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia ("TSJ") de Castilla y León, sede de Valladolid, funda su desestimación, por lo que a este recurso interesa, en que para hacer una comprobación de valores no es necesario que exista una previa sospecha de fraude, toda vez que tanto el artículo 134 LGT como el 46 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permiten a la Administración comprobar en todo caso el valor real de los bienes o derechos del, en este caso, acto jurídico documentado que resulta gravado. Considera que no es aplicable la jurisprudencia invocada por el recurrente, sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018 (casación número 4202/2017; ECLI:ES:TS:2018:2186), por cuanto se refiere a la comprobación de valores efectuada mediante el método del artículo 57.1.b) LGT, y en el objeto de esta litis la comprobación se hizo mediante dictamen de peritos, previsto en el artículo 57.1.e) del mismo texto legal.

SEGUNDO.Preceptos concernidos en este proceso.

1. Conforme al auto de admisión, los preceptos que, en principio, debemos interpretar para resolver el litigio son los artículos 108.4 y 134 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"], y el artículo 46 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE de 20 de octubre) ["TRLITP y AJD"].

2. El artículo 108.4 de la LGT, atinente a las *Presunciones en materia tributaria*, dispone lo siguiente:

"4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.

Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas"

3. A su vez, el artículo 134 de la LGT, que regula la práctica de la comprobación de valores, dispone, en su apartado 1, que:



"La Administración tributaria podrá proceder a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 de esta Ley, salvo que el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios.

El procedimiento se podrá iniciar mediante una comunicación de la Administración actuante o, cuando se cuente con datos suficientes, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

El plazo máximo para notificar la valoración y en su caso la liquidación prevista en este artículo será el regulado en el artículo 104 de esta ley"

4. Por último, el artículo 46 del TRLITP y AJD, en su redacción aplicable al supuesto de autos, establece lo siguiente:

"1. La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado.

El procedimiento se podrá iniciar mediante una comunicación de la Administración actuante o, cuando se cuente con datos suficientes, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración a que se refiere el apartado 3 de este artículo."

TERCERO. Consideraciones previas a la resolución de la cuestión casacional objetiva.

1. Ya se ha expuesto que la justificación de la iniciación del procedimiento de comprobación de valores es la cuestión identificada como de interés casacional en este recurso, en el que se nos requiere determinar si la Administración debe motivar en la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de valores las razones que justifican su realización y, en particular, la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real o, por el contrario, está facultada para iniciar una comprobación en todo caso cuando se trate de tributos cuya base imponible esté constituida por el valor real del bien.

Ambas alternativas recogidas en la cuestión de interés casacional no son incompatibles. En efecto, si bien la Administración, cuando se trate de tributos cuya base imponible esté constituida por el valor real del bien, como ocurre con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el que, como es sabido, se trata de establecer el valor real del bien o derecho transmitido (arts. 10.1 y 46 del TRLITP), está facultada "en todo caso" para comprobar ese valor real, sin embargo, ello no implica que en la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación no tenga que motivar, como después se examinará, las razones que justifican el inicio de dicho procedimiento y, en particular, la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real.

2. La recurrente considera que las conclusiones de la STS de 23 de mayo de 2018 (recurso de casación 4202/2017), avalan su posición y deben darse por extendidas a todo medio de comprobación, incluido el que aquí se ha utilizado, que es el dictamen de peritos.

Conviene recordar que la doctrina de las sentencias de 23 de mayo de 2018 citadas, se construye a propósito del examen del método de comprobación basado en aplicación de coeficientes sobre valores catastrales, y toma como punto de partida la establecida en relación con la utilización del medio de comprobación por dictamen de peritos, que es el medio utilizado en este caso.

Tal y como recoge el auto de admisión, la sentencia de 23 de mayo de 2018 (casación 4202/2017; ECLI:ES:TS:2018:2186), no solo declara que el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (previsto en el artículo 57.1.b) LGT) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que sea complementado con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo, así como que su aplicación no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, sino que sostiene otra aseveración, que es a la que se acoge el recurrente para defender la falta de acierto de la sentencia recurrida, como es que la Administración tiene que justificar, antes de comprobar, que hay algo que merezca ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud por ser dudosa su correspondencia con la realidad. Este deber de motivar la Administración antes de iniciar el procedimiento de comprobación las razones que justifican su realización y su extensión a todo medio de comprobación, incluido el que aquí se ha utilizado, que es el dictamen de peritos, es lo que constituye la cuestión de interés casacional por la que se nos interroga y que será examinada seguidamente.



3. Hay que partir también que se encuentra en el origen de este litigio la comprobación del valor declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, impuesto en el que, como ya se ha expuesto, se trata de establecer el valor real del bien o derecho transmitido (arts 10.1 y 46 del TRLITP).

Pues bien, en ese punto no podemos prescindir de nuestra reiterada jurisprudencia que, en interpretación de lo establecido en el artículo 57.1.b) LGT, considera que el establecimiento de coeficientes multiplicadores sobre el valor catastral no satisface las exigencias para el establecimiento del valor real de los inmuebles que, en el impuesto que nos ocupa, constituye la base imponible. En esencia, nuestra doctrina al respecto lo que exige es la individualización de la valoración del elemento patrimonial sometido a avalúo, mandato que alcanza también a la valoración pericial cuando se trata de establecerlo a efectos de determinar la deuda tributaria.

En el caso que nos ocupa, el método de comprobación utilizado, dictamen de perito de la Administración (art. 57.1.e) LGT) se ha considerado, con carácter general, idóneo y apto en atención a las características del bien sometido a comprobación, para determinar el valor real del bien o derecho transmitido.

Este método de comprobación - art. 57.1.e) LGT- ha sido abordado, entre otras, en sentencia de esta Sala de 21 de enero de 2021, recurso de casación 5352/2019, en la que fundamentalmente en relación con la necesidad de visita del inmueble por el perito, se ha sentado la siguiente doctrina jurisprudencial en interpretación del artículo 57.1.e) de la LGT y 160.3 del Real Decreto 1065/2007:

"Atendidas las anteriores consideraciones, debemos ratificar, mantener y reforzar nuestra doctrina constante y reiterada sobre la necesidad de que el perito de la Administración reconozca de modo personal y directo los bienes inmuebles que debe valorar, como garantía indispensable de que se tasa realmente el bien concreto y no una especie de bien abstracto, común o genérico.

En particular: a) ha de razonarse individualmente y caso por caso, con justificación racional y suficiente, por qué resulta innecesaria, de no llevarse a cabo, la obligada visita personal al inmueble; b) La mera utilización de valores de venta de inmuebles semejantes, por comparación o análisis, requiere una exacta identificación de las muestras obtenidas y una aportación certificada de los documentos públicos en que tales valores y las circunstancias que llevan a su adopción se reflejan, de acuerdo con lo que ha establecido el TEAC en el criterio que recoge la resolución impugnada en la instancia; c) en los casos en que el heredero o contribuyente se haya sometido, en su declaración o autoliquidación, a los valores de referencia aprobados por la propia Administración cesionaria del tributo de que se trata, la motivación ha de extenderse a la propia necesidad de la prueba de peritos, correctora de tales valores y, además, al desacierto de la declaración del contribuyente en ese punto".

Lo que ocurre es que en el caso que se examina no se nos interroga sobre el medio de comprobación utilizado, sino sobre la necesidad de que la Administración motive en la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación las razones que justifican su realización.

4. En último término, conviene tener presente a fin de depurar el debate casacional, que quedan fuera de este recurso las cuestiones atinentes a la valoración de la prueba del valor real que ha llevado a cabo la Sala juzgadora. En este sentido, las cuestiones de prueba quedan *extra muros* de la fiscalización casacional -a salvo ciertas excepciones que aquí no concurren- y, con mayor razón están descartadas bajo el nuevo régimen casacional, pues a la tradicional y uniforme jurisprudencia que erradica de la casación la resultancia fáctica, se debe añadir ahora, significativamente, la carencia de interés casacional que presenta la precisión de los hechos debatidos en un asunto judicial.

En este sentido, el esclarecimiento del valor real que posea la finca urbana adquirida, a los efectos de establecer la base imponible del impuesto que se examina, pertenece de lleno al terreno de la prueba procesal, que no es susceptible por ello de revisión casacional.

CUARTO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. Ha declarado esta Sala en sentencias de 23 de mayo de 2018, dictadas en los recursos de casación núms. 1880/2017 y 4202/2017, a las que le han seguido las sentencias de 5 de junio de 2018, dictadas en los recursos de casación núms. 1881/2017 y 2867/2017, y la sentencia de 13 de junio de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 2232/2017, entre otras, en relación con la presunción de que gozan las autoliquidaciones tributarias, lo siguiente:

"3.4. La presunción de que gozan las autoliquidaciones tributarias.

a) Según lo dispuesto en el artículo 108.4 LGT, relativo a las *presunciones en materia tributaria*: "...4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás



documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario".

b) Si bien, en una primera aproximación, el sentido de tal presunción legal podría ser, según su tenor literal, el de que tales datos y elementos no puedan ser desmentidos o rectificadas por los obligados tributarios en aquello en que les sean perjudiciales -lo cual se desenvolvería en ámbito del principio de buena fe y en el de la vinculación a los actos propios como manifestación de éste-, no cabe desdeñar que tales autoliquidaciones contengan también una verdad presuntiva de lo que en ellas se declara o afirma, incluso en lo favorable, en tanto no podemos desconocer que, en un sistema fiscal como el nuestro que descansa ampliamente en la autoliquidación como forma preponderante de gestión, sólo reconociendo tal valor de presunción, respaldado por la ley, un acto puramente privado puede desplegar sus efectos en el seno de una relación jurídico fiscal de Derecho público sin que intervenga para ello, de un modo formal y explícito, la Administración. Esto es, una autoliquidación que contenga un ingreso se equipara en sus efectos, por la ley tributaria, a un acto de ejercicio de potestad en que se obtuviera el mismo resultado, lo que sucede cuando lo declarado por el obligado a ello no se comprueba, investiga o revisa.

c) Tal principio entronca, por tanto, con el contenido en el artículo 101 de la propia LGT, que se rubrica *las liquidaciones tributarias: concepto y clases*, a cuyo tenor, en su apartado 1, párrafo segundo, se dispone que "La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento, proposición normativa que evidencie, *contrario sensu*, que la Administración puede no comprobar, puede dar por bueno lo declarado o autoliquidado.

3.5. En conclusión de todo lo anterior, sólo justificando razones para la comprobación es posible desencadenar ésta, sin que baste con una presunción inmotivada de desacierto de la asignación del valor.

Si las autoliquidaciones, pues, comportan una carga para el administrado, favorecida legalmente por la presunción del artículo 108.4 LGT, la respuesta a la primera pregunta enunciada en el auto de admisión debe ser negativa, por estas razones:

a) La Administración tiene que justificar, antes de comprobar, que hay algo que merezca ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud por ser dudosa su correspondencia con la realidad. En este caso, tiene que justificar por qué no acepta el valor declarado, incredulidad que, a su vez, involucra dos facetas distintas: la primera sería la de suponer que el precio declarado no corresponde con el efectivamente satisfecho, lo que daría lugar a una simulación relativa cuya existencia no puede ser, desde luego, presumida, sino objeto de la necesaria prueba a cargo de la Administración que la afirma; la segunda faceta, distinta de la anterior, consiste en admitir que el valor declarado como precio de la compraventa es el efectivamente abonado, pero no corresponde con el valor real, que es cosa distinta. En este caso, también tendría que justificar la Administración la fuente de esa falta de concordancia.

b) Esa justificación no es sólo sustantiva y material, sino también formal, en tanto comporta la exigencia, en el acto de comprobación y en el de liquidación a cuyo establecimiento tiende, de motivar las razones por las que se considera que el valor declarado en una autoliquidación que la ley presume cierta no se corresponde con el valor real, sin que sea admisible que la fuente de esas razones sea la mera disparidad del valor declarado con el que resulte de los coeficientes aprobados".

Finalmente sienta, por lo que aquí interesa, la siguiente doctrina jurisprudencial:

"Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión.

A.- La primera cuestión consiste en *"determinar si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real"*.

La respuesta a esa primera pregunta exige que trascendamos de los literales términos en que ha sido formulada, lo que resulta imprescindible para satisfacer el propósito legal de formar jurisprudencia sobre la aplicación del método legal de comprobación del artículo 57.1.b) LGT, consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, aquí los que figuran en el Catastro Inmobiliario. A tal efecto, la respuesta es la siguiente:

1) El método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (artículo 57.1.b) LGT) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien



concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complementa con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo.

2) La aplicación del método de comprobación establecido en el artículo 57.1.b) LGT no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no.

3) La aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que baste para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral.

4) El interesado no está legalmente obligado a acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia".

2. La sentencia objeto del presente recurso de casación no consideró aplicable la jurisprudencia invocada por la recurrente en su demanda, STS 23 de mayo de 2018 (recurso casación 4202/2017), por considerar "[...] que no es aplicable al presente caso, pues se refiere a la comprobación de valores por el medio previsto en el art. 57.1.b) LGT, y en este caso la comprobación de valores se ha efectuado mediante dictamen de perito de la Administración, previsto en el art. 57.1.e) LGT como se ha dicho".

Frente a ello, refiere el auto de admisión que "[e]ste requisito, que no considera aplicable la sentencia objeto del presente recurso a un supuesto como el que se sitúa en el origen de esta litis, en que se hizo uso del método consistente en el dictamen de peritos, sí ha sido avalado, en cambio, por la sentencia que la recurrente invoca como contradictoria, dictada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en fecha 5 de junio de 2019, en el recurso nº 284/2017, (ECLI:ES:TSJCV:2019:2392), que considera que son de aplicación a todas las comprobaciones de valores, sea cual sea el método escogido para efectuarla, los parámetros generales de aplicación al ámbito de la comprobación de valores fijados por la resolución del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018 y, en particular, el que exige para el inicio de la comprobación que la administración motive en la comunicación de inicio la causa de la discrepancia con el valor autoliquidado y el análisis de la presunción de que gozan las autoliquidaciones tributarias".

3. La Sala considera que la doctrina jurisprudencial fijada por este Tribunal en la referida sentencia de 23 de mayo de 2018 (recurso de casación num. 4202/2017), a la que siguieron otras posteriores, atinente, por lo que aquí interesa, a la necesidad de que la Administración justifique, antes de comprobar, las razones por las que, a su juicio, el valor declarado no se corresponde con el valor real, es de aplicación a todas las comprobaciones de valores, cualquiera que sea el método -de los previstos en el art. 57.1 de la LGT- utilizado por la Administración.

En efecto, en las referidas sentencias se establecieron unos parámetros generales exigibles a la Administración en el ámbito de la comprobación de valores, parámetros que no derivan del método de comprobación empleado, sino de la presunción de certeza de la que gozan las autoliquidaciones tributarias conforme al artículo 108.4 LGT y de la naturaleza de nuestro sistema fiscal que, como recoge la sentencia tantas veces referida, descansa ampliamente en la autoliquidación como forma preponderante de gestión, de forma que sólo reconociendo tal valor de presunción, respaldado por la ley, un acto puramente privado puede desplegar sus efectos en el seno de una relación jurídico fiscal de Derecho público sin que intervenga para ello, de un modo formal y explícito, la Administración. En consecuencia, una autoliquidación que contenga un ingreso se equipara en sus efectos, por la ley tributaria, a un acto de ejercicio de potestad en que se obtuviera el mismo resultado, lo que sucede cuando lo declarado por el obligado a ello no se comprueba, investiga o revisa.

De esta forma, si las autoliquidaciones, como se declaró por este Tribunal, comportan una carga para el administrado, favorecida legalmente por la presunción del artículo 108.4 LGT, la Administración correlativamente tendrá que justificar, antes de comprobar, que "hay algo que merezca ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud por ser dudosa su correspondencia con la realidad. En este caso, tiene que justificar por qué no acepta el valor declarado".

Y esa obligación de motivación que se impone a la Administración no desaparece ni se diluye, como sostiene el Abogado del Estado en su escrito de oposición, dependiendo del método de comprobación empleado, pues, como se ha expuesto, la exigencia impuesta a la Administración deriva de la presunción de certeza de la que gozan las autoliquidaciones tributarias conforme al artículo 108.4 LGT. Tampoco puede hacerse depender el cumplimiento de este requisito de la forma de inicio del procedimiento de comprobación, pues bien se inicie mediante una comunicación de la Administración, o bien, en caso de que se cuente con datos suficientes,



mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración a que se refiere el art. 134 de la LGT, en ambos casos se deberá hacer constar las razones por las que se considera que el valor declarado por el contribuyente en su autoliquidación, que la ley presume cierta, no se corresponde con el valor real.

Distinto será, en último término, las consecuencias que la falta de cumplimiento de este presupuesto comporte en relación con la liquidación practicada.

QUINTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que la Administración debe motivar en la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de valores, cualquiera que sea la forma en que se inicie conforme al artículo 134.1 de la LGT y el medio de comprobación utilizado, las razones que justifican su realización y, en particular, la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real.

SEXTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede estimar el recurso de casación deducido pues, como se ha señalado, el criterio establecido por la Sala de instancia es contrario a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

Ahora bien, si bien es cierto que sólo justificando razones para la comprobación es posible desencadenar ésta, la consecuencia que dicha omisión conlleva no puede ser, sin más, la estimación del recurso contencioso-administrativo y la anulación de la liquidación practicada, como sin mayor razonamiento solicita la recurrente en su escrito de interposición del recurso de casación, pues ello dependerá también de la actuación que haya desplegado en la instancia a fin de justificar que la omisión denunciada no se ha situado en un plano puramente formal.

En el caso examinado, el método de comprobación utilizado por la Administración -dictamen de peritos- es un medio que, por sus propias características, resulta apto e idóneo para el caso; la valoración practicada por la Administración no carece de la necesaria individualización, imprescindible para alcanzar el valor real del bien transmitido, que constituye la base imponible del impuesto examinado, tal y como reflejó la sentencia impugnada; y la parte recurrente en la instancia no propuso la práctica de ninguna prueba en el proceso, solicitando expresamente que el recurso se fallara sin necesidad de recibimiento a prueba, todo lo cual nos lleva a colegir que la omisión denunciada se ha situado en un plano puramente formal, lo que nos ha de conducir a la desestimación del recurso contencioso-administrativo.

SÉPTIMO. Pronunciamiento sobre las costas procesales.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo en interpretación del art. 139 de la propia LJCA.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña María Ángeles Gáldiz de la Plaza, en representación de la mercantil **CALLE SECTOR 2, S.L.**, contra la sentencia de 3 de diciembre de 2020 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Valladolid, en el recurso 1078/2019, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo nº 1078/2019, interpuesto por la representación procesal de la mercantil CALLE SECTOR 2, S.L contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 29 de agosto de 2019, sobre liquidación practicada por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni en la instancia.



Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ



Roj: **ATS 10832/2023 - ECLI:ES:TS:2023:10832A**

Id Cendoj: **28079130012023201687**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **20/07/2023**

Nº de Recurso: **607/2023**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **STSJ M 13165/2022,**
ATS 10832/2023

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 20/07/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 607/2023

Materia: TRIBUTOS LOCALES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 103

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 607/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente



D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat
D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo
D. Fernando Román García
D. Isaac Merino Jara
En Madrid, a 20 de julio de 2023.

HECHOS

PRIMERO. - Preparación del recurso de casación.

1. La procuradora doña Marta Sillero García, en representación de doña Irene, asistida de la letrada doña Amara Oribe Alcívar, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 25 de octubre de 2022 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia Madrid, que desestimó el recurso de apelación nº 416/2022 interpuesto frente al auto 21/2022, de 26 de enero, dictado en el procedimiento abreviado 439/2021 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 19 de Madrid, que inadmitió el recurso contencioso-administrativo deducido contra la autoliquidación, de 6 de octubre de 2017, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

2.1. El artículo 51.1.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"], en relación con el artículo 69 del mismo texto legal.

2. 2. El artículo 25.1 LJCA.

2. 3. Los artículos 14, 24.1 y 106.1 de la Constitución Española ["CE"].

2.4. La doctrina de esta Sala que determina la no obligatoriedad de interponer reclamación administrativa previa cuando el único motivo de impugnación de la actuación administrativa es la inconstitucionalidad de la norma (sentencias nº 815/2018, de 21 de mayo y 810/2020, de 18 de junio).

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

4. Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en las cuestiones que se plantean porque se dan las circunstancias contempladas en las letras a), b) y c) del artículo 88.2 LJCA, así como las presunciones contenidas en las letras a) y b) del artículo 88.3 LJCA.

SEGUNDO. Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 13 de enero de 2023, habiendo comparecido dentro del plazo de treinta días señalado en el artículo 89.5 de la LJCA tanto la representación procesal de doña Irene, parte recurrente, como el Ayuntamiento de Madrid, representada por su letrada consistorial, como parte recurrida, que se ha opuesto a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO. - Requisitos formales del escrito de preparación.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo, el recurrente está legitimado para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA) y la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86.1. y 2 de la LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)], por lo que no puede prosperar las causas de inadmisión propuestas de contrario.

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina (i) contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) de la LJCA]; (ii) gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) de la LJCA]; (iii) afectando a un gran número de situaciones, por trascender del caso objeto del proceso y proyectarse sobre otros procedimientos en que se den circunstancias similares, [artículo 88.2.c) de la LJCA], siendo así que, además (iv) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA], apartándose deliberadamente de la doctrina existente [artículo 88.3.b) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

SEGUNDO. - Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, respetando los hechos de la resolución impugnada nos lleva a destacar a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunas circunstancias que han de ser tenidas en cuenta:

1. El 6 de octubre de 2017, la ahora recurrente en casación practicó autoliquidación por el concepto de IIVTNU, resultando una cuota tributaria por importe de 18.180,61 euros.
2. El 7 de octubre de 2021, la interesada presentó demanda contencioso-administrativa frente a la referida autoliquidación, al considerarla inconstitucional por vulnerar el artículo 31 CE, entendiéndolo innecesario agotar la vía administrativa al socaire de la doctrina sentada en la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo 2018.
3. Por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 19 de Madrid, que registró la demanda como procedimiento abreviado con el nº 439/2021, se concedió un plazo de diez días a la actora para que alegare lo que estimase conveniente acerca de la posible inadmisibilidad del recurso debido a la naturaleza no recurrible de la autoliquidación efectuada por la obligada tributaria.
4. Evacuado el trámite conferido, el Juzgado dictó auto de 26 de enero de 2022, por el cual se inadmitió la demanda, al considerar que en el supuesto se daba la causa de inadmisibilidad contemplada en el artículo 51.1.c) LJCA, al tratarse la autoliquidación objeto de demanda de una actividad no susceptible de impugnación.
5. Disconforme con la referida resolución, la recurrente interpuso recurso de apelación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que lo sustanció con el nº 416/2022, desestimándolo por sentencia de 25 de octubre de 2022, con el argumento de que "no es posible acudir a los Tribunales a impugnar los propios actos del administrado, condición que poseen las autoliquidaciones tributarias según el art. 120.1 LGT, por ser esencialmente declaraciones de los contribuyentes adicionadas con la liquidación del tributo".

TERCERO. - Normas que deberán ser interpretadas.

A estos efectos, el recurrente plantea la interpretación de los artículos 51.1.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en relación con el artículo 69 del mismo texto legal; el artículo 25.1 LJCA y los artículos 14, 24.1 y 106.1 de la Constitución Española.

Asimismo, interesa la interpretación de la doctrina de esta Sala que determina la no obligatoriedad de interponer reclamación administrativa previa cuando el único motivo de impugnación de la actuación administrativa es la inconstitucionalidad de la norma (sentencias nº 815/2018, de 21 de mayo y 810/2020, de 18 de junio).

CUARTO. - Cuestiones en las que se entiende que existe interés casacional.

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación precisando que la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Determinar si la solicitud de rectificación de una autoliquidación tributaria puede considerarse o no, un mecanismo de agotamiento de la vía económico-administrativa, a los efectos de considerar aplicable la doctrina de la Sala relativa a la eliminación del formalismo del agotamiento de la vía administrativa como presupuesto de acceso a la vía jurisdiccional cuando se impetra a la Administración algo que no puede satisfacer, como es la declaración de inconstitucionalidad de una ley, no sólo a los recursos administrativos, sino también a las autoliquidaciones tributarias.

QUINTO. - Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.



1. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque esta cuestión jurídica está siendo resuelta de forma contradictoria por distintos tribunales [artículo 88.2.a) LJCA], invocando la actora una sentencia de 10 de enero de 2022, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Madrid (recurso 321/2021) que no solo no inadmitió una impugnación de una autoliquidación por el mismo concepto tributario que el que ahora nos concierne, sino que estimó la demanda, acordando la devolución de lo indebidamente ingresado por vulneración del principio de capacidad económica al haberse dictado la liquidación sin tener en consideración la inconstitucionalidad declarada por las sentencias del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017, 30 de octubre de 2019 y 26 de octubre de 2021.

2. Además, al poder afectar a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

3. Finalmente, debe tenerse en cuenta que esta Sala, en sentencia de 18 de junio de 2020 (RCA/7369/2018; ECLI:ES:TS:2020:1930), cuando fija como criterio interpretativo que la extensión de efectos del fallo de una sentencia firme en materia tributaria no requiere que el interesado, con carácter previo al escrito razonado que ha de dirigir al órgano jurisdiccional que ha dictado la sentencia cuya extensión de efectos se pretende, presente una solicitud de rectificación de la autoliquidación del tributo en cuestión ante la Administración tributaria, está parangonando el agotamiento de la vía administrativa con la previa rectificación de la autoliquidación.

"Las anteriores consideraciones, junto a la línea que viene siguiendo la Sección Cuarta de esta Sala, aconsejan concluir que la exigencia del previo agotamiento de la vía administrativa, o la equivalente previa rectificación de la autoliquidación tratándose de materia tributaria, no resulta, con el actual texto legal, muy conforme con la finalidad y naturaleza que corresponde a este mecanismo procesal de la extensión de efectos de una sentencia firme".

SEXTO. - Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el fundamento jurídico cuarto.

2. A estos efectos, el recurrente plantea la interpretación de los artículos 51.1.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en relación con el artículo 69 del mismo texto legal; el artículo 25.1 LJCA y los artículos 14, 24.1 y 106.1 de la Constitución Española.

Asimismo, interesa la interpretación de la doctrina de esta Sala que determina la no obligatoriedad de interponer reclamación administrativa previa cuando el único motivo de impugnación de la actuación administrativa es la inconstitucionalidad de la norma (sentencias nº 815/2018, de 21 de mayo y 810/2020, de 18 de junio).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

SÉPTIMO. -Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

OCTAVO. - Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/607/2023, preparado por la procuradora doña Marta Sillero García, en representación de doña Irene, asistida de la letrada doña Amara Oribe Alcívar, contra la sentencia dictada el 25 de octubre de 2022 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia Madrid, que desestimó el recurso de apelación nº 416/2022.



2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si la solicitud de rectificación de una autoliquidación tributaria puede considerarse o no, un mecanismo de agotamiento de la vía económico-administrativa, a los efectos de considerar aplicable la doctrina de la Sala relativa a la eliminación del formalismo del agotamiento de la vía administrativa como presupuesto de acceso a la vía jurisdiccional cuando se impetra a la Administración algo que no puede satisfacer, como es la declaración de inconstitucionalidad de una ley, no sólo a los recursos administrativos, sino también a las autoliquidaciones tributarias.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 51.1.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en relación con el artículo 69 del mismo texto legal; el artículo 25.1 LJCA y los artículos 14, 24.1 y 106.1 de la Constitución Española.

Asimismo, interesa la interpretación de la doctrina de esta Sala que determina la no obligatoriedad de interponer reclamación administrativa previa cuando el único motivo de impugnación de la actuación administrativa es la inconstitucionalidad de la norma (sentencias nº 815/2018, de 21 de mayo y 810/2020, de 18 de junio).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

Tribunal Supremo

TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia num.
1093/2023 de 25 julio
JUR\2023\332373

IVA. SANCIÓN DEL ART. 170.DOS, 4ª DE LA LEY DEL IVA.1) UN ÓRGANO JURISDICCIONAL PUEDE ANULAR UNA SANCIÓN IMPUESTA POR LA INFRACCIÓN -EN ESTE CASO LA DEL ARTÍCULO 170.DOS.4ª LIVA, CONSISTENTE EN NO CONSIGNAR EN LA AUTOLIQUIDACIÓN QUE SE DEBE PRESENTAR LAS CANTIDADES DE LAS QUE SEA SUJETO PASIVO EL DESTINATARIO DE LAS OPERACIONES-. ES POSIBLE ANULAR LA SANCIÓN E INAPLICAR LA NORMA LEGAL QUE LA DETERMINA, CUANDO EL TRIBUNAL COMPETENTE APRECIE EN LA LEY NACIONAL UNA VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD QUE ESTABLECE EL DERECHO UE, INFRACCIÓN QUE CONCURRE EN EL ARTÍCULO 171.UNO.4º LIVA, QUE IMPONE UNA SANCIÓN EN UN PORCENTAJE FIJO DEL 10 POR 100 DE LA CUOTA DEJADA DE CONSIGNAR, SIN POSIBILIDAD DE VALORAR LAS CIRCUNSTANCIAS CONCURRENTES, EN UNA CONDUCTA OMISIVA EN QUE NO SE OCASIONA TAL PERJUICIO A LA HACIENDA PÚBLICA Y ES AJENA A TODA IDEA DE FRAUDE FISCAL.2) SI BIEN IMPERA, COMO REGLA GENERAL, LA OBLIGACIÓN DE PLANTEAR AL TRIBUNAL DE JUSTICIA UNA CUESTIÓN RELATIVA A LA INTERPRETACIÓN DEL DERECHO DE LA UNIÓN -ART. 267 TFUE-, SI ESTIMA NECESARIA UNA DECISIÓN AL RESPECTO PARA PODER EMITIR SU FALLO, LA PROPIA DOCTRINA DEL TJUE EXCEPCIONA LOS CASOS EN QUE EL REENVÍO RESULTA INNECESARIO, PUES AQUÍ HAY ACTO ACLARADO, NETAMENTE, EN LAS SENTENCIAS DE 26 DE ABRIL DE 2017 (FARKAS, C-564/2015) Y DE 15 DE ABRIL DE 2021 (GRUPA WARZYWNA, C-935/19), APLICABLES AL CASO DEBATIDO, EN LAS QUE SE DAN PAUTAS RELEVANTES PARA APRECIAR QUE LA SANCIÓN ES AQUÍ DISCONFORME CON EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.3) NO ES TAMPOCO NECESARIO PLANTEAR CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD, EN ASUNTOS DE NATURALEZA SIMILAR AL AQUÍ ENJUICIADO: bien cuando el Tribunal sentenciador no aprecie dudas de que la ley aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo pueda ser contraria a la Constitución, como en este caso son los arts. 170 y 171 de la Ley del IVA, en los apartados aplicados -art. 35 LOTC-; bien cuando, aun apreciéndolas, considere al mismo tiempo que dicha norma pudiera, además, ser contraria al Derecho UE. En tal caso, dado el reiterado criterio del Tribunal Constitucional -a raíz de cuestiones suscitadas por esta Sala e inadmitidas, procede plantear la cuestión prejudicial -o inaplicar la norma en virtud del principio del acto claro o del acto aclarado.

ECLI:ECLI:ES:TS:2023:3586

Jurisdicción:Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación 5234/2021

Ponente:Excmo Sr. Francisco José Navarro Sanchís

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.093/2023

Fecha de sentencia: 25/07/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5234/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 18/07/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 5

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5234/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1093/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 25 de julio de 2023.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **5234/2021**, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO**, contra la sentencia de 12 de mayo de 2021, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 206/2020. Ha comparecido como recurrida la procuradora doña María Cruz Reig Gastón, en representación de la mercantil **ENGAGE INVERSIONES 2014, S.L.U.**

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO

.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 12 de mayo de 2021, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Engage Inversiones 2014, S.L.U., contra la resolución de 18 de diciembre de 2019, del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), que desestimó la reclamación formulada contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador dictado por la Dependencia Regional de Inspección de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) del ejercicio 2015, actos que ANULAMOS, por ser contrarios al ordenamiento jurídico. Con expresa imposición de costas a la parte demandada [...]"

SEGUNDO

.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, el Abogado del Estado presentó escrito de preparación de recurso de casación el 23 de junio de 2021.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas el artículo 171.Uno.4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), así como la jurisprudencia de este Tribunal Supremo sobre la competencia exclusiva del legislador para tipificar la infracción y determinar la sanción aplicable con observancia del principio de proporcionalidad; así como la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el planteamiento de cuestiones de inconstitucionalidad.

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 28 de junio de 2021, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El Abogado del Estado ha comparecido como recurrente el 20 de julio de 2021; y la procuradora Sra. Reig Gastón, en la citada representación, como recurrido, lo ha hecho el 7 de septiembre de 2021, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO

.-Interposición y admisión del recurso de casación.

La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 29 de junio de 2022, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si un órgano jurisdiccional puede anular una sanción impuesta por la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.Dos.4ª LIVA , consistente en no consignar en la autoliquidación que se debe presentar por el período correspondiente las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones, con fundamento en la vulneración del principio de proporcionalidad, toda vez que el artículo 171.Uno.4º LIVA cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, y ello sin necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre este último precepto [...]"

2. El Abogado del Estado, interpuso recurso de casación en escrito de 16 de septiembre de 2022, en el que se solicita lo siguiente :

"[...] dicte sentencia por el que estimándolo (el recurso de casación) case la sentencia recurrida, fijando como doctrina jurisprudencial, que:

- Un órgano jurisdiccional no puede anular una sanción impuesta por la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.Dos.4ª LIVA , consistente en no consignar en la autoliquidación que se debe presentar por el período correspondiente las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones, con

fundamento en la vulneración del principio de proporcionalidad, toda vez que el artículo 171.Uno.4º LIVA cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, sin plantear cuestión de inconstitucionalidad -ex artículo 35 de la LOTC - sobre este último precepto, ante el Tribunal Constitucional.

- y, acto seguido, dicte fallo por el que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia confirmando la resolución del TEAC impugnada [...]."

CUARTO

.- Oposición al recurso de casación.

La procuradora Sra. Reig Gastón, en nombre de Engage Inversiones 2014, S.L.U, presentó escrito el 10 de noviembre de 2022, en que solicita:

"[...] la repuesta a la cuestión planteada por el Auto de admisión debe ser que, para anular una sanción impuesta en virtud del artículo 171.Uno.4ª LIVA , el órgano judicial, si considera que la aplicación de dicho precepto en el caso enjuiciado vulnera el principio de proporcionalidad consagrado en el derecho de la UE e interpretado para casos sustancialmente idénticos por el TJUE, puede, atendiendo a la primacía del derecho de la UE, inaplicar en el marco de ese procedimiento aquel precepto sin necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad [...]."

QUINTO

.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 18 de julio de 2023, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si un órgano jurisdiccional puede anular una sanción impuesta por la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.Dos.4ª LIVA -consistente en no consignar en la autoliquidación que se debe presentar por el período correspondiente las cantidades

de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones-, con fundamento en la vulneración del principio de proporcionalidad, toda vez que el artículo 171.Uno.4º LIVA cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar, sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, y ello sin necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre este último precepto.

SEGUNDO

.- La controversia suscitada en el proceso y los hechos en que se fundamenta, en tanto relevantes para decidir la casación.

El fundamento jurídico segundo del auto de admisión identifica el problema suscitado y recoge los hechos más relevantes (que se extractan):

"[...] SEGUNDO. Objeto del presente recurso de casación.

El debate suscitado en el presente litigio versa, en esencia, sobre la cuestión relativa a si los Tribunales de Justicia pueden anular una sanción con fundamento en la vulneración del principio de proporcionalidad cuando el precepto legal determinara su cuantía con arreglo a un porcentaje fijo, tal y como hace el artículo 171.Uno.4º LIVA, que sanciona la conducta consistente en no consignar en la autoliquidación las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones, con multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de la cuota correspondiente a tales operaciones.

A fin de dar respuesta a esta cuestión habrá de interrogarse, también, sobre las potestades del aplicador del derecho en orden a la salvaguarda del principio de proporcionalidad, y sobre si es necesario el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad con carácter previo a la inaplicación del precepto que contempla la sanción recurrida, de forma que solo resulte posible desatender lo preceptuado en la ley si es declarada inconstitucional ...

... TERCERO. Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

1º. Actuaciones inspectoras y sancionadoras .

Con motivo de la realización de unas actuaciones de comprobación e investigación en relación con el IVA de la entidad hoy recurrida, correspondiente al ejercicio 2015,

el 1 de septiembre de 2016 se formuló acta de conformidad, A01 nº NUM000, de la que resultaba una cantidad a ingresar de 0,00 euros. El objeto de esta regularización fue la compra de un edificio situado en Madrid, PASEO000 número NUM001, por un precio de 88 millones de euros, operación sujeta y exenta de IVA, que no se declaró sino hasta después del comienzo de la inspección. No hay controversia en que se trataba de una operación en la que se producía una inversión del sujeto pasivo por mor de lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2º.e) LIVA , que el contribuyente no hubo declarado, sin perjuicio de que tampoco hubiera consignado la cuota de IVA soportada que tenía derecho a deducir íntegramente.

En la misma fecha -1 de septiembre de 2016- del acta se notificó a la entidad el inicio de un expediente sancionador, que culminó con un acuerdo que apreció la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.Dos.4º LIVA, sancionada en aplicación del artículo 171.Uno.4º de la misma ley.

2º.Interposición de reclamación económico-administrativa .

Deducida reclamación económico administrativa, se desestimó en resolución de 18 de diciembre de 2019, del Tribunal Económico Administrativo Central.

3º.Interposición de recurso contencioso-administrativo y resolución judicial impugnada .

Frente a la resolución del TEAC se dedujo recurso ante la Audiencia Nacional, Sección Quinta, que dictó sentencia estimatoria.

Interesa destacar -afirma el auto de admisión- la ratio decidendi de la sentencia, contenida en los fundamentos jurídicos tercero y cuarto, en los que, con expresa cita de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2017 (Farkas, C-564/2015) y de 15 de abril de 2021 (Grupa Warzywna, C-935/19), en las que se dan pautas para apreciar si una sanción es conforme con el principio de proporcionalidad, se señala, en relación con la concreta sanción impuesta en el caso objeto de la litis, lo siguiente (se añade a la cita el F.J. tercero)... ".

TERCERO

.- Los fundamentos esenciales de la sentencia impugnada.

El fundamento tercero de la sentencia de la Audiencia Nacional que aquí se recurre expone los razonamientos conducentes al fallo estimatorio del recurso jurisdiccional de instancia, con fundamento en la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que se transcribe y comenta (los resaltes tipográficos son de esta sentencia):

"[...] **TERCERO.-** La siguiente cuestión planteada por la entidad demandante se refiere a la improcedencia de la aplicación de la sanción prevista por el artículo 170.DOS de la Ley del IVA "a los supuestos en los que el destinatario tiene derecho a la deducción plena del tributo, conforme al principio de proporcionalidad que rige el Derecho de la Unión" y que consiste en una multa pecuniaria proporcional fija del 10% de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación, sin perjuicio de ulteriores deducciones.

Se trataría, para dicha parte, del castigo de una omisión formal, al tener derecho a la deducción plena del impuesto, infringiéndose el principio de proporcionalidad, ya que la imposición de sanciones **"no puede ir más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude"**, según resultaría de la jurisprudencia europea. Cabe recordar que el IVA es un impuesto armonizado en el ámbito de la Unión Europea, pues, como se dice en los considerandos de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, "La consecución del objetivo del establecimiento de un mercado interior exige la aplicación en los Estados miembros de legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios que no falseen las condiciones de competencia y que no obstaculicen la libre circulación de bienes y servicios. Por lo tanto, es necesario lograr una armonización de las legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios mediante un régimen de impuesto sobre el valor añadido, en adelante IVA, con objeto de eliminar, en la medida de lo posible, y tanto en el plano nacional como en el plano comunitario, los factores susceptibles de falsear las condiciones de competencia" (cuarto considerando).

De ahí la importancia de la interpretación que, sobre cuestiones relacionadas con este impuesto, hace el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En lo que a este asunto interesa, tienen especial relevancia dos sentencias mencionadas por la recurrente, la de 26 de abril de 2017 (Farkas, C-564/15 , ECLI:EU:C:2017:302) y la de 15 de abril de 2021 (**Grupa Warzywna** , C-935/19, ECLI: EU:C:2021:287):

a) La sentencia Farkas recuerda "que, en aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo, no procede ningún pago de IVA entre el proveedor y el adquirente de los bienes, el cual es deudor del IVA soportado por las operaciones realizadas, a la vez que, en principio, puede deducir tal impuesto, de manera que no se debe ningún importe a la Administración tributaria [...]" (apartado 41), si bien "el ejercicio del derecho a la deducción del IVA se limita únicamente a los impuestos devengados, es decir, a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA o ingresos

en la medida en que se hayan devengado [...]" (apartado 47).

Esta misma sentencia se ocupa de aclarar "[...] si el principio de proporcionalidad debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, en una situación como la que es objeto del litigio principal, las autoridades tributarias nacionales impongan a un sujeto pasivo que ha adquirido un bien a cuya entrega es aplicable el régimen de inversión del sujeto pasivo una **sanción tributaria del 50 % del importe del IVA** que está obligado a abonar a la Administración tributaria, aun cuando esta última no ha sufrido una pérdida de ingresos y no existen indicios de fraude fiscal" (apartado 58), para lo que advierte de que, "a falta de armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de inobservancia de los requisitos fijados por un régimen establecido mediante dicha legislación, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas. Sin embargo, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad [...]" (apartado 59), de manera que "tales sanciones no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude [...]" , dando pautas para apreciar si una sanción es conforme al principio de proporcionalidad, pues debe tenerse en cuenta "la naturaleza y la gravedad de la infracción que se penaliza con esa sanción, así como el método para la determinación de su cuantía" (apartado 60).

En el caso examinado por el Tribunal de Justicia, se considera que la "sanción parece adecuada para inducir a los sujetos pasivos a regularizar lo antes posible las situaciones en que la cantidad ingresada sea inferior a la efectivamente adeudada y, por tanto, para alcanzar el objetivo de garantizar su correcta recaudación" (apartado 62), estando prevista en la legislación nacional la posibilidad de reducir el porcentaje de la multa o su condonación (apartado 63), lo que "permite, en principio, asegurar que no vaya más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude" (apartado 64).

Ahora bien, respecto de la proporcionalidad de la sanción impuesta se constata que la infracción consiste en un error relativo a la aplicación del mecanismo del IVA, por lo que es de naturaleza administrativa, y que, por una parte, no causó a la Administración tributaria una pérdida de ingresos y, por otra parte, se caracteriza por la inexistencia de indicios de fraude (apartado 65), por lo que, en tales circunstancias, la imposición de "una sanción del 50 % del importe del IVA aplicable a la operación de que se trata parece desproporcionada" (apartado 66).

b) En la reciente sentencia **Grupa Warzywna** , el Tribunal de Justicia se ha ocupado de un supuesto en el que se impuso una sanción en una situación en la que

el error cometido por el obligado tributario no ha supuesto ninguna pérdida de ingresos fiscales.

Esta sentencia también recuerda que, "con arreglo al artículo 273 de la Directiva del IVA, los Estados miembros pueden adoptar medidas para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. En particular, a falta de disposiciones del Derecho de la Unión sobre este aspecto, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas en caso de incumplimiento de los requisitos previstos en la legislación de la Unión para el ejercicio del derecho a deducir el IVA [...]" (apartado 25), pero añadiendo igualmente que, "Sin embargo, los Estados miembros están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad [...]" (apartado 26), por lo que "tales sanciones no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude", reiterando los criterios señalados en la sentencia anterior para apreciar si una es conforme al principio de proporcionalidad (apartado 27).

De ahí que una sanción administrativa que tiene por objeto inducir a los sujetos pasivos a regularizar lo antes posible las situaciones en que la cantidad ingresada sea inferior a la efectivamente adeudada y, por tanto, alcanzar el objetivo de garantizar la correcta recaudación del impuesto, pero que puede reducirse en función de las circunstancias del caso concreto, permite, en principio, **asegurar que tal sanción no va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de garantizar, conforme al artículo 273 de la Directiva del IVA, la correcta recaudación del impuesto** (apartado 31).

En lo que respecta al método para la determinación del importe de la sanción, no es compatible con el Derecho de la Unión el que "se aplica indistintamente a una situación en que la irregularidad resulta de un error de apreciación cometido por las partes de la operación respecto a la sujeción al impuesto de esta, que se caracteriza por la inexistencia de indicios de fraude y de pérdida de ingresos para la Hacienda Pública, y a una situación en la que no concurren tales circunstancias" (apartado 37, en relación con los apartados 32 a 35)".

CUARTO.-

La aplicación al supuesto de autos de los criterios jurisprudenciales expuestos conduce a la conclusión de que la sanción impuesta a la entidad recurrente vulnera el principio de proporcionalidad, por mucho que haya sido objeto de alguna minoración.

En efecto, la propia inspección tributaria reconoció que "en la factura emitida por la

entidad vendedora correspondiente a esta operación de compraventa, se recoge como base imponible 88.000.000 euros y cuota de IVA repercutido de 0 euros (...), si bien "en el modelo de declaración-liquidación presentado por el obligado tributario correspondiente al primer trimestre del ejercicio 2015, el contribuyente no consigna las cuotas de IVA correspondiente a esta operación en la que, tal y como se desprende de los hechos desglosados, resulta ser sujeto pasivo por aplicación del artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley de IVA", procediendo la inspección "a regularizar la declaración presentada por el obligado tributario, que debió proceder a la declaración de la cuota de IVA correspondiente a dicha operación de compraventa en el primer trimestre del ejercicio 2015, fecha en la cual se devenga, procediendo a incrementar el importe del IVA devengado en dicho período en 18.480.000 euros (88.000.000 x 21%), y el importe del IVA deducible en 18.480.000 euros , estimándose que procede la deducción de dicha cuota al estar en posesión de la factura expedida y al haber registrado en el libro de facturas recibidas dicha operación".

Por tanto, dada la inexistencia de un perjuicio económico para la hacienda pública, la única justificación de la imposición de la sanción sería la de "prevenir el fraude", por cuanto la operación inmobiliaria de referencia supuso una cuota de IVA de 0 euros. Sin embargo, la infracción de la que trae causa la multa no establece ninguna diferencia al respecto, pues el ilícito consiste, según se ha dicho, en " La no consignación en la autoliquidación que se debe presentar por el periodo correspondiente de las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones [...]" conforme, en el presente caso, al artículo 84.UNO.2º de la Ley del IVA .

Tampoco se permite modular la sanción en atención a las circunstancias concretas, como, significativamente, a la inexistencia de un perjuicio económico, pues la reducción ha obedecido a otras razones diferentes. Como se expuso por esta misma Sala y Sección en la sentencia de 24 de febrero pasado -recurso 499/2020-, "El criterio de proporcionalidad se fija legalmente, al cuantificar la multa a imponer en el 10 por 100 de la cuota correspondiente (...)" .

En conclusión, aun estando plenamente justificado que se puedan reprochar incorrecciones en las autoliquidaciones, incluso cuando ello no tiene consecuencias en la recaudación del impuesto, pues no hay que olvidar la otra finalidad de las medidas correctoras, cual es la de prevenir el fraude, el principio de proporcionalidad se vulnera con la imposición de una sanción atendiendo a parámetros automáticos sin tener en cuenta las circunstancias del caso , como, en el supuesto de autos, la ausencia de perjuicio económico, la existencia de la factura en la que consta la operación y el registro de la propia operación en el libro de facturas recibidas, pese a

que no se consignara en la declaración-liquidación, no estándose siquiera ante la inobservancia de obligaciones de contabilidad y, todo ello, sin perjuicio del posible encaje de la conducta de la entidad recurrente en otro tipo infractor.

De lo que, sin necesidad de analizar más cuestiones, se sigue la estimación del recurso contencioso-administrativo y la innecesariedad de plantear una cuestión prejudicial al respecto, pues las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que se han comentado y las que en ellas se citan proporcionan argumentos suficientes para despejar las dudas que pudieran existir".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación [...]".

CUARTO

.- Tesis esgrimida en el recurso de casación interpuesto por la Administración del Estado.

En síntesis, la base argumental del recurso de casación se sostiene en las siguientes afirmaciones, encaminadas a convencer al Tribunal sobre la incorrección de la sentencia y a reivindicar, en todo caso y como una única solución posible, el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad sobre los preceptos sancionadores de la Ley del IVA dejados de aplicar:

a) La proporcionalidad la determina el legislador y en los términos en que se definan por éste las infracciones y las sanciones.

b) La Inspección de la AEAT, en el procedimiento de origen, aplicó literalmente el artículo 171.1º.4 LIVA, que no ofrece margen alguno en su aplicación, consistente en multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación

c) Las sanciones de IVA no están armonizadas, esto es, que no forman parte del ámbito de armonización de tal impuesto.

d) No cabría otra solución, para inaplicar una norma con rango de ley, que plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional conforme a lo establecido en el art. 35 de la LOTC.

e) La jurisprudencia de la UE tomada en consideración por la Audiencia Nacional como determinante del fallo remite a la apreciación del juez nacional, pero no reputa desproporcionada la ley nacional.

f) Invoca nuestra jurisprudencia sobre otras sanciones en materia de IVA, con cita y reproducción parcial de la sentencia de 13 de octubre de 2021 -recurso de casación

nº 3691/2020- seguida por las sentencias de 26 de octubre de 2021 c.4746/2020 y 29 de junio de 2022 (2) c. 3617/2021 y 5527/2020.

Estas sentencias versan sobre las sanciones impuestas por razón de la autoliquidación e ingreso extemporáneo de las cuotas correspondientes a los tres primeros trimestres del año, sin requerimiento previo, con ocasión de la declaración tempestiva del cuarto trimestre, pero sin identificar ni singularizar el IVA repercutido en cada uno de los tres trimestres previos.

g) No sería aplicable el art. 198 LGT, como implícitamente parece sugerir, como opción, la sentencia objeto de casación. Dicho precepto castiga las infracciones formales consistentes en no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico-. La infracción, prevista como leve, es de multa pecuniaria fija de 200 euros (frente a la multa impuesta en el caso presente, de 1.848.000 € -que es de un 970.200 % más-).

Razona así el Abogado del Estado en su escrito de interposición del recurso:

"[...] En la actualidad, dada la especialidad de las infracciones del artículo 170 de la LIVA, éstas prevalecen respecto de las recogidas en la LGT/2003 cuando se refiere a este impuesto, al tiempo que la sanción formal se impone a quien no declara las operaciones, desvinculándose de una posible falta de ingreso que pudiera haberse producido.

Sin embargo, la Audiencia Nacional en su sentencia da a entender (FD Cuarto penúltimo párrafo) que, ante esta conducta se podría haber aplicado otra sanción, como, por ejemplo, pensamos nosotros, **la del artículo 198 de la LGT/2003**, prevista para las conductas consistentes en no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones, y cuya sanción habría sido sensiblemente inferior. Sin embargo, esta norma es genérica, frente a la del Artículo 170.Dos 4ª de la LIVA, que resulta más específica y, por ende, aplicable.

Cumpléndose **los dos elementos objetivo y subjetivo** para poder sancionar y siendo la conducta realizada la descrita en el tipo objetivo del artículo 170 Dos 4ª de la LIVA, su consecuencia sancionadora, la del Artículo 171.4º LIVA, la Audiencia Nacional no puede unilateralmente inaplicar un artículo de la ley porque, en su opinión, en un caso concreto, la sanción resultante es desproporcionada, ya que con ello hace quebrar la separación de poderes del Estado, invadiendo las competencias del poder legislativo y conculcando el orden constitucional.

Más allá de la libertad de apreciación del juez de instancia para, según la doctrina del TJUE, desplazar la aplicación de la norma nacional sin plantear, como aquí, cuestión prejudicial, ya que, en su opinión, en este caso, las sentencias del TJUE, que cita y reproduce en lo esencial, " proporcionan argumentos suficientes para despejar las dudas que pudieran existir" (FD Cuarto in fine) si, en su opinión, la sanción prevista en el artículo 171. Cuarto de la LIVA es desproporcionada, debería presentar la oportuna cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional para que sea éste como guardián de la Constitución española y del sistema de fuentes legales establecido en la misma, el que declare que dicho artículo es inconstitucional. En este sentido, la aplicación del principio de proporcionalidad por parte de la Audiencia Nacional colisiona con el principio de legalidad y el de tipicidad: la conducta encaja en un tipo infractor que establece la Ley del IVA .

En las STJUE invocadas por la Audiencia Nacional, antes de emitir su opinión acerca del caso concreto, el TJUE establece, con carácter general, en efecto, que corresponde al órgano jurisdiccional nacional pronunciarse sobre la proporcionalidad o no de una sanción. De hecho, en la Sentencia de 26 de abril de 2017 en el caso Farkas, C-564/15 , en los apartados 59 a 61, establece:

"59. Procede recordar que, a falta de armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de inobservancia de los requisitos fijados por un régimen establecido mediante dicha legislación, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas. Sin embargo, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de diciembre de 2000, de Andrade, C-213/99, EU:C:2000:678, apartado 20, y de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartado 50).

60. Así pues, **tales sanciones no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude** . Al objeto de apreciar si una sanción es conforme al principio de proporcionalidad, es preciso tener en cuenta, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción que se penaliza con esa sanción, así como el método para la determinación de su cuantía (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartados 65 a 67, y de 20 de junio de 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, apartado 38).

61. Aun cuando corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si el importe de la sanción no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos mencionados en el apartado anterior (sentencia de 20 de junio de 2013, Rodopi-M

91, C-259/12, EU:C:2013:414, apartado 39), procede indicar a este órgano jurisdiccional algunos elementos del asunto principal que pueden permitirle determinar si la sanción impuesta al Sr. Juan Pablo con arreglo a las disposiciones de la Ley General Tributaria es conforme al principio de proporcionalidad".

Por tanto -enfatisa el Abogado del Estado-, NO hay armonización en materia sancionadora, que es competencia exclusiva de los Estados Miembros y lo que hace el TJUE es dar pautas que ayuden al órgano jurisdiccional nacional a resolver el caso concreto, que serán sugerencias no vinculantes, correspondiendo la última decisión al órgano jurisdiccional.

Pues bien, y esta es la clave del presente recurso, y sobre el que versa en exclusiva la cuestión de interés casacional admitida , sin embargo, en nuestro Derecho, el Tribunal Constitucional y por extensión el Tribunal Supremo han determinado que **la tarea de determinar si una sanción es proporcionada, cuando en el caso se dan los elementos objetivos y subjetivos, corresponde al legislador**. Así en la STS de 12 de noviembre de 2009 c. 1398/2004, el Alto Tribunal (FD Sexto, apartado B), con apoyo en la doctrina del Tribunal Constitucional, afirma:

"(...) Como viene señalando el Tribunal Constitucional (en una doctrina que, aunque sentada para el ámbito penal, resulta plenamente aplicable al administrativo-sancionador), corresponde al legislador la potestad exclusiva "para configurar los bienes penalmente protegidos, los comportamientos penalmente reprobables, el tipo y **la cuantía de las sanciones penales, y la proporción entre las conductas que pretende evitar y las penas con las que intenta conseguirlo**" (por todas, SSTC 55/1996, de 28 de marzo, FJ 6; 161/1997, de 2 de octubre, FJ9; y, 13/1999 de 20 de julio, FJ 23). Y, **en tanto que la cuestión de la proporcionalidad entre pena y delito o, en su caso, infracción y sanción, constituye un juicio de oportunidad que es competencia exclusiva del legislador, a los "Tribunales de justicia sólo les corresponde, según la Constitución, la aplicación de las Leyes y no verificar si los medios adoptados por el legislador para la protección de los bienes jurídicos son o no adecuados a dicha finalidad, o si son o no proporcionados en abstracto"**, conclusión ésta que se deduce del art. 117 CE (STC 65/1986, de 22 de mayo , FJ 3, in fine). En consecuencia, "no cabe deducir del artículo 25.1 de la Constitución Española un derecho fundamental a la **proporcionalidad abstracta de la pena con la gravedad del delito**" (STC 65/1986, de 22 de mayo , FJ 3, in fine) y en los supuestos en que "una condena penal pueda ser razonablemente entendida como aplicación de la ley, la eventual lesión que esa aplicación pueda producir", "será imputable al legislador y no al Juez" (STC 136/1999, de 20 de julio , FJ 21, in fine)".

La cuestión relativa al principio de proporcionalidad que, tras la entrada en vigor de la LGT/2003 , debe regir en la cuantificación de las sanciones se puso también de manifiesto en la Sentencia de esa Sala de 11 de diciembre de 2014 r. 2742/2013, cuyo FD Tercero, por remisión a la Sentencia de 22 de septiembre de 2011 c. 4289/2009, reza así:

"[...] Ahora bien, sin perjuicio de que conforme a esta jurisprudencia constitucional la adecuación o proporción de las condenas o sanciones a las conductas ilícitas ha sido una decisión que ha correspondido siempre al legislador, durante la vigencia de la LGT de 1963 esta Sala había reconocido expresamente que el principio de proporcionalidad en su vertiente aplicativa había servido en la jurisprudencia "como un importante mecanismo de control por parte de los Tribunales del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, cuando la norma establece para una infracción varias sanciones posibles o señala un margen cuantitativo para la fijación de la sanción pecuniaria; y, así, se viene insistiendo en que el mencionado principio de proporcionalidad o de la individualización de la sanción para adaptarla a la gravedad del hecho, hacen de la determinación de la sanción una actividad reglada y, desde luego, resulta posible en sede jurisdiccional no sólo la confirmación o eliminación de la sanción impuesta sino su modificación o reducción" [Sentencia de 24 de mayo de 2004 (rec. cas. núm. 7600/2000); doctrina jurisprudencial reiterada en la posterior Sentencia de 14 de enero de 2013 (rec. cas. núm. 1040/2011)".

Este margen de maniobra que reconocíamos a los Tribunales como mecanismo de control del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, empero -y es aquí donde queremos poner el acento-, ha quedado anulado por el legislador tributario con la redacción de la LGT de 2003, pues como señalábamos en nuestra Sentencia de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 4289/2009), "en la medida en que la LGT de 2003 ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada" no ha dejado "a la hora de imponer la sanción, como hacía la anterior LGT de 1963, margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar" [FD Quinto D) a)] [...]".

Queda, por tanto, bastante claro, en opinión de esta representación legal, en exégesis de la doctrina de esa Sala, que, tras la aprobación de la LGT de 2003, los Tribunales, en nuestro Derecho, carecen de margen para la aplicación del principio de proporcionalidad en materia sancionadora tributaria, especialmente, cuando ello suponga la inaplicación del precepto aplicable que establece, como aquí, una sanción muy concreta , la mínima exigible a la infracción cometida (un porcentaje fijo, el 10% de la cuota correspondiente a las operaciones consignadas en la autoliquidación -

artículo 171.Uno.4º LIVA -, sin margen para establecer reducción alguna, en función, por ejemplo, del perjuicio económico, lo que ha llevado a la Sala a la anulación total de la sanción).

Esa conclusión, como parece lógico, debe hacerse extensiva también a las Leyes especiales que, como la LIVA, tipifican infracciones y sobre todo sanciones con un porcentaje fijo y mínimo (en este caso, - insistimos - el 10% de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación), sin margen o abanico cuantitativo alguno para la ponderación o modulación de las mismas por parte de los Tribunales.

Solo el planteamiento de una posible cuestión de inconstitucionalidad en relación con el precepto legal que tipifica la sanción supuestamente desproporcionada podría dar pie a que el Tribunal Constitucional considerase vulnerado dicho principio y dejase sin efecto el precepto legal en cuestión.

Como ya ha tenido oportunidad de indicar esa Sala en un caso similar al planteado (Sentencia de 13 de octubre de 2021 c. 3691/2020 (FD Sexto.5), seguida por las Sentencias de 26 de octubre de 2021 c.4746/2020 y 29 de junio de 2022 (2) c. 3617/2021 y 5527/2020), aunque la **ausencia de proporcionalidad en la configuración de las sanciones -administrativas o penales- forma parte de la soberanía del legislador** , no cabe descartar, como concepto, que en la decisión de determinar la pena o sanción a una determinada conducta, pueda eventualmente concurrir una desproporción constitucionalmente relevante, por excesiva, siendo la única solución, en nuestro Derecho, para dejar sin efecto la previsión legal, sin margen de apreciación (con independencia, claro está, del planteamiento de una cuestión prejudicial ante el TJUE, que la Sala de instancia aquí descarta), el planteamiento de la oportuna cuestión de inconstitucionalidad - ex artículo 35 de la LO del TC - , no la inaplicación del precepto legal, con anulación total del acto de aplicación normativa o del acto dictado en ejercicio de la potestad sancionadora por parte de la Administración tributaria, como ha hecho la sentencia recurrida.

Así lo ha entendido ya esa Sala, como recoge el Auto de admisión (Razonamiento Jurídico Sexto), cuando ha planteado en fechas recientes una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional (auto de 25 de febrero de 2021, recurso de casación 1481/2019, admitido a trámite por providencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 16 de septiembre de 2021 -cuestión de inconstitucionalidad 1643/2021-) en la que se interroga al mismo sobre la conformidad con nuestra Carta Magna del artículo 203.6.b) 1º de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"], debido a su eventual oposición a los artículos 25.1, en relación con los artículos 1.1 y 9.3 de la Constitución Española. Se

trata en este caso de un precepto que contempla una sanción que se corresponde con un porcentaje fijo de la cifra de negocio de la empresa y que, según se expone en la citada cuestión, avalaría la decisión de la Sala de instancia (en aquel caso el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Granada) de confirmar la sanción de ser ajustado a derecho el controvertido precepto, no así si fuera declarado inconstitucional.

A mayor abundamiento, en cuanto a la cita que se hace en el fallo a la doctrina del TJUE, conviene matizar, con respecto a la invocación de la STJUE de 15 de abril de 2021 en el asunto Grupo Warzywna , caso C-935/19 , como se deduce del apartado 33 de la misma, que el pronunciamiento gira, en ese caso, en torno a la existencia de un error. Este aspecto ya fue analizado por el TEAC porque en nuestro Derecho, no existe responsabilidad por infracción tributaria cuando la conducta obedece a un error invencible según el artículo 179.2 d) de la LGT , cosa que no se da en este caso toda vez que, en la propia escritura pública de compra se admitió que la operación, que en principio estaba sujeta y exenta, las partes habían renunciado a la exención, aplicándose la inversión de sujeto pasivo del artículo 84.uno 2º de la LIVA. En el presente caso, como señala el TEAC, la conducta del obligado es perfectamente sancionable ya que, aunque no haya perjuicio económico ni ventaja fiscal, la correcta liquidación del tributo en este tipo de operaciones, sin perjuicio de su deducción, se justifica por motivos de control y garantía recaudatoria .

En todo caso -insistimos- aunque admitamos la habilitación al juez nacional para decidir en estos casos, bajo los parámetros contenidos en la doctrina del TJUE, si la sanción resulta o no desproporcionada, esa apreciación no puede hacerla desconociendo el sistema procesal de cada Estado, sin que, por tanto, puede atribuirse un apoderamiento general a cada juez nacional para dirimir en cada sanción del IVA si se ha respetado ese principio.

La proporcionalidad que cabe aplicar en sentencia ha de moverse, debiendo, por tanto, matizarse, en nuestro sistema, la doctrina del TJUE, dentro de los límites legales fijados, a fin de respetar el principio de legalidad de las penas y sanciones, aquí claramente arrumbado por la decisión anulatoria total de la sanción. La remisión por el TJUE a la aplicación por el juez nacional ha de tener como límite la propia competencia del juez, de manera que, en un sistema como el nuestro, de jurisdicción constitucional retenida, solo el Tribunal Constitucional podría apreciar si las sanciones legalmente establecidas son inconstitucionales por desproporcionadas (así lo ha hecho, en casos muy similares a este, como el relacionado con la inconstitucionalidad del artículo 191.6 LGT/2003, que establece un sanción mínima de multa pecuniaria proporcional del 50% de la cuantía no ingresada por la comisión

de una infracción leve en un caso también de sanción por falta de ingreso en plazo de tributos (IVA) que deberían haber sido declarados con anterioridad sin cumplir los requisitos del artículo 27.4 de la LGT/2003, siendo rechazada por Autos del TC 20/2015, de 3 de febrero y 111/2015, de 25 de junio, lo que ratificó plenamente esa Sala del Tribunal Supremo en su Sentencia de 4 de mayo de 2017 r.c.u.d. 1343/2016).

En estos casos, lo determinante para apreciar la infracción del principio de proporcionalidad en la previsión legal de las sanciones administrativas (art. 25.1 CE), según la doctrina del TC, como es sabido, es que exista un " patente derroche inútil de coacción que convierte la norma en arbitraria".

Si se generalizase el criterio de la sentencia y se dejase en manos de cada tribunal la ponderación, en cada caso, de la sanción impuesta, según su sentido de la proporcionalidad, habría que reformular completamente la estructura del sistema de infracciones y sanciones, al menos en el ámbito del IVA, tributo armonizado y, especialmente, cuando la sanción a imponer, como antes dijimos y reiteramos ahora, una vez despejado el tema de la culpabilidad, es el porcentaje fijo y mínimo, exigible a la infracción cometida , como aquí ocurre (10% de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación . artículo 171.Uno.4º LIVA), sin margen cuantitativo alguno (lo que ha llevado en este caso a la Sala de instancia, a anular totalmente la sanción), para modular la sanción por los Tribunales.

En este caso se cuestiona la proporcionalidad de la sanción por la no consignación en la autoliquidación de las cantidades de las que el sujeto pasivo sea destinatario (artículo 170.Uno.4º LIVA) sancionada con multa proporcional del 10 por 100 de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas (artículo 171.Uno.4º LIVA) pero, con los mismos argumentos, podría cuestionarse, por ejemplo, la infracción del artículo 195 LGT/2003, por acreditar indebidamente cuotas de IVA a compensar, si un Tribunal entendiera que es desproporcionado que la sanción por una infracción de peligro alcance el 15% , si se trata de partidas a compensar o deducir, o del 50% de la cuota si se trata de partidas a deducir o de créditos tributarios aparentes (artículo 195.2 LGT/2003), siendo también la cuantía a imponer totalmente fija sin margen alguno, tras apreciarse, por supuesto, la culpabilidad del infractor, para rebajar la misma ni menos anularla en aras de la aplicación de un principio de proporcionalidad.

Por último, no nos resistimos a reproducir el FD Octavo.11) de la Sentencia de esa Sala de 13 de octubre de 2021 c. 3691/2020, citada anteriormente y seguida, como dijimos, por las Sentencias de 26 de octubre de 2021 c.4746/2020 y 29 de junio de 2022 (2) c. 3617/2021 y 5527/2020, donde puede leerse que:

"11) Hay aún una consideración última que no resulta ocioso recordar, cual es que la infracción del principio de proporcionalidad en materia penal o sancionadora, cuando discurre en la fase de ejercicio de la potestad sancionadora por parte de la Administración, o en el momento posterior del control jurisdiccional de dicho ejercicio por los tribunales, puede permitir una solución correctora que atempere el exceso o derroche inútil de coacción, situándola en su punto preciso, en aquellos casos en que la ley lo permite, a fin de restablecer la proporción debida.

Cuando, en cambio, la desproporción o el carácter desmedido se localiza en la ley misma, el aplicador de la norma solo puede consultar sobre su duda al Tribunal Constitucional, mediante la cuestión de inconstitucionalidad, o plantear cuestión prejudicial, en lo procedente, en los términos del art. 267 TFUE . Ahora bien, cuando el órgano judicial soslaya cualquiera de los dos planteamientos y orilla la aplicación de un precepto sancionador, como si no existiera, no obtiene el resultado de restañar o restablecer la desproporción o desajuste entre infracción y sanción situándola en sus justos términos (que serían, conceptualmente hablando, la adecuación de la sanción a la proporción que se considera debida o, en otras palabras, la eliminación del exceso punitivo, manteniendo la sanción una vez graduada). **Sin embargo, el resultado a que conduce la sentencia de instancia, con anulación total e indiferenciada de la sanción y el anuncio implícito de su inaplicación a casos iguales, es que la conducta, pese a ser reprochable en alguna medida -además de legalmente típica-, quedase impune, esto es, sin respuesta sancionadora alguna, lo que a su vez no es en modo alguno proporcionado y, a un tiempo, no respeta los objetivos y fines que, mediante la utilización de las normas sancionadora, aseguran el funcionamiento adecuado, correcto y tempestivo del IVA en todo el territorio de la Unión Europea, en los términos que hemos recogido de la sentencia pronunciada en el asunto C-259/12, Rodopi-M 91 OOD".**

Todo ello ha de llevar a la estimación del recurso [...]"

QUINTO

.- Razonamiento jurídico de la parte recurrida en casación.

En su escrito de oposición, la sancionada ENGAGE INVERSIONES 2014, S.L.U. esgrime los siguientes motivos, en defensa de la sentencia a quo:

" [...] **CUARTO.- Sobre los motivos que fundamentan la correcta actuación de la Audiencia. Nacional. Improcedencia del planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad**

Las consideraciones que hace el Abogado del Estado no tienen en cuenta que, en este caso, no entraba en juego exclusivamente el derecho interno sino que era de aplicación (y con carácter previo a cualquier análisis del ordenamiento nacional de cara a una eventual cuestión de inconstitucionalidad) el derecho de la UE y sus principios fundamentales.

Sobre la base de estos y de la jurisprudencia del TJUE al efecto, la Audiencia Nacional obró adecuadamente al inaplicar lo dispuesto por los artículos 170.Dos.4º y 171.Uno.4º de la Ley de IVA en el caso de mi representada.

Así, no puede olvidarse que:

1. A pesar de no existir armonización en el ámbito de las sanciones, su imposición en el caso enjuiciado debe efectuarse de acuerdo con los principios fundamentales que rigen el derecho de la UE. Y la primacía de este debe respetarse también en lo que respecta al ámbito sancionador, en particular en lo que se refiere al principio de proporcionalidad.

2. Cuando la aplicación de una sanción resulte contraria a la jurisprudencia del TJUE (como lo es en este caso por referencia al ya citado **asunto Farkas** y otros) el juez que conoce del caso está obligado a inaplicar la norma nacional en virtud de la cual se impuso, sin que proceda plantear cuestión de inconstitucionalidad alguna.

A continuación pasamos a detallar los fundamentos en los que basamos las anteriores conclusiones.

En primer lugar, en relación con la falta de armonización de las sanciones y de las facultades de las que, en consecuencia, disponen los Estados Miembros, debemos señalar que dicha competencia de los Estados Miembros no puede resultar, cuando se está aplicando derecho de la UE (como ocurre en el IVA), en la imposición de sanciones que vulneren sus principios fundamentales, lo que incluye el principio de proporcionalidad interpretado por el TJUE.

En este sentido cabe destacar la sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022 donde, precisamente en relación con sanciones previstas por la legislación española (las que se preveían para el incumplimiento de la obligación de declaración de bienes en el extranjero puesta en relación con las libertades comunitarias), el tribunal concluyó que resultaban contrarias al ordenamiento de la UE por resultar desproporcionadas.

Para ello, recordó previamente que (en contra del Reino de España, que estimaba que "la proporcionalidad de las sanciones únicamente corresponde apreciarla a las autoridades nacionales, ya que esta cuestión no ha sido objeto de armonización a

escala europea ") las facultades que tienen los Estados Miembros en materia sancionadora deben respetar también el principio de proporcionalidad según se ha analizado este desde la perspectiva del derecho de la UE:

"48 Con carácter preliminar, procede recordar que, si bien corresponde a los Estados miembros, a falta de armonización en el Derecho de la Unión, elegir las sanciones que les parezcan adecuadas en caso de incumplimiento de las obligaciones establecidas por su legislación nacional en materia de fiscalidad directa, están obligados, **no obstante, a ejercer su competencia respetando dicho Derecho y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad**(véase, en este sentido, la sentencia de 12 de julio de 2001, Louloudakis, C-262/99 , EU:C:2001:407 , apartado 67 y jurisprudencia citada)".

Y, muy recientemente, el TJUE ha vuelto a referirse nuevamente a esta cuestión en su sentencia de 8 de marzo de 2022, en el asunto C-205/20 , de relevancia para este caso, donde de manera taxativa recordaba que el principio de proporcionalidad tiene carácter imperativo y que, en consecuencia, deben dejarse inaplicadas aquellas sanciones previstas por las normativas nacionales que resulten desproporcionadas conforme al derecho de la UE a pesar de no existir armonización:

"...30 En concreto, **cuando un Estado miembro excede su facultad de apreciación al establecer una normativa nacional que contempla sanciones desproporcionadas para las infracciones de las disposiciones nacionales adoptadas con arreglo a la** Directiva 2014/67, la persona afectada debe poder invocar directamente la exigencia de proporcionalidad de las sanciones contemplada en el artículo 20 de esta Directiva frente a tal normativa (véanse, por analogía, las sentencias de 28 de junio de 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust y The Association of Investment Trust Companies, C-363/05 , EU:C:2007:391 , apartado 61, y de 28 de noviembre de 2013, MDDP, C-319/12 , EU:C:2013:778 , apartado 51).

31 Por lo demás, ha de recordarse que **el respeto del principio de proporcionalidad, que constituye un principio general del Derecho de la Unión, vincula a los Estados miembros cuando aplican este Derecho, incluido en caso de que no exista una armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables**[véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15 , EU:C:2017:302 , apartado 59, y de 27 de enero de 2022, Comisión/España (Obligación de información en materia tributaria), C-788/19 , EU:C:2022:55 , apartado 48]. Cuando, en el marco de tal aplicación, los Estados miembros adoptan sanciones más concretamente de naturaleza penal, deben observar el artículo 49, apartado 3, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la

Unión Europea (en lo sucesivo, "Carta"), a tenor del cual la intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción. **Pues bien, este principio de proporcionalidad, del que el artículo 20 de la Directiva 2014/67 no es más que un recordatorio, tiene carácter imperativo (...)** .

Como no podía ser de otra forma, este criterio del TJUE también ha sido aplicado en el marco de sanciones impuestas por incumplimientos en el ámbito del IVA.

Así, en el **asunto Farkas...** , basándose en su reiterada jurisprudencia previa, el TJUE recuerda sobre este particular que a la hora de establecer su régimen sancionador interno en materia de IVA, los Estados Miembros deben respetar el principio de proporcionalidad , lo cual supone que las sanciones impuestas no deben ir más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude: (se transcriben los párrafos 59 y 60).

Por tanto, si bien las sanciones en el ámbito del IVA no están armonizadas, su imposición debe respetar en todo caso los principios que emanan del derecho de la UE, incluido el de proporcionalidad, lo cual implica que no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude.

Pues bien, que la sanción impuesta (1.848.000 euros, no modulable) va más allá de tales objetivos y resulta desproporcionada en el caso de mi representada (donde la omisión formal de la inclusión de la operación de inversión de sujeto pasivo no ha causado perjuicio económico alguno) resulta, como ha declarado la Sala de instancia, incuestionable si atendemos a las conclusiones del TJUE en el supuesto Farkas (como venimos anticipando, casi idéntico, en tanto en cuando se analizaba la improcedencia de una sanción fija por la comisión de un error administrativo en la declaración de una operación con inversión del sujeto pasivo, como ocurría en la presente litis).

En él, el TJUE concluye de manera rotunda que la sanción prevista por la normativa nacional resultaba desproporcionada, y por tanto contraria al Derecho de la UE, al no existir perjuicio alguno para el erario público (párrafos 65 a 67 FARKAS)" .

De igual modo, en su posterior sentencia de 15 de abril de 2021 al asunto C-935/19 , **Grupa Warzywna** , el Tribunal concluye que:

" ... (H)abida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 273 de la Directiva del IVA **y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que impone** a un sujeto pasivo que ha calificado

erróneamente una operación exenta de IVA de operación sujeta a ese impuesto una sanción del 20% del importe de la sobrevaloración del importe de la devolución de IVA indebidamente reclamada, **en la medida en que dicha sanción se aplica indistintamente a una situación en que la irregularidad resulta de un error de apreciación cometido por las partes de la operación respecto de la sujeción al impuesto de esta, que se caracteriza por la inexistencia de indicios de fraude y de pérdida de ingresos para la Hacienda Pública, y a una situación en la que no concurren tales circunstancias "**.

El análisis anterior fue precisamente el que realizó la Audiencia Nacional para resolver sobre la improcedencia de la sanción impuesta a mi representada. Hecho este análisis y habiendo apreciado este extremo, resolvió sin necesitar para ello del planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad (de hecho, no hubiera podido proceder a tal planteamiento, tal y como veremos a continuación).

Y ello es así dado que tal y como ha reconocido la extensa jurisprudencia no solo del TJUE, sino tanto de ese TS al que nos dirigimos, como del TC, una vez se reconoce que la aplicación de una norma es contraria al derecho de la UE, el juez ordinario que conoce del caso está obligado a su inaplicación sin necesidad de análisis adicional sobre la adecuación o no al derecho interno, el cual resulta desplazado por el derecho de la UE.

Así, valga recordar la ya citada y reciente sentencia del TJUE en el asunto C-205/20 cuando el Tribunal se refiere a que el juez nacional debe dejar inaplicada una norma nacional que contraviene la exigencia de proporcionalidad de las sanciones, ya que lo contrario vulneraría el principio de primacía del derecho de la UE:

"...37 Ha de recordarse, asimismo, que **el principio de primacía obliga al juez nacional encargado de aplicar, en el ámbito de su competencia, las disposiciones del Derecho de la Unión**, cuando no resulte posible interpretar la normativa nacional conforme a las exigencias del Derecho de la Unión, a garantizar la plena eficacia de las exigencias de este Derecho en el litigio de que conozca, **dejando inaplicada si fuera necesario, y por su propia iniciativa , cualquier normativa o práctica nacional, aun posterior, contraria a una disposición del Derecho de la Unión que tenga efecto directo, sin que deba solicitar o esperar a su previa eliminación por vía legislativa o mediante cualquier otro procedimiento constitucional**(véanse, en este sentido, las sentencias de 24 de junio de 2019, Poplawski, C-573/17 , EU:C:2019:530 , apartados 58 y 61, y de 21 de diciembre de 2021, Euro Box Promotion y otros, C-357/19 , C-379/19 , C-547/19 , C-811/19 y C- 840/19 , EU:C:2021:1034 , apartado 252).

38 Como resulta del examen de la primera cuestión prejudicial, **la exigencia de proporcionalidad de las sanciones** establecida en el artículo 20 de la Directiva 2014/67 **cumple los requisitos para producir efecto directo.**

39 Por lo tanto, en el supuesto de que un particular invoque esta exigencia ante un juez nacional frente a un Estado miembro que la haya transpuesto incorrectamente, corresponderá a dicho juez garantizar su plena eficacia y, **de no poder interpretar la normativa nacional de manera conforme con dicha exigencia, desechar, por iniciativa propia, las disposiciones nacionales que resulten incompatibles con ella(...)**".

Sobre la obligación que recae en los jueces ordinarios de dejar sin efecto las normas nacionales cuando su aplicación resulte contraria al Derecho de la UE ya se pronunciaba el TJUE en sus sentencias de 24 de junio de 2019, en el asunto C-573/17, Daniel Adam Poplawski o de 21 de diciembre de 2021, en los asuntos acumulados C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 y C-840/19.

Es más, la **primacía del Derecho de la UE** es tal que el TJUE señalaba que su aplicación debe prevalecer incluso por encima de las resoluciones constitucionales. Valga la referencia a este respecto que se contiene entre otras en sus sentencias de 18 de mayo de 2021, en los asuntos acumulados C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 y C-397/19 o de 6 de octubre de 2020 en los asuntos acumulados C-511/18, C-512/18 y C-520/18. Así, en la primera de estas sentencias (de 18 de mayo de 2021), el TJUE se refería a que:

"...244 Conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, **el principio de primacía del Derecho de la Unión consagra la preeminencia del Derecho de la Unión sobre el Derecho de los Estados miembros.** Por consiguiente, este principio impone la obligación de garantizar la plena eficacia de las distintas normas de la Unión a todos los órganos e instituciones de los Estados miembros, **sin que el Derecho de los Estados miembros pueda afectar a la eficacia reconocida a esas distintas normas en el territorio de dichos Estados** (sentencia de 6 de octubre de 2020, La Quadrature du Net y otros, C-511/18 , C-512/18 y C-520/18 , EU:C:2020:791 , apartado 214 y jurisprudencia citada).

245 Así, en virtud del principio de primacía del Derecho de la Unión, que un Estado miembro invoque normas de Derecho nacional , **aunque sean de rango constitucional, no puede lesionar la unidad y la eficacia del Derecho de la Unión.** En efecto, conforme a consolidada jurisprudencia, **los efectos que se asocian al principio de primacía del Derecho de la Unión se imponen a todos los órganos de un Estado miembro, sin que las disposiciones de Derecho interno relativas**

al reparto de las competencias judiciales, incluidas las de rango constitucional, puedan oponerse a ello[véanse, en ese sentido, las sentencias de 26 de febrero de 2013, Melloni, C-399/11 , EU:C:2013:107 , apartado 59, y de 2 de marzo de 2021, A. B. y otros (Nombramiento de jueces al Tribunal Supremo-Recursos), C-824/18 , EU:C:2021:153 , apartado 148 y jurisprudencia citada]".

Por su parte, en la ya referida sentencia de 6 de octubre de 2020, el TJUE recordaba que se estaría actuando en menoscabo de la primacía y de la aplicación uniforme del derecho de la Unión **si los órganos jurisdiccionales nacionales estuvieran facultados para otorgar primacía a las normas nacionales contrarias a este último ordenamiento, aunque fuera con carácter provisional** (véase en este sentido el párrafo 217 de la sentencia, y la jurisprudencia ahí citada).

Este criterio ya había sido evacuado por el TJUE, precisamente en relación con una cuestión planteada por España (asunto 170/88, Ford España), en sentencia de 11 de julio de 1989 , donde el tribunal ya dictaba sobre la obligación que incumbe al juez nacional de dejar de oficio inaplicada cualquier disposición nacional contraria al ordenamiento comunitario sin necesidad de pedir o esperar a su derogación:

"...El Juez nacional encargado de aplicar, en asuntos que sean de su competencia, las disposiciones del Derecho comunitario, **está obligado a garantizar plenos efectos a dichas normas, dejando de oficio inaplicada, si es necesario, cualquier disposición de la legislación nacional que pueda ser contraria**, sin que sea preciso pedir o esperar la derogación previa de dicha disposición (véase sentencia de 9 de marzo de 1978, Simmenthal, 106/77 , Rec. 1978, p. 629)".

Como hemos anticipado, no solo el TJUE, sino tanto el TC como esa Excma. Sala han reconocido igualmente en numerosos pronunciamientos que, conforme al principio de primacía del derecho de la UE, cuando un órgano judicial no alberga dudas de que un precepto legal de derecho interno es incompatible con el derecho de la UE (por tratarse de una cuestión ya aclarada por el TJUE), está obligado a inaplicarlo.

En nuestro escrito de oposición a la admisión, ya hacíamos referencia a las sentencias de esa Excma. Sala de 1 de diciembre de 2020, 10 de noviembre de 2016, 12 de junio de 2015 y 10 de octubre de 2012 (recursos de casación 3857/2019, 34/2013, 742/2014 y 4307/2009), de las que se desprende tal conclusión. Y posteriormente, ese Alto Tribunal al que nos dirigimos ha vuelto a recordar con toda claridad que el derecho de la UE es vinculante y obliga a los jueces y tribunales ordinarios de los Estados miembros a no aplicar una norma nacional, cuando se

enfrenta a una norma incompatible con dicho derecho comunitario.

Así, entre otras, en su sentencia de 4 de julio de 2022 (recurso de casación 6410/2019), en relación con la nulidad de las sanciones impuestas por el cumplimiento tardío de declarar bienes y derechos en el extranjero ante su incompatibilidad con el Derecho de la UE, esa Excma. Sala se refería a tal obligación de los jueces nacionales con el siguiente tenor:

"...SEXTO.- La obligación de inaplicar la norma nacional que fundamenta la resolución sancionadora, como efecto de la primacía del Derecho de la Unión Europeay la STJU de 27 de enero de 2022.

El carácter vinculante del Derecho de la Unión Europea obliga a los jueces y tribunales ordinarios de los Estados miembros, al enfrentarse con una norma nacional incompatible con el Derecho de la Unión, como es el caso de la que sustenta la resolución sancionadora recurrida, a inaplicar la disposición nacional, ya sea posterior o anterior a la norma de Derecho de la Unión (STJCE 9-3-78 asunto Simmenthal , 106/77; STJUE 22-6-10, asunto Melki y Abdeli, C-188/10 y C-189/10; y de 5-10-10 asunto Elchinov , C-173/09). ..".

Estas conclusiones se repetían nuevamente en su sentencia de 12 de julio de 2022 (recurso de casación 4881/2020), en su fundamento jurídico quinto.

Por su parte, como recordaba ese TS al que nos dirigimos en la jurisprudencia citada, el TC también ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la primacía del derecho de la UE, entre otras en sus sentencias 215/2014 de 18 de diciembre , en la sentencia 232/2015 de 5 de noviembre y en la sentencia 145/2012 de 2 de julio.

En ellas el TC se refería, tal y como se transcribía en las sentencias anteriormente referidas de esa Excma. Sala del TS, a " la primacía del Derecho de la Unión Europea como técnica o principio normativo destinado a asegurar su efectividad, **reconociendo esa primacía de las normas del ordenamiento comunitario, originario y derivado, sobre el interno, y su efecto directo para los ciudadanos**,asumiendo la caracterización que de tal primacía y eficacia había efectuado el Tribunal de Justicia, entre otras, en las sentencias Vand Gend & Loos, de 5-2-63 y Costa ENEL de 15-7-64)".

Igualmente, valga destacar lo señalado por el TC en la sentencia de 5 de noviembre, 232/2015, cuando considera que "(a)hora bien, sí corresponde a este Tribunal **velar por el respeto del principio de primacía del Derecho de la Unión**cuando, como aquí ocurre según hemos avanzado ya,exista una interpretaciónauténtica efectuada por el propio Tribunal de Justicia de la Unión

Europea. En estos casos, el desconocimiento y preterición de esa norma de Derecho de la Unión, tal y como ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia, puede suponer una "selección irrazonable y arbitraria de una norma aplicable al proceso", lo cual puede dar lugar a una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva(STC 145/2012, de 2 de julio , FFJJ 5 y 6)".

Además, el TC ha aclarado en sus autos 203/2016 y 204/2016, de 13 de diciembre de 2016 (cuestiones de inconstitucionalidad 4178-2016 y 4179-2016) que no cabe en ningún caso plantear una cuestión de inconstitucionalidad cuando existen dudas sobre la conformidad de la norma aplicable al caso con el Derecho de la UE, pues si se confirma su incompatibilidad con aquél, dicha norma se debe inaplicar para preservar el Derecho de la UE y por tanto, falta ya un requisito para el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad (que la norma sea aplicable al caso).

Solo cuando la norma nacional es compatible con el derecho de la UE (lo que no ocurre cuando el propio TJUE, como en nuestro caso, ha aclarado que no lo es) si, además, el órgano judicial alberga dudas de la constitucionalidad de esa norma (entonces y solo entonces) debería plantear una cuestión de inconstitucionalidad.

Sin embargo, si la norma es incompatible con el derecho de la Unión, lo que procede es no aplicar la norma nacional porque, como ha establecido el TC, otra cosa vulneraría el derecho a la tutela judicial efectiva. Además, en tal caso, como también ha establecido el TC, falta ya un requisito (la aplicabilidad de la norma al caso) para proceder a elevar cuestión de inconstitucionalidad.

Y en este punto, el propio TC establece que, una vez que la norma nacional no resulta aplicable al caso (por ser incompatible con el derecho de la UE) no cabe ya, en el marco de dicho procedimiento, juicio ni cuestión de inconstitucionalidad alguna por no resultar aquella norma de aplicación en el caso concreto a efectos de preservar el derecho de la UE.

A título de ejemplo, en su auto 168/2016, de 4 de octubre, al analizar si procedía en un proceso el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad o de la cuestión prejudicial ante el TJUE, el TC recordó en su fundamento jurídico cuarto la procedencia de analizar en primer lugar la adecuación con el Derecho de la UE ya que " **la incompatibilidad de la ley nacional con el Derecho de la Unión Europea sería causa de su inaplicabilidad** y, por tanto, **faltaría una de las condiciones procesales para la admisibilidad de la cuestión de inconstitucionalidad** , que solo podría admitirse si se ha descartado la posibilidad de que la ley cuestionada sea **incompatible con el Derecho de la Unión y, en consecuencia, inaplicable** ".

Precisamente esto (la incompatibilidad con el derecho de la UE) es lo que no sólo

no se ha descartado, sino que es lo que se ha concluido en nuestro caso. En idéntico sentido, en su posterior y ya citado Auto 203/2016 de 13 de diciembre, por el cual se inadmite a trámite la cuestión de inconstitucionalidad 4177-2016, planteada en relación con diversos preceptos de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, el TC insiste en la inadmisibilidad del planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad una vez se ha comprobado que la aplicación de la norma al caso resulta contraria al Derecho de la UE con el siguiente tenor:

"(L)a eventual incompatibilidad de la ley nacional con el Derecho Europeo sería causa de su inaplicabilidad en el proceso, y, por tanto, faltaría una de las condiciones exigidas para la admisibilidad de la cuestión de inconstitucionalidad:que la norma con rango de ley cuestionada sea "aplicable al caso".

Así, pues, en el caso de que la norma (o su aplicación al caso concreto enjuiciado) sea incompatible con el derecho de la UE, (como aquí se ha apreciado, siguiendo precisamente la doctrina del TJUE...) ya no cabría la posibilidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad alguna que, de plantearse, debería ser inadmitida. Lo contrario sería dejar vacía de contenido la primacía del derecho de la UE.

En efecto, como hemos visto, en su sentencia de 26 de abril de 2017 (asunto C-564/15, **Tibor Farkas**) en el marco de un procedimiento en el que el obligado tributario no aplicó correctamente el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, el TJUE concluyó taxativamente que la imposición de una sanción de un porcentaje fijo, no modulable, en un supuesto en el que no existe un perjuicio económico para la Administración ni indicios de fraude va más allá de lo necesario para combatir este y garantizar la correcta recaudación y se opone, por tanto, al principio de proporcionalidad.

Por tanto, para aplicar la referida doctrina del TJUE, lo único que debía hacer el juez nacional era apreciar si en su caso concreto ha existido un perjuicio económico para la Administración o indicios de fraude. Y estas son cuestiones fácticas que quedan extramuros del recurso de casación y sobre las que, precisamente, la Audiencia Nacional apreció en la sentencia de instancia, de manera racional e indiscutida, que no se daba ninguna de ellas (pág. 5).

Por todo lo anterior la Sala obró con arreglo a derecho cuando anuló la sanción impuesta, considerándola desproporcionada en base al derecho de la UE, inaplicando los preceptos nacionales sin plantear cuestión de inconstitucionalidad alguna.

Valga recordar que la AN no consideró que el artículo 171.Uno.4º LIVA fuera

contrario a Derecho de la UE (y, con ello, que debiera ser expulsado del ordenamiento interno). Lo que hizo, en atribución de las competencias que tiene conferidas, fue limitarse a concluir sobre su inaplicación a supuestos como el de mi representada en los que no existe perjuicio económico ni indicios de fraude y ello porque así lo había resuelto previamente el TJUE.

Por tanto, la decisión de la Sala de instancia supone inaplicar, en ese caso concreto una norma nacional sancionadora para salvaguardar el principio de proporcionalidad consagrado en el derecho de la UE, y ello de acuerdo con el criterio reiterado del TJUE. Esta conclusión ha llevado a la Sala de instancia a anular la sanción impuesta al amparo de dicho precepto. Sin embargo, frente a lo que pretende sostener el Abogado del Estado en su escrito de interposición, la decisión de la Sala de instancia no ha supuesto, ni ha pretendido en ningún momento, expulsar del ordenamiento jurídico, con carácter general, dicho precepto sancionador [...]."

SEXTO

.- Normas aplicables a la resolución del asunto.

Conviene mencionar y transcribir los preceptos legales que propone, como base interpretativa cuando menos, inicial, el auto de admisión.

El artículo 170.Dos.4º LIVA tipifica como infracción la conducta que a continuación se transcribe:

"La no consignación en la autoliquidación que se debe presentar por el período correspondiente de las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones conforme a los números 2.º, 3.º y 4.º del artículo 84.uno, del artículo 85 o del artículo 140 quince de esta Ley".

Por su parte, el artículo 171.Uno.4º LIVA contempla para tal infracción la siguiente sanción:

" (...) multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación".

Conforme a lo establecido en el artículo 35 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTIC):

"Uno. Cuando un Juez o Tribunal, de oficio o a instancia de parte, considere que una norma con rango de Ley aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo pueda ser contraria a la Constitución, planteará la cuestión al Tribunal Constitucional con sujeción a lo dispuesto en esta Ley.

Dos. El órgano judicial sólo podrá plantear la cuestión una vez concluso el procedimiento y dentro del plazo para dictar sentencia, o la resolución jurisdiccional que procediese, y deberá concretar la ley o norma con fuerza de ley cuya constitucionalidad se cuestiona, el precepto constitucional que se supone infringido y especificar o justificar en qué medida la decisión del proceso depende de la validez de la norma en cuestión. Antes de adoptar mediante auto su decisión definitiva, el órgano judicial oirá a las partes y al Ministerio Fiscal para que en el plazo común e improrrogable de 10 días puedan alegar lo que deseen sobre la pertinencia de plantear la cuestión de inconstitucionalidad, o sobre el fondo de ésta; seguidamente y sin más trámite, el juez resolverá en el plazo de tres días. Dicho auto no será susceptible de recurso de ninguna clase. No obstante, la cuestión de inconstitucionalidad podrá ser intentada de nuevo en las sucesivas instancias o grados en tanto no se llegue a sentencia firme".

SÉPTIMO

.- Juicio del Tribunal Supremo.

1) La pregunta sobre la que nos interroga el auto de admisión nos exige determinar si un órgano judicial puede anular la sanción impuesta por infracción del artículo 170.Dos.4ª LIVA -por no consignar en la autoliquidación del período correspondiente las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones-, por vulneración del principio de proporcionalidad, toda vez que el artículo 171.Uno.4º LIVA cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, y ello sin necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre este último precepto .

2) Tal cuestión implica, a su vez, varios aspectos:

a) Si la proporcionalidad solo la establece la ley, máxime en casos en que el tipo sancionador no ofrece margen al intérprete a fin de modular la proporción entre la conducta tipificada y su castigo, a la vista de las circunstancias concurrentes.

De la doctrina del TJUE que se ha transcrito, en especial de la aplicada en la sentencia que examinamos, se deriva, sin embargo, que no solo se trata aquí de un mero problema de definición legal, sino de aplicación. O, como afirma la recurrida -entendemos que con razón-, de adecuación de la norma nacional, aun reconociéndole un amplio margen de libertad normativa, al derecho de la Unión Europea y a sus principios rectores, en particular el de proporcionalidad.

b) El hecho, cierto, de que el régimen sancionador establecido para las sanciones

en materia de IVA no esté armonizado -como sí lo está el impuesto mismo, aunque con diferentes grados de uniformidad, en la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva IVA)- no significa que el legislador nacional tenga ilimitadas facultades para legislar prescindiendo del Derecho de la Unión, pues ha de acomodarse en todo caso al principio de proporcionalidad (que, además, está presente en la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE, art. 49.3: "3. La intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción").

c) En la sentencia Farkas, C-564/2015, que consideramos, tras su detenida lectura, aborda una cuestión muy semejante a la que ahora nos ocupa, se considera que la "sanción parece adecuada para inducir a los sujetos pasivos a regularizar lo antes posible las situaciones en que la cantidad ingresada sea inferior a la efectivamente adeudada y, por tanto, para alcanzar el objetivo de garantizar su correcta recaudación" (apartado 62), estando prevista en la legislación nacional la posibilidad de reducir el porcentaje de la multa o su condonación (apartado 63), lo que "permite, en principio, asegurar que no vaya más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude" (apartado 64).

Ahora bien, respecto de la proporcionalidad de la sanción impuesta se constata que la infracción consiste en un error relativo a la aplicación del mecanismo del IVA, por lo que es de naturaleza administrativa , y que, por una parte, no causó a la Administración tributaria una pérdida de ingresos y, por otra parte, se caracteriza por la inexistencia de indicios de fraude (apartado 65), por lo que, en tales circunstancias, **la imposición de "una sanción del 50 % del importe del IVA aplicable a la operación de que se trata parece desproporcionada"** (apartado 66).

d) El caso Farkas es prácticamente idéntico al aquí debatido. Se trata de una sanción de IVA impuesta en un caso de inversión del sujeto pasivo (que recae sobre el adquirente, que es el obligado tributario del IVA, el cual se puede deducir (artículo 84.Uno.2º.e) LIVA). El contribuyente no efectuó la declaración -que es el hecho castigado-, por lo que tampoco hubiera consignado la cuota de IVA soportada que tenía derecho a deducir íntegramente.

En ambos casos, el analizado en la sentencia Farkas y el que nos ocupa, la sanción se ha impuesto por la omisión de un requisito formal, puramente procedimental, por no haber declarado el IVA relativo a una operación sujeta y exenta, al punto de que se regulariza en acta de conformidad con cuota 0.

Los hechos son iguales en todo. Lo único que separa la sustancial identidad que

preside ambos casos es que en el asunto Farkas la sanción prevista en la norma húngara es del 50 por 100 de la cuota teórica y en nuestro caso es del 10 por 100, como sanción única, establecida en el art. 171.Uno.4º LIVA. Sin embargo, sobre ese posible aspecto distintivo no se formula objeción o razonamiento específico en el escrito de interposición del recurso.

e) Esa diferencia en el porcentaje de la sanción tipificada, por lo demás, no nos parece relevante para decir cosa distinta o desdeñar el valor de la doctrina Farkas, pues la infracción del principio de proporcionalidad reside en la previsión de una sanción consistente en un porcentaje de una cuota que realmente es ficticia, o no relevante, puesto que:

- No afecta en modo alguno a la recaudación, pues la cuota es 0 euros y así consta en el acta de conformidad.

- Se impone al margen de toda idea de fraude fiscal.

- No asegura el principio de proporcionalidad, pues la imposición de sanciones "no puede ir más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude", y aquí se va más allá, porque se impone al margen de la idea de proteger la recaudación o de prevenir el fraude.

f) La desproporción de la sanción respecto al hecho cometido se pone de relieve si se la compara con la sanción por la infracción formal del art. 198 LGT -aplicable a toda relación tributaria salvo el IVA, precepto introducido en el debate, a título ejemplificativo o argumental, por la Administración.

El art. 198 LGT sanciona la infracción formal por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico. La infracción, leve, es de multa pecuniaria fija de 200 euros (frente a la multa impuesta de 1.848.000 € -que es de un 970.200 % más). Esto es, la conducta omisiva, si se refiere al IVA, se castiga de modo proporcional a la cuota ideal, en tanto referida a otro impuesto, da lugar a una sanción leve de cuantía ínfima.

Es claro, sin duda posible, que el art. 171 LIVA es de aplicación al caso porque constituye *lex specialis* respecto al régimen común. Pero al tiempo es inexplicable que si la omisión de declaración o autoliquidación afecta a otro tributo la sanción prevista es fija -porque no hay obligación de fondo insatisfecha- de 200 euros. Mientras aquí, al ser un porcentaje de una cuota ideal, castiga la conducta omisiva en función del volumen de la operación afectada, que no ha tenido consecuencia adversa para la recaudación, dado el caso.

g) Conclusión de todo ello, a juicio de este Tribunal, es la corrección de la sentencia

de instancia: es posible apreciar por un Tribunal de justicia que la Administración no ha observado el principio de proporcionalidad en un caso como el examinado, aun cumpliendo la literalidad de la norma penal.

En todo caso, por razón del principio de primacía, el Derecho de la UE se impone o precede al nacional, de suerte que puede quedar éste inaplicado, con o sin planteamiento de cuestión prejudicial, en función del principio del acto claro o aclarado, que es el que en la sentencia de instancia sustenta el fallo.

h) También resulta observado el principio del acto claro o aclarado -Cilfit y otros, 283/81-, en tanto las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2017 (Farkas, C-564/2015) y de 15 de abril de 2021 (Grupa Warzywna, C-935/19), interpretan que una norma sancionadora que "(va) más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude" conculca el principio de proporcionalidad.

Ello permite inaplicar al caso la norma española -el art. 171.Uno.4º LIVA-, porque cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, con infracción del principio de proporcionalidad, en un contexto de ausencia de perjuicio económico para el erario y de toda idea de fraude fiscal.

i) La jurisprudencia de este Tribunal Supremo que invoca el recurso de casación no es aplicable al caso. Se refiere al supuesto -notablemente diferente al enjuiciado ahora- de las sanciones de IVA por autoliquidación e ingreso extemporáneo de las cuotas de los tres primeros trimestres del año, sin requerimiento previo, con ocasión de la declaración tempestiva del cuarto trimestre, pero sin identificar ni singularizar el IVA repercutido en cada uno de los tres trimestres previos. Al efecto se aplicó el artículo 191.6 LGT, que sancionaba en particular esta conducta, con exclusión de la posibilidad del recargo del artículo 27.4 LGT, por incumplirse las condiciones que en el precepto se exigen.

Tal doctrina, aunque se refiere a la proporcionalidad, no guarda relación alguna con el caso.

j) Tampoco procede el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad que reclama el Abogado del Estado como preceptiva e inexcusable. No solo porque no apreciamos dudas de constitucionalidad del precepto sino porque el propio Tribunal Constitucional nos ha dicho repetidamente:

"[...] a diferencia de la situación examinada por el ATC 168/2016 , en este caso no se trata de un planteamiento simultáneo de la cuestión de inconstitucionalidad y de la

cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sino de un planteamiento prioritario o preferente de la primera sobre la segunda. Sin embargo, de la doctrina transcrita se desprende que concurre la misma causa de inadmisión en la presente cuestión de inconstitucionalidad, ya que al tiempo de plantearla el órgano judicial ha exteriorizado sus dudas acerca de la compatibilidad de la Ley 15/2012 con el Derecho de la Unión Europea, por lo que vendría obligado bien a no aplicarla, bien a plantear primero la cuestión prejudicial, y solo cuando haya quedado descartada la incompatibilidad de la norma nacional con el Derecho comunitario cabría plantear la cuestión de inconstitucionalidad.

Por el contrario, la Sala promotora ha dado prioridad al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad sobre el planteamiento de la cuestión prejudicial europea, cuando lo cierto es que la irresuelta decisión acerca de la eventual incompatibilidad de la Ley 15/2012 con el Derecho de la Unión, de confirmarse, sería causa de su inaplicabilidad en el proceso y, por tanto, faltaría una de las condiciones exigidas para la admisibilidad de la cuestión de inconstitucionalidad (art. 37.1 LOTC)".

En definitiva, es el propio Tribunal Constitucional el que, en el ámbito de un proceso en que el órgano de resolución tuviera la alternativa de plantear cuestión prejudicial y, a aun tiempo, cuestión de inconstitucionalidad -por albergar frente a la norma legal, aplicable al caso y de cuya validez dependiera el fallo- debe prevalecer la primera iniciativa o reenvío, ya que a juicio del Tribunal Constitucional, solo despejada esa primera incógnita en un sentido negativo -de que no hay contravención-, sería accesible la cuestión de inconstitucionalidad, pues solo en tal caso estaríamos, en un sentido propio, ante una norma legal aplicable al caso (art. 37.1 LOTC).

Y si, por el contrario, el juicio de acomodo al ordenamiento de la UE es de orden inverso al anterior, esto es, demostrativo de la contravención, la imposibilidad de aplicar la norma nacional que vulnera este ordenamiento haría totalmente inviable -o innecesario, si se prefiere- el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, pues el principio de primacía impediría toda posible aplicación al caso.

La reciente Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 6 de octubre de 2021, asunto C-561/19, Consorzio Italian Management, contiene como doctrina, en su fallo, la siguiente, inspirada en Cilfit y otros, asunto C-283/81:

"El artículo 267 TFUE debe interpretarse en el sentido de que un órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno debe cumplir con la obligación de plantear al Tribunal de Justicia una cuestión relativa a la interpretación del Derecho de la Unión que se le

haya sometido, salvo que constate **que dicha cuestión no es pertinente, que la disposición del Derecho de la Unión de que se trate ya ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia o que la interpretación correcta del Derecho de la Unión se impone con tal evidencia que no deja lugar a ninguna duda razonable** .

La concurrencia de tal eventualidad debe apreciarse en función de las características propias del Derecho de la Unión, de las dificultades particulares que presenta su interpretación y del riesgo de divergencias jurisprudenciales dentro de la Unión.

Tal órgano jurisdiccional no puede quedar dispensado de dicha obligación por la única razón de que ya ha planteado una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia en el marco del mismo asunto nacional. No obstante, puede abstenerse de plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia por motivos de inadmisibilidad propios del procedimiento de que conoce, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad".

OCTAVO

.- Jurisprudencia que se establece.

Consecuencia de todo lo razonado hasta ahora es la jurisprudencia que cabe establecer en relación con el caso que nos ocupa:

1) Un órgano jurisdiccional, en el seno de un proceso, puede anular una sanción impuesta por la infracción -en este caso la del artículo 170.Dos.4ª LIVA, consistente en no consignar en la autoliquidación que se debe presentar las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones-.

Es posible tal anulación del acto sancionador y la consiguiente inaplicación de la norma legal que la determina, cuando el juez o tribunal competente aprecie en la ley sancionadora nacional una vulneración del principio de proporcionalidad que establece el Derecho de la Unión Europea, infracción que cabe estimar concurrente en el artículo 171.Uno.4º LIVA, que cuantifica la sanción en un porcentaje fijo del 10 por 100 de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, en una conducta omisiva en que no se ocasiona tal perjuicio a la Hacienda pública y es ajena a toda idea de fraude fiscal.

2) Si bien impera, como regla general, la obligación de que el juez o tribunal competente deba plantear al Tribunal de Justicia una cuestión relativa a la interpretación del Derecho de la Unión - art. 267 TFUE-, esto es, la cuestión prejudicial, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo, la propia doctrina del TJUE excepciona de tal deber los casos en que el reenvío resulta

innecesario, como aquí sucede, pues hay acto aclarado, netamente, en las sentencias de 26 de abril de 2017 (Farkas, C-564/2015) y de 15 de abril de 2021 (Grupa Warzywna, C-935/19), aplicables al caso debatido, en las que se dan pautas relevantes para apreciar que la sanción es aquí disconforme con el principio de proporcionalidad.

3) No es tampoco necesario plantear cuestión de inconstitucionalidad, en asuntos de naturaleza similar al aquí enjuiciado: bien cuando el Tribunal sentenciador no aprecie dudas de que la norma con rango de Ley aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo pueda ser contraria a la Constitución, como en este caso son los arts. 170 y 171 de la Ley del IVA, en los apartados aplicados - art. 35 LOTC-; bien cuando, aun apreciándolas, considere al mismo tiempo que la norma con rango de ley aplicable al asunto pudiera, además, ser contraria al Derecho de la Unión Europea, en cuyo caso, atendido el reiterado criterio del Tribunal Constitucional -a raíz, justamente, de cuestiones de inconstitucionalidad suscitadas por esta Sala y que fueron inadmitidas, lo procedente es plantear primero la cuestión prejudicial -o inaplicar la norma tomando en consideración la doctrina emanada de la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 6 de octubre de 2021, asunto C-561/19, Consorzio Italian Management, contiene como doctrina, en su fallo, la siguiente, inspirada en Cilfit y otros, asunto C-283/81- que consagran y refuerzan el principio del acto claro o del acto aclarado.

NOVENO

.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º)

Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico octavo de esta sentencia.

2º)

No ha lugar al recurso de casación deducido por la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia de 12 de mayo de 2021, dictada por la Sección

Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 206/2020.

3º)

No hacer imposición de las costas procesales de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.



Roj: **STS 3509/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3509**

Id Cendoj: **28079130022023100255**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **26/07/2023**

Nº de Recurso: **8620/2021**

Nº de Resolución: **1103/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 10669/2021,**
ATS 11390/2022,
STS 3509/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.103/2023

Fecha de sentencia: 26/07/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8620/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 18/07/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 8620/2021

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1103/2023

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 26 de julio de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. **8620/2021**, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia pronunciada el 21 de septiembre de 2021 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 538/2020.

No se ha personado la parte recurrida.

Ha sido ponente la Excmo. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 21 de septiembre de 2021 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó el recurso núm. 538/2020, promovido por la mercantil Doca Montgoda, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 21 de enero de 2020, que desestimó la reclamación formulada contra el acuerdo sancionador dictado por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ["AEAT"] en Barcelona por la comisión de una infracción tributaria del artículo 170.Dos.4º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuarto trimestre del ejercicio 2014.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLO: En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sección Primera, ha decidido:

Primero. Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de "DOCA MONTGODA, S,L" contra resolución del TEAR, de fecha 21 de enero de 2020, que anulamos, así como el acuerdo de imposición de sanción de que trae causa.

Segundo. No hacer especial pronunciamiento en materia de costas".

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringido el artículo 171.Uno.4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) ["LIVA"], así como la jurisprudencia emitida por esta Sala sobre la competencia exclusiva del legislador para tipificar la infracción y determinar la sanción aplicable con observancia del principio de proporcionalidad y la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el planteamiento de cuestiones de inconstitucionalidad.

Abunda en la necesidad de aclarar a quién compete valorar la proporcionalidad de una sanción y si los tribunales de justicia pueden anular una sanción proporcional fija, con fundamento en la existencia de una vulneración del principio de proporcionalidad sin necesidad de plantear cuestión prejudicial y, en todo caso, cuestión de inconstitucionalidad.

2. La Sala de instancia, por auto de 22 de noviembre de 2021, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA. Transcurrido el término del emplazamiento, la parte recurrida no presentó escrito de personación.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 20 de julio de 2022, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:



"[...] Determinar si un órgano jurisdiccional puede anular una sanción impuesta por la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.Dos.4ª LIVA, consistente en no consignar en la autoliquidación que se debe presentar por el período correspondiente las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones, con fundamento en la vulneración del principio de proporcionalidad, toda vez que el artículo 171.Uno.4º LIVA cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, sin necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre este último precepto.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: **(i)** los artículos 170.Dos.4º y 171.Uno.4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del impuesto sobre el valor añadido ["LIVA"] y **(ii)** el artículo 35 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional ["LOTIC"].

Ello sin perjuicio de que la sentencia que resuelva la presente casación haya de extenderse a otras normas si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa".

2. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 13 de octubre de 2022, que observa los requisitos legales, y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Alega, en primer término, que la Inspección, ante la conducta omisiva de la obligada tributaria, se limitó a aplicar el literal de los artículos 170.Dos 4º y 171.Uno 4º de la LIVA. Afirma que no cabe discusión en cuanto al elemento objetivo de la sanción. En ningún momento exigen estos artículos que exista perjuicio económico para poder aplicar la sanción. La infracción del art. 170.Dos 4º LIVA es una infracción de naturaleza formal consistente en la no consignación en la autoliquidación que se debe presentar por las operaciones en las que se produce la inversión del sujeto pasivo.

Considera, en segundo término, que tampoco existe duda sobre la concurrencia del elemento subjetivo del injusto o, lo que es lo mismo, sobre la culpabilidad del infractor, que la sentencia da por existente en todo caso.

Asimismo, no hay ningún impedimento en sancionar conductas consistentes en el incumplimiento de requisitos formales siempre que se respete el principio de legalidad, ya que con ello puede buscarse como bien jurídico el control de las operaciones por medio de su correcta declaración. Sin embargo, la Audiencia Nacional en su sentencia da a entender (FD Cuarto in fine) que, ante esta conducta se podría haber aplicado otra sanción, como la del artículo 198 de la LGT/2003, prevista para las conductas consistentes en no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones, y cuya sanción habría sido sensiblemente inferior. Sin embargo, esta norma es genérica, frente a la del Artículo 170.Dos 4ª de la LIVA, que resulta más específica y, por ende, aplicable.

Afirma que, cumpliéndose los dos elementos objetivo y subjetivo para poder sancionar y siendo la conducta realizada la descrita en el tipo objetivo del artículo 170 Dos 4ª de la LIVA, su consecuencia sancionadora, la del artículo 171. 4º LIVA, la Audiencia Nacional - y por extensión en este caso, el TSJ de Cataluña-, no pueden unilateralmente inaplicar un artículo de la ley porque, en su opinión, en un caso concreto, la sanción resultante es desproporcionada, ya que con ello hace quebrar la separación de poderes del Estado, invadiendo las competencias del poder legislativo y conculcando el orden constitucional. Añade que, si en opinión del juez de instancia, la sanción prevista en el artículo 171. Cuarto de la LIVA es desproporcionada, debería presentar la oportuna cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional para que sea éste como guardián de la Constitución española y del sistema de fuentes legales establecido en la misma, el que declare que dicho artículo es inconstitucional.

En las STJUE invocadas por la Audiencia Nacional, el TJUE establece, con carácter general, que corresponde al órgano jurisdiccional nacional pronunciarse sobre la proporcionalidad o no de una sanción. Aduce que, por tanto, "[...] NO hay armonización en materia sancionadora (lo reconoce el propio fallo recurrido en uno de sus párrafos del FD Tercero), que es competencia exclusiva de los Estados Miembros y lo que hace el TJUE es dar pautas que ayuden al órgano jurisdiccional nacional a resolver el caso concreto, que serán sugerencias no vinculantes, correspondiendo la última decisión al órgano jurisdiccional".

Pues bien, y esta considera que es la clave del presente recurso, en nuestro Derecho, el Tribunal Constitucional y por extensión el Tribunal Supremo han precisado que la tarea de determinar si una sanción es proporcionada, cuando en el caso se dan los elementos objetivos y subjetivos, corresponde al legislador, citando la STS de 12 de noviembre de 2009 c. 1398/2004.

Insiste en que "[...] aunque admitamos la habilitación al juez nacional para decidir en estos casos, bajo los parámetros contenidos en la doctrina del TJUE, si la sanción resulta o no desproporcionada, esa apreciación

no puede hacerla desconociendo el sistema procesal de cada Estado, sin que, por tanto, pueda atribuirse un apoderamiento general a cada juez nacional para dirimir en cada sanción del IVA si se ha respetado ese principio".

Señala que la remisión por el TJUE a la aplicación por el juez nacional ha de tener como límite la propia competencia del juez, de manera que, en un sistema como el nuestro, de jurisdicción constitucional retenida, solo el Tribunal Constitucional podría apreciar si las sanciones legalmente establecidas son inconstitucionales por desproporcionadas. Reitera que en nuestro sistema, no corresponde al órgano judicial calificar una sanción prevista en la ley como desproporcionada y anularla, ya que corresponde al legislador, previa ponderación de los bienes jurídicamente protegidos en juego, fijar la cuantía de esa sanción, sin perjuicio de plantear (al margen de una cuestión prejudicial ante el TJUE), en todo caso, la oportuna cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional.

Se hace eco de la reciente sentencia de esta Sala de 13 de octubre de 2021, c.3691/2020, en relación con la sanción prevista en el artículo 191.6 de la LGT/2003, estimatoria del recurso interpuesto también por el Abogado del Estado.

Deduca la siguiente pretensión:

"[...] que, interpretando correctamente los preceptos identificados en el auto de admisión, fije como doctrina legal que:

- Un órgano jurisdiccional no puede anular una sanción impuesta por la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.Dos.4ª LIVA, consistente en no consignar en la autoliquidación que se debe presentar por el período correspondiente las cantidades de las que sea sujeto pasivo destinatario de las operaciones, con fundamento en la vulneración del principio de proporcionalidad, toda vez que el artículo 171.Uno.4º LIVA cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, sin plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre este último precepto.

Sobre esa base, estime el recurso formulado contra la sentencia recurrida del TSJ de Cataluña, anulando la misma y confirmando al mismo tiempo la resolución del TEARC impugnada".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por el que estimándolo case la sentencia recurrida y declare que:

- Un órgano jurisdiccional no puede anular una sanción impuesta por la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.Dos.4ª LIVA, consistente en no consignar en la autoliquidación que se debe presentar por el período correspondiente las cantidades de las que sea sujeto pasivo destinatario de las operaciones, con fundamento en la vulneración del principio de proporcionalidad, toda vez que el artículo 171.Uno.4º LIVA cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, sin plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre este último precepto y, acto seguido, dicte fallo por el que desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia confirmando la resolución del TEARC impugnada".

CUARTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 18 de octubre de 2022, y no habiéndose personado la parte recurrida, se acordó que el recurso quedase concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo, sin que hubiera lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 17 de mayo de 2023 se designó ponente a la Excm. Sra. Dª Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 18 de julio de 2023, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada por la Sección Primera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, impugnada en casación por el Abogado del Estado y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión que consiste, según se afirma, en determinar si un órgano jurisdiccional puede anular una sanción impuesta por la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.Dos.4ª LIVA, consistente en no consignar en la autoliquidación que se debe presentar por el período



correspondiente las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones, con fundamento en la vulneración del principio de proporcionalidad, toda vez que el artículo 171.Uno.4º LIVA cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, sin necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre este último precepto.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que aparecen recogidos, en esencia, en el auto de admisión son los siguientes:

2.1. La entidad Doca Montgoda, S.L. presentó la autoliquidación correspondiente al cuarto trimestre del IVA 2014, en la que no consignó las cuotas de IVA repercutido y las cuotas de IVA soportado que resultaban de una operación inmobiliaria consistente en la adquisición de dos locales comerciales en la ciudad de Barcelona. Dicha operación se encontraba sujeta y no exenta al haber renunciado el transmitente a la exención en virtud de lo previsto en el artículo 20.Dos de la LIVA, que constituye un supuesto de inversión del sujeto pasivo de IVA.

Igualmente, no se consignó en la autoliquidación mencionada ningún importe en la casilla 60 relativa a "operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a la deducción".

En la escritura pública correspondiente se hacía constar tanto la renuncia a la exención por el transmitente, como la inversión del sujeto pasivo en el otorgamiento octavo.

2.2. La Administración tributaria, considerando que la no consignación en la autoliquidación de las cantidades a las que se ha hecho referencia, constituía una infracción del artículo 170.Dos.4º de la LIVA, dictó, tras el correspondiente procedimiento, el acuerdo sancionador de fecha 23 de marzo de 2016. En dicho acuerdo se impuso una sanción calculada conforme a lo previsto en el artículo 171.Uno.4º de la LIVA, es decir, aplicando un porcentaje fijo del 10 por ciento sobre la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación.

2.3. Contra el acuerdo sancionador, la mercantil sancionada interpuso reclamación económico-administrativa que fue desestimada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña en resolución de 21 de enero de 2020.

2.4. Frente a dicha resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo, que fue tramitado bajo el número 538/2020 (rec. sala 1754/2020), ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, y finalmente estimado en sentencia de fecha 21 de septiembre de 2021.

La *ratio decidendi* de la sentencia se contiene en el fundamento jurídico tercero en el que, tras la cita de diversas sentencias relativas al principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador dictadas por el Tribunal Constitucional [SSTC n.º 55/1996, de 28 de marzo (ECLI:ES:TC:1996:55), n.º 161/1997, de 2 de octubre (ECLI:ES:TC:1997:161) y n.º 145/2013, de 11 de julio (ECLI:ES:TC:2013:145)], por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea [SSTJUE de 19 de julio de 2012 (Ainars Redlihs, C-263/11, ECLI:EU:C:2012:497), de 12 de julio de 2012 (EMS-Bulgaria Transport OOD, C-284/11, ECLI: EU:C:2012:458), de 17 de julio de 2014 (Equoland, C-272/13, ECLI: EU:C:2014:2091), de 8 de mayo de 2019 (EN.SA.Srl, C-712/17, ECLI: EU:C:2019:374) de 26 de abril de 2017 (Farkas, C-564/15, ECLI: EU:C:2017:302) y de 15 de abril de 2021 (Grupa Warzywna, C-35/19, ECLI: EU:C:2021:287)], así como de una sentencia de la Audiencia Nacional en la que se analizó un supuesto esencialmente coincidente [SAN, Sec. 5ª, de 12 de mayo de 2021 (rec. 206/2020, ECLI:ES:AN:2021:1967)] se concluye:

"Así las cosas, consistente la infracción en no consignar en la autoliquidación de IVA cuota correspondiente a operación sujeta, con renuncia a la exención por el transmitente e inversión de sujeto pasivo, y persiguiendo aquélla (como recoge la propia resolución del TEAR recurrida) reforzar los mecanismos de control de las operaciones realizadas en el Impuesto, puede hallarse justificado el reproche a la conducta, incluso a falta de consecuencias para la recaudación del Impuesto, mas no (por vulnerar el principio de proporcionalidad) la sanción en base a parámetros automáticos que no permiten considerar las singulares circunstancias del supuesto, en particular la ausencia de perjuicio económico para la Administración Tributaria, y la inexistencia de indicios de fraude fiscal (no se ponen de relieve, desde luego, en el expediente administrativo).

Así, en el acta de conformidad (folio decimooctavo) se recoge expresamente que la regularización propuesta consiste en la consignación en la autoliquidación correspondiente al cuarto trimestre del ejercicio 2014 del importe del IVA que debió autorrepercutirse con ocasión de la operación realizada, incrementándose en el mismo importe las cuotas de IVA devengado y soportado, resultando de aquélla una cuota tributaria 0.

Como quiera que el régimen normativo de graduación de la sanción no permite aquélla, atendiendo a las circunstancias expuestas, el acto sancionador impugnado ha de estimarse producido en conculcación del



aludido principio de proporcionalidad, por lo que merece anulación. Sin desconocerse la circunstancia de no haber sido la operación anotada en el Libro Registro correspondiente del sujeto pasivo, lo que no enerva la anterior conclusión, sin perjuicio de la infracción en la llevanza de Libros en que hubiere podido incurrirse, susceptible de castigo acudiendo al tipo infractor oportuno, que no es el de autos.

El recurso, en consecuencia, y conforme a lo hasta aquí razonado, merece estimación."

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

SEGUNDO. Preceptos concernidos en este proceso.

1. Conforme al auto de admisión, la parte recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 170.Dos.4º LIVA, que tipifica como infracción la conducta que a continuación se transcribe:

"La no consignación en la autoliquidación que se debe presentar por el período correspondiente de las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones conforme a los números 2.º, 3.º y 4.º del artículo 84.uno, del artículo 85 o del artículo 140 quinque de esta Ley."

Por su parte, el artículo 171.Uno.4º LIVA contempla para tal infracción la siguiente sanción:

"(...) multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación."

2. También será preciso acudir a lo establecido en el artículo 35 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional ["LOTIC"]:

"Uno. Cuando un Juez o Tribunal, de oficio o a instancia de parte, considere que una norma con rango de Ley aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo pueda ser contraria a la Constitución, planteará la cuestión al Tribunal Constitucional con sujeción a lo dispuesto en esta Ley.

Dos. El órgano judicial sólo podrá plantear la cuestión una vez concluido el procedimiento y dentro del plazo para dictar sentencia, o la resolución jurisdiccional que procediere, y deberá concretar la ley o norma con fuerza de ley cuya constitucionalidad se cuestiona, el precepto constitucional que se supone infringido y especificar o justificar en qué medida la decisión del proceso depende de la validez de la norma en cuestión. Antes de adoptar mediante auto su decisión definitiva, el órgano judicial oír a las partes y al Ministerio Fiscal para que en el plazo común e improrrogable de 10 días puedan alegar lo que deseen sobre la pertinencia de plantear la cuestión de inconstitucionalidad, o sobre el fondo de ésta; seguidamente y sin más trámite, el juez resolverá en el plazo de tres días. Dicho auto no será susceptible de recurso de ninguna clase. No obstante, la cuestión de inconstitucionalidad podrá ser intentada de nuevo en las sucesivas instancias o grados en tanto no se llegue a sentencia firme."

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala. Remisión a la doctrina jurisprudencial establecida en la sentencia del Tribunal Supremo, Sección Segunda, de 25 de julio de 2023 (recurso de casación núm. 5234/2021).

Esta Sala en reciente sentencia de 25 de julio de 2023, pronunciada en el recurso de casación núm. 5234/2021, ha resuelto un asunto similar, por no decir idéntico, al que aquí se ventila, deliberado en la misma fecha, con el que comparte la identidad de la parte recurrente, al haberse interpuesto ambos por el Abogado del Estado, y la cuestión de interés casacional que ha de dirimirse, siendo un dato más a tener en cuenta que la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en la sentencia ahora impugnada, se remite a la sentencia dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 12 de mayo de 2021 (rec. 206/2020), que es la impugnada en el recurso de casación 5234/2021 al que nos remitimos. Pues bien, en la referida sentencia se ha dado amplia respuesta, debidamente motivada y razonada, a los argumentos invocados por el Abogado del Estado en su recurso, por lo que procede, por tanto, una remisión *in toto* a lo que en la referida sentencia hemos dicho de forma exhaustiva, procediendo reproducir las consideraciones que allí se hicieron por exigencia de los principios de igualdad en la aplicación de la Ley y de seguridad jurídica.

Se ha dicho en la STS de 25 de julio de 2023, cit, que ahora reiteramos:

" SÉPTIMO.- Juicio del Tribunal Supremo.

1) La pregunta sobre la que nos interroga el auto de admisión nos exige determinar si un órgano judicial puede anular la sanción impuesta por infracción del artículo 170.Dos.4ª LIVA -por no consignar en la autoliquidación del período correspondiente las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones-, por vulneración del principio de proporcionalidad, toda vez que el artículo 171.Uno.4º LIVA cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, y ello *sin necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre este último precepto*.



2) Tal cuestión implica, a su vez, varios aspectos:

a) Si la proporcionalidad solo la establece la ley, máxime en casos en que el tipo sancionador no ofrece margen al intérprete a fin de modular la proporción entre la conducta tipificada y su castigo, a la vista de las circunstancias concurrentes.

De la doctrina del TJUE que se ha transcrito, en especial de la aplicada en la sentencia que examinamos, se deriva, sin embargo, que no solo se trata aquí de un mero problema de definición legal, sino de aplicación. O, como afirma la recurrida -entendemos que con razón-, de adecuación de la norma nacional, aun reconociéndole un amplio margen de libertad normativa, al derecho de la Unión Europea y a sus principios rectores, en particular el de proporcionalidad.

b) El hecho, cierto, de que el régimen sancionador establecido para las sanciones en materia de IVA no esté armonizado -como sí lo está el impuesto mismo, aunque con diferentes grados de uniformidad, en la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva IVA)- no significa que el legislador nacional tenga ilimitadas facultades para legislar prescindiendo del Derecho de la Unión, pues ha de acomodarse en todo caso al principio de proporcionalidad (que, además, está presente en la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE, art. 49.3: "3. *La intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción*").

c) En la sentencia Farkas, C-564/2015, que consideramos, tras su detenida lectura, aborda una cuestión muy semejante a la que ahora nos ocupa, se considera que la " *sanción parece adecuada para inducir a los sujetos pasivos a regularizar lo antes posible las situaciones en que la cantidad ingresada sea inferior a la efectivamente adeudada y, por tanto, para alcanzar el objetivo de garantizar su correcta recaudación*" (apartado 62), estando prevista en la legislación nacional la posibilidad de reducir el porcentaje de la multa o su condonación (apartado 63), lo que " *permite, en principio, asegurar que no vaya más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude*" (apartado 64).

Ahora bien, respecto de la proporcionalidad de la sanción impuesta se constata que la infracción *consiste en un error relativo a la aplicación del mecanismo del IVA, por lo que es de naturaleza administrativa*, y que, por una parte, no causó a la Administración tributaria una pérdida de ingresos y, por otra parte, se caracteriza por la inexistencia de indicios de fraude (apartado 65), por lo que, en tales circunstancias, **"una sanción del 50 % del importe del IVA aplicable a la operación de que se trata parece desproporcionada"** (apartado 66).

d) El caso Farkas es prácticamente idéntico al aquí debatido. Se trata de una sanción de IVA impuesta en un caso de inversión del sujeto pasivo (que recae sobre el adquirente, que es el obligado tributario del IVA, el cual se puede deducir (*artículo 84.Uno.2º.e) LIVA*). El contribuyente no efectuó la declaración -que es el hecho castigado-, por lo que tampoco hubiera consignado la cuota de IVA soportada que tenía derecho a deducir íntegramente.

En ambos casos, el analizado en la sentencia Farkas y el que nos ocupa, la sanción se ha impuesto por la omisión de un requisito formal, puramente procedimental, por no haber declarado el IVA relativo a una operación sujeta y exenta, al punto de que se regulariza en acta de conformidad con cuota 0.

Los hechos son iguales en todo. Lo único que separa la sustancial identidad que preside ambos casos es que en el asunto Farkas la sanción prevista en la norma húngara es del 50 por 100 de la cuota teórica y en nuestro caso es del 10 por 100, como sanción única, establecida en el art. 171.Uno.4º LIVA. Sin embargo, sobre ese posible aspecto distintivo no se formula objeción o razonamiento específico en el escrito de interposición del recurso.

e) Esa diferencia en el porcentaje de la sanción tipificada, por lo demás, no nos parece relevante para decir cosa distinta o desdeñar el valor de la doctrina Farkas, pues la infracción del principio de proporcionalidad reside en la previsión de una sanción consistente en un porcentaje de una cuota que realmente es ficticia, o no relevante, puesto que:

- No afecta en modo alguno a la recaudación, pues la cuota es 0 euros y así consta en el acta de conformidad.
- Se impone al margen de toda idea de fraude fiscal.
- No asegura el principio de proporcionalidad, pues la imposición de sanciones " *no puede ir más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude*" , y aquí se va más allá, porque se impone al margen de la idea de proteger la recaudación o de prevenir el fraude.



f) La desproporción de la sanción respecto al hecho cometido se pone de relieve si se la compara con la sanción por la infracción formal del art. 198 LGT -aplicable a toda relación tributaria salvo el IVA, precepto introducido en el debate, a título ejemplificativo o argumental, por la Administración.

El art. 198 LGT sanciona la infracción formal por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico. La infracción, leve, es de multa pecuniaria fija de 200 euros (frente a la multa impuesta de 1.848.000 € -que es de un 970.200 % más). Esto es, la conducta omisiva, si se refiere al IVA, se castiga de modo proporcional a la cuota ideal, en tanto referida a otro impuesto, da lugar a una sanción leve de cuantía ínfima.

Es claro, sin duda posible, que el art. 171 LIVA es de aplicación al caso porque constituye *lex specialis* respecto al régimen común. Pero al tiempo es inexplicable que si la omisión de declaración o autoliquidación afecta a otro tributo la sanción prevista es fija -porque no hay obligación de fondo insatisfecha- de 200 euros. Mientras aquí, al ser un porcentaje de una cuota *ideal*, castiga la conducta omisiva en función del volumen de la operación afectada, que no ha tenido consecuencia adversa para la recaudación, dado el caso.

g) Conclusión de todo ello, a juicio de este Tribunal, es la corrección de la sentencia de instancia: es posible apreciar por un Tribunal de justicia que la Administración no ha observado el principio de proporcionalidad en un caso como el examinado, aun cumpliendo la literalidad de la norma penal.

En todo caso, por razón del principio de primacía, el Derecho de la UE se impone o precede al nacional, de suerte que puede quedar éste inaplicado, con o sin planteamiento de cuestión prejudicial, en función del principio del acto claro o aclarado, que es el que en la sentencia de instancia sustenta el fallo.

h) También resulta observado el principio del acto claro o aclarado -Cilfit y otros, 283/81-, en tanto las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2017 (Farkas, C-564/2015) y de 15 de abril de 2021 (Grupa Warzywna, C-935/19), interpretan que una norma sancionadora que "*(va) más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude*" conculca el principio de proporcionalidad.

Ello permite inaplicar al caso la norma española -el art. 171.Uno.4º LIVA-, porque cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, con infracción del principio de proporcionalidad, en un contexto de ausencia de perjuicio económico para el erario y de toda idea de fraude fiscal.

i) La jurisprudencia de este Tribunal Supremo que invoca el recurso de casación no es aplicable al caso. Se refiere al supuesto -notablemente diferente al enjuiciado ahora- de las sanciones de IVA por autoliquidación e ingreso extemporáneo de las cuotas de los tres primeros trimestres del año, sin requerimiento previo, con ocasión de la declaración tempestiva del cuarto trimestre, pero sin identificar ni singularizar el IVA repercutido en cada uno de los tres trimestres previos. Al efecto se aplicó el artículo 191.6 LGT, que sancionaba en particular esta conducta, con exclusión de la posibilidad del recargo del artículo 27.4 LGT, por incumplirse las condiciones que en el precepto se exigen.

Tal doctrina, aunque se refiere a la proporcionalidad, no guarda relación alguna con el caso.

j) Tampoco procede el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad que reclama el Abogado del Estado como preceptiva e inexcusable. No solo porque no apreciamos dudas de constitucionalidad del precepto sino porque el propio Tribunal Constitucional nos ha dicho repetidamente:

"[...] a diferencia de la situación examinada por el ATC 168/2016, en este caso no se trata de un planteamiento simultáneo de la cuestión de inconstitucionalidad y de la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sino de un planteamiento prioritario o preferente de la primera sobre la segunda. Sin embargo, de la doctrina transcrita se desprende que concurre la misma causa de inadmisión en la presente cuestión de inconstitucionalidad, ya que *al tiempo de plantearla el órgano judicial ha exteriorizado sus dudas acerca de la compatibilidad de la Ley 15/2012 con el Derecho de la Unión Europea*, por lo que vendría obligado bien a no aplicarla, bien a plantear primero la cuestión prejudicial, y solo cuando haya quedado descartada la incompatibilidad de la norma nacional con el Derecho comunitario cabría plantear la cuestión de inconstitucionalidad.

Por el contrario, la Sala promotora ha dado prioridad al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad sobre el planteamiento de la cuestión prejudicial europea, cuando lo cierto es que *la irresuelta decisión acerca de la eventual incompatibilidad de la Ley 15/2012 con el Derecho de la Unión, de confirmarse, sería causa de su inaplicabilidad en el proceso y, por tanto, faltaría una de las condiciones exigidas para la admisibilidad de la cuestión de inconstitucionalidad (art. 37.1 LOTC)*".



En definitiva, es el propio Tribunal Constitucional el que, en el ámbito de un proceso en que el órgano de resolución tuviera la alternativa de plantear cuestión prejudicial y, a aun tiempo, cuestión de inconstitucionalidad -por albergar frente a la norma legal, aplicable al caso y de cuya validez dependiera el fallo- debe prevalecer la primera iniciativa o reenvío, ya que a juicio del Tribunal Constitucional, solo despejada esa primera incógnita en un sentido negativo -de que no hay contravención-, sería accesible la cuestión de inconstitucionalidad, pues solo en tal caso estaríamos, en un sentido propio, ante una norma legal aplicable al caso (art. 37.1 LOTC).

Y si, por el contrario, el juicio de acomodo al ordenamiento de la UE es de orden inverso al anterior, esto es, demostrativo de la contravención, la imposibilidad de aplicar la norma nacional que vulnera este ordenamiento haría totalmente inviable -o innecesario, si se prefiere- el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, pues el principio de primacía impediría toda posible aplicación al caso.

La reciente Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 6 de octubre de 2021, asunto C-561/19, Consorzio Italian Management, contiene como doctrina, en su fallo, la siguiente, inspirada en Cilfit y otros, asunto C-283/81:

"El artículo 267 TFUE debe interpretarse en el sentido de que un órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno *debe cumplir con la obligación de plantear al Tribunal de Justicia una cuestión relativa a la interpretación del Derecho de la Unión* que se le haya sometido, salvo que constate **que dicha cuestión no es pertinente, que la disposición del Derecho de la Unión de que se trate ya ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia o que la interpretación correcta del Derecho de la Unión se impone con tal evidencia que no deja lugar a ninguna duda razonable.**

La concurrencia de tal eventualidad debe apreciarse en función de las características propias del Derecho de la Unión, de las dificultades particulares que presenta su interpretación y del riesgo de divergencias jurisprudenciales dentro de la Unión.

Tal órgano jurisdiccional no puede quedar dispensado de dicha obligación por la única razón de que ya ha planteado una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia en el marco del mismo asunto nacional. No obstante, puede abstenerse de plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia por motivos de inadmisibilidad propios del procedimiento de que conoce, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad".

OCTAVO.- Jurisprudencia que se establece.

Consecuencia de todo lo razonado hasta ahora es la jurisprudencia que cabe establecer en relación con el caso que nos ocupa:

1) Un órgano jurisdiccional, en el seno de un proceso, puede anular una sanción impuesta por la infracción - en este caso la del artículo 170.Dos.4ª LIVA, consistente en no consignar en la autoliquidación que se debe presentar las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones-

Es posible tal anulación del acto sancionador y la consiguiente inaplicación de la norma legal que la determina, cuando el juez o tribunal competente aprecie en la ley sancionadora nacional una vulneración del principio de proporcionalidad que establece el Derecho de la Unión Europea, infracción que cabe estimar concurrente en el artículo 171.Uno.4º LIVA, que cuantifica la sanción en un porcentaje fijo del 10 por 100 de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, en una conducta omisiva en que no se ocasiona tal perjuicio a la Hacienda pública y es ajena a toda idea de fraude fiscal.

2) Si bien impera, como regla general, la obligación de que el juez o tribunal competente deba plantear al Tribunal de Justicia una cuestión relativa a la interpretación del Derecho de la Unión - art. 267 TFUE-, esto es, la cuestión prejudicial, *si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo*, la propia doctrina del TJUE excepciona de tal deber los casos en que el reenvío resulta innecesario, como aquí sucede, pues hay acto aclarado, netamente, en las sentencias de 26 de abril de 2017 (Farkas, C-564/2015) y de 15 de abril de 2021 (Grupa Warzywna, C-935/19), aplicables al caso debatido, en las que se dan pautas relevantes para apreciar que la sanción es aquí disconforme con el principio de proporcionalidad.

3) No es tampoco necesario plantear cuestión de inconstitucionalidad, en asuntos de naturaleza similar al aquí enjuiciado: bien cuando el Tribunal sentenciador no aprecie dudas de que la norma con rango de Ley aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo pueda ser contraria a la Constitución, como en este caso son los arts. 170 y 171 de la Ley del IVA, en los apartados aplicados - art. 35 LOTC-; bien cuando, aun apreciándolas, considere al mismo tiempo que la norma con rango de ley aplicable al asunto pudiera, además, ser contraria al Derecho de la Unión Europea, en cuyo caso, atendido el reiterado criterio del Tribunal Constitucional -a



raíz, justamente, de cuestiones de inconstitucionalidad suscitadas por esta Sala y que fueron inadmitidas-, lo procedente es plantear primero la cuestión prejudicial -o inaplicar la norma tomando en consideración la doctrina emanada de la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 6 de octubre de 2021, asunto C-561/19, Consorzio Italian Management, contiene como doctrina, en su fallo, la siguiente, inspirada en Cilfit y otros, asunto C-283/81- que consagran y refuerzan el principio del acto claro o del acto aclarado".

Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la sentencia de 25 de julio de 2023 referida, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los precedentes en este concreto asunto, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación.

CUARTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia, por remisión a la doctrina de interés casacional fijada en el fundamento jurídico octavo de la sentencia de 25 de julio de 2023, pronunciada en el recurso de casación núm. 5234/2021 .

Segundo. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por por la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia de 21 de septiembre de 2021, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso núm. 538/2020.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Tribunal Supremo

**TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia num.
1104/2023 de 27 julio
JUR\2023\332773**

Principio non bis in idem. Principio de prejudicialidad penal. Efectos de la suspensión del procedimiento administrativo como consecuencia de la denuncia ante la Jurisdicción penal o Ministerio Fiscal. Desestimación.

ECLI:ECLI:ES:TS:2023:3588

Jurisdicción:Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación 6723/2021

Ponente:Excmo Sr. Rafael Toledano Cantero

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.104/2023

Fecha de sentencia: 27/07/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6723/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 30/05/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 5

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6723/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1104/2023

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 27 de julio de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6723/2021, promovido por la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado, contra la sentencia de 7 de Julio de 2021, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 597/2020.

Comparece como parte recurrida la entidad Vinos Padró, S.L., representada por la procuradora de los Tribunales doña Elena Puig Turégano, bajo la dirección letrada de don Antonio Martínez Lafuente.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-

El presente recurso de casación se interpuso por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 7 de julio de 2021 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso núm. 597/2020, promovido por Vinos Padró, S.L. frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 25 de junio de 2020,

que había desestimado la reclamación formulada contra el acuerdo de liquidación de 6 de julio de 2016, de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ["AEAT"] de Tarragona, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido ["IVA"], año 1999, y contra el acuerdo de imposición de sanción.

SEGUNDO.-

La Sala de instancia estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"SEXTO.- Finalmente se impugna el acuerdo de imposición de sanción de 26 de julio de 2016. El procedimiento sancionador se inició el 3 de marzo de 2016, una vez notificadas las resoluciones judiciales, y finalizó por resolución notificada el 26 de julio de 2016.

[...]

El procedimiento administrativo sancionador se inicia por los mismos hechos declarados probados en jurisdicción penal, sólo por el ejercicio 1999, pues el ejercicio 1998 estaba también prescrito en vía administrativa.

Distingue el artículo 66 del RGIT - artículo 180 de la LGT (2003)- los efectos de la sentencia penal sobre la reanudación del procedimiento tributario:

- Si la sentencia es condenatoria, se impide la imposición de sanción administrativa. Se refiere a la garantía del principio non bis in ídem de prohibición de doble sanción por los mismos hechos y de la preferencia de las penas sobre las sanciones administrativas.

- De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, por lo que la Administración podía, además de practicar las correspondientes liquidaciones, imponer las sanciones procedentes con base en los hechos que los Tribunales hubiesen considerado probados.

Lo que plantea el recurrente es la aplicación de la jurisprudencia del TEDH que, en interpretación del artículo 4 del Protocolo número 7 al CEDH, considera que se infringe la garantía del precepto cuando se incoa un nuevo procedimiento tributario después de que la absolución o condena previa haya adquirido la fuerza de cosa juzgada, y en consecuencia, la imposición de una multa tributaria sobre los mismos hechos infringe el mencionado principio al haber una duplicación de procedimientos. (STEDH de 19 de Junio de 2009, Ruotsalainen v. Finlandia, y demás invocadas por el

recurrente). Es la garantía procedimental del principio "non bis in ídem". Dispone el precepto que "Nadie podrá ser inculpado o sancionado penalmente por un órgano jurisdiccional del mismo Estado, por una infracción de la que ya hubiere sido anteriormente absuelto o condenado en virtud de sentencia definitiva conforme a la ley y al procedimiento penal de ese Estado".

La sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2016 (casación 4134/2014) examinó y rechazó una alegación similar sobre la infracción del artículo 24 CE y del artículo 4 del Protocolo 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, del principio non bis in ídem y de la jurisprudencia sobre los mismos contenida, entre otras, en STEDH de 19 de junio de 2009 en el asunto Ruotsalainen v. Finlandia. Razonó al respecto:

"C) No hay infracción del principio "non bis in ídem" en su faceta o vertiente procedimental.

[...]

Esto es, concluido el proceso penal o devuelto el expediente por el Ministerio Fiscal, lo procedente era estar a lo que disponía el anterior artículo 180.1 y Disposición Adicional décima de la LGT: "de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el procedimiento de comprobación e iniciará o continuará el procedimiento sancionador de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados" (en la actualidad artículo 250.2 de la misma Ley, según redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre).

Y es que la integración de normas penales y tributarias no está exenta de dificultades, pues aun cuando en ambos casos nos encontramos ante manifestaciones de potestades de los poderes públicos (el ejercicio del ius puniendi y el ejercicio de la potestad de exigir la contribución al gasto público), los principios y fundamentos de estos sectores del ordenamiento jurídico no coinciden plenamente. Y, en el Derecho español, a diferencia de lo que ocurre en otros ordenamientos, la normativa de los ilícitos tributarios aparece escindida, de manera que las infracciones tributarias se regulan, tanto en sus aspectos sustantivos como procedimentales, en la LGT y disposiciones reglamentarias que la desarrollan (RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Régimen Sancionador Tributario), mientras que los delitos contra la Hacienda Pública aparecen regulados en el Código Penal."

No obstante, lo que se plantea es la garantía del principio non bis in ídem en la sucesiva tramitación de dos procedimientos, uno penal y otro posterior administrativo sancionador tributario, no tanto respecto a la calificación y regulación en el

ordenamiento interno, sino en la interpretación dada por el TEDH al artículo 4 del Protocolo nº 7 a la noción de materia penal en la prohibición de doble persecución por los mismos hechos.

En las sentencias de 30 de abril de 2015, asuntos 3453/12, 9028/13 y 42941/12, Kapetanios y otros c. Grecia, y sentencia de 9 de junio de 2016, asuntos 66602/09 y 71879/12, Sismanindis y Sitaridis, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos mantuvo que el precepto veda tanto la reiteración de la pena como del procedimiento. Por ello, tratándose de los mismos hechos, una sentencia penal absolutoria impide la incoación de un procedimiento administrativo y la imposición de una sanción por esta vía. Si, tras aplicar los criterios de la STEDH Engel para determinar si la sanción formalmente administrativa aplicada al caso concreto debía ser o no ser considerada de naturaleza sustancialmente penal -esto es: la calificación.

No obstante, la Sentencia A. y B. contra Noruega, de 15 de noviembre de 2016 (Gran Sala), demandas números 24130/11 y 29758/1, sienta una nueva doctrina en relación con los que denomina procedimientos mixtos al declarar compatible con el art. 4 Protocolo nº 7 CEDH la imposición de una dualidad de sanciones sustancialmente penales. Concluye el Tribunal afirmando que no se había vulnerado el derecho de los demandantes pues, si bien se habían impuesto sanciones diferentes por autoridades diferentes y en procedimientos diferentes, existía entre ellos un vínculo tanto material como temporal lo suficientemente estrecho como para considerar que se inscribían en un mecanismo integrado. El carácter o no penal de la sanción administrativa ya no debe ser considerado, por sí mismo, motivo suficiente para entender vulnerado el principio ne bis in ídem, dando las pautas para la determinación del "vínculo material suficiente", y, menos preciso, sobre la consideración del "vínculo temporal suficiente".

Por su parte, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea europeo examina el artículo 50 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea que recoge el "Derecho a no ser acusado o condenado penalmente dos veces por el mismo delito Nadie podrá ser acusado o condenado penalmente por una infracción respecto de la cual ya haya sido absuelto o condenado en la Unión mediante sentencia penal firme conforme a la ley", así como la jurisprudencia del TEDH en relación a dicho principio.

En la sentencia de la Gran Sala de 26 de febrero de 2013, asunto C-617/10, Åkerberg Fransson declaró que los Estados miembros disponen de total libertad para decidir aplicar un sistema de protección de los intereses financieros -en este caso, aplicado a la recaudación del IVA- que combine la imposición de sanciones administrativas y penales para el castigo de unos mismos hechos punibles. Ahora bien, la utilización de esta doble vía punitiva solo se consideraría compatible con el

principio ne bis in idem reconocido por el Derecho de la Unión, siempre y cuando la sanción impuesta formalmente por vía administrativa no pudiera ser considerada, materialmente, de naturaleza penal. Para determinar si una sanción formalmente administrativa posee realmente carácter penal, el TJUE encomendó al órgano a quo la tarea de realizar un examen de adecuación y proporcionalidad de dicha sanción, claramente inspirado en los criterios fijados por la STEDH Engel.

También tienen incidencia en este caso las últimas sentencias de 20 de marzo de 2018, Gran Sala, asuntos C-524/15 Luca Menci, junto con otras dos sentencias de igual fecha, asuntos C-537/16 Garlsson Real Estate y asuntos acumulados C-C-596/16 Dipuma y C-597/16 Antonio Zecca referidas al derecho punitivo tributario.

En la sentencia Menci, -que deriva de infracciones en materia de impuesto sobre el valor añadido (IVA)- tras haber concluido definitivamente un procedimiento administrativo sancionador, se inició un proceso penal por los mismos hechos. Primero analiza la naturaleza o no penal del procedimiento o sanción que debe determinarse aplicando la autoridad nacional los criterios que el TJUE ha adoptado a través de su jurisprudencia: la calificación jurídica en el Derecho nacional - criterio meramente formal y preliminar-, la propia naturaleza de la infracción y la gravedad de la sanción impuesta, aunque el TJUE realiza por sí mismo este examen preliminar sobre la naturaleza penal de la sanción administrativa. Para que la limitación al derecho fundamental garantizado en el artículo 50 CDFEU se considere compatible con el Derecho de la Unión, deben cumplirse los requisitos establecidos en el propio art. 52.1 CDFUE: que esté claramente establecida por la ley nacional, persiga un interés general, respete el contenido esencial de tales derechos y sea proporcional, requisitos que asimismo examina. El Tribunal de Luxemburgo considera, en materia de infracciones del IVA, que parece legítimo que un Estado miembro trate, por una parte, de disuadir y sancionar cualquier incumplimiento, deliberado o no, de las normas de declaración y cobro del IVA mediante la imposición de sanciones administrativas fijadas, en su caso, a tanto alzado y, por otra parte, de disuadir y sancionar incumplimientos graves de dichas normas, que son especialmente nefastos para la sociedad y que justifican la adopción de sanciones penales, más graves. Dedicó el final de su respuesta a examinar la compatibilidad de esta nueva interpretación del artículo 50 de la Carta a la luz del artículo 4 del Protocolo nº 7 CEDH interpretado por el TEDH. A este respecto, el TJUE se limita a recordar que el Tribunal de Estrasburgo declaró, tras la STEDH A y B. c. Noruega, que la acumulación de sanciones tributarias y penales sobre la misma infracción tributaria no viola el principio ne bis in idem garantizado por el CEDH, siempre y cuando exista un vínculo material y temporal suficiente entre ambos procedimientos. Consecuentemente, la solución que propone el TJUE en la presente sentencia, es que el artículo 50 debe

interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que permita incoar un proceso penal por impago del IVA luego de haber impuesto a esa misma persona una sanción administrativa firme de carácter penal, siempre y cuando dicha normativa:

- persiga un objetivo de interés general que pueda justificar la referida acumulación de procedimientos y sanciones, esto es, la lucha contra las infracciones en materia de IVA, y esos procedimientos y sanciones tengan finalidades complementarias,

- contenga normas que garanticen una coordinación que limite a lo estrictamente necesario la carga adicional que esa acumulación de procedimientos supone para las personas afectadas, y

- establezca normas que permitan garantizar que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas se limite a lo estrictamente necesario con respecto a la gravedad de la infracción de que se trate.

En el asunto *Garlsson*, el tribunal a quo planteó la aplicación del art. 50 CDFUE en una situación en la que se inició un procedimiento administrativo sancionador a pesar de existir previamente una condena penal firme contra la misma persona por los mismos hechos. En este sentido, tras aplicar el mismo razonamiento utilizado en *Menci*, la Gran Sala entendió que la acumulación de procedimientos y, eventualmente, de sanciones de naturaleza penal no cumpliría con el principio de proporcionalidad en su vertiente de estricta necesidad, en la medida en que la condena pueda, habida cuenta del perjuicio ocasionado a la sociedad por la infracción cometida, ser apta para reprimir la infracción de manera efectiva, proporcionada y disuasoria, por lo que añadir a ésta una sanción administrativa de carácter penal podría suponer una violación del principio *ne bis in idem*.

Finalmente, en los asuntos acumulados *Di Puma y Zecca*, la Gran Sala entendió que la tramitación de un procedimiento administrativo por unos hechos que se han declarado no probados en vía penal carece de todo fundamento, pues excede ostensiblemente de lo necesario para cumplir con el objetivo general de proteger la integridad de los mercados financieros y la confianza del público en los instrumentos financieros -se trataba de operaciones con información privilegiada-. Por lo tanto, una normativa como la italiana que impide la apertura de un procedimiento administrativo sancionador por unos mismos hechos por los que una misma persona ha sido absuelta no es contraria al Derecho de la Unión.

Consecuencia de todo ello y frente a lo resuelto por la Administración tributaria confirmado por el TEAC, no parece haber ninguna dificultad para considerar que el procedimiento administrativo y la sanción impuesta a *Vinas Padró* tiene carácter

penal en el sentido del artículo 50 de la CDFUE. El acuerdo sancionador aplicando la LGT de 1963 al resultar más favorable que la tipificación de la LGT de 2003, impone una sanción del 15% de la cantidad indebida del ejercicio 1999 por infracciones graves del artículo 79 a) y c) LGT -la LGT de 2003 califica las infracciones como muy grave y graves, llegando la sanción al 100% de la cuota-. El importe de la sanción asciende a 608.922,51 euros de multa, lo que indica la severidad de la sanción impuesta.

Aunque la sentencia de la jurisdicción penal no fue condenatoria, tampoco puede incluirse en el supuesto "De no haberse apreciado la existencia de delito", pues se estimó que los hechos acreditaban producido el delito fiscal, si bien la responsabilidad criminal apreciada se había extinguido cuando se iniciaron las actuaciones penales. En dicho supuesto la tramitación del procedimiento administrativo sancionador no está claramente permitido por la ley nacional, ni cumple las exigencias que justifiquen la proporcionalidad y compatibilidad con el principio ne bis in ídem, lo que lleva a estimar esta pretensión y a anular la sanción impuesta".

La procuradora de la mercantil Vinos Padró, S.L. preparó recurso de casación contra la meritada sentencia, mediante escrito presentado el 6 de septiembre de 2021, identificando como normas legales que se consideran infringidas: (i) el artículo 137.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; (ii) el artículo 81 de la Ley 37/192, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y la jurisprudencia contenida en las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2021 y de 17 de abril de 2018, y del Tribunal Constitucional 57/2010, de 4 de octubre; y (iii) el artículo 24.2 de la Constitución española y el artículo 47 de la Carta Europea de los Derechos Humanos.

El abogado del Estado también preparó recurso de casación por escrito presentado el 27 de septiembre de 2021, en el que identifica como infringidos el artículo 66 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril ["RGIT"], precepto derogado, cuyas reglas se han recogido posteriormente y en términos semejantes en el artículo 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"] y, tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, en la redacción actual del artículo 250 de la LGT, y la jurisprudencia contenida en las sentencias de 24 de febrero de 2016 (rec. 4134/2014, ECLI:ES:TS:2016:612) y de 27 de noviembre de 2015 (rec. 3346/2014, ECLI:ES:TS:2015:4963).

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, tuvo por preparado sendos recursos de casación en autos de 27 de septiembre y 5 de octubre

de 2021.

TERCERO.-

Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 15 de junio de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

2.1. Determinar si, conforme al artículo 66 del Reglamento General de Inspección Tributaria (actual artículo 250 de la Ley General Tributaria), la Administración tributaria puede iniciar o continuar un procedimiento sancionador administrativo cuando el órgano jurisdiccional penal haya dictado resolución en la que, aun considerando acreditada la comisión del delito, se declara prescrita la responsabilidad criminal por prescripción.

2.2. Aclarar, matizar, precisar o, en su caso, corregir la jurisprudencia sobre el principio non bis in idem en su vertiente procedimental a la luz de la doctrina jurisprudencial del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, en particular, aclarar si resulta posible, en todo caso, la iniciación o continuación de un procedimiento sancionador administrativo tras no apreciar el tribunal penal la existencia de delito o, por el contrario, si resulta imperativo verificar que la infracción o sanción administrativa no tiene naturaleza penal y, en su caso, la compatibilidad de la dualidad del procedimiento penal y administrativo con el principio non bis in idem conforme la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 66 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, cuyos términos son semejantes al actual artículo 250 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.2. El artículo 4 del Protocolo n.º 7 al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales.

3.3. Los artículos 50 y 52.1 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Inadmitir el recurso de casación preparado por la mercantil Vinos Padró, S.L. contra la sentencia indicada, imponiéndole las costas procesales causadas a su instancia, fijando en 1.000 euros, la cantidad total máxima que podrá reclamar la parte recurrida por todos los conceptos".

CUARTO.-

Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la Abogacía del Estado, mediante escrito registrado el 2 de septiembre de 2022, interpuso el recurso de casación en el que aduce que "[...] la primera de las cuestiones admitidas es una cuestión nueva, que está vedada al recurso de casación y que genera indefensión a esta parte, única cuyo recurso ha sido admitido", por lo que solicita que esta Sala omita todo pronunciamiento sobre ella (pág. 8 del escrito de interposición). Y, en relación con la segunda cuestión casacional planteada en el auto de admisión, concluye "[...] que la actuación administrativa, abriendo el procedimiento sancionador e imponiendo efectivamente la sanción, no vulnera el principio non bis in ídem en su aspecto procesal, que es el vicio sobre el que se pronuncia la Sala de instancia, por lo que dicha actuación se considera ajustada a derecho" y propone como doctrina que:

"- Conforme al artículo 66 del Reglamento General de Inspección Tributaria (actual artículo 250 de la Ley General Tributaria), la Administración tributaria puede iniciar o continuar un procedimiento sancionador administrativo aun cuando el órgano jurisdiccional penal haya dictado resolución en la que, considerando acreditada la comisión del delito, se declara extinguida la responsabilidad criminal por prescripción.

- Resulta posible, en todo caso, la iniciación o continuación de un procedimiento sancionador administrativo tras no apreciar el tribunal penal la existencia de delito, sin que ello sea contrario el principio non bis in ídem en su vertiente procesal" (pág. 18).

Finalmente solicita el dictado de sentencia que "[...] declare como doctrina aplicable la que se postula en el anterior apartado tercero y dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de junio de 2020 y los actos administrativos de los que trae causa".

QUINTO.-

Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, la representación de la mercantil presenta, el día 25 de enero de 2023, escrito de oposición en el que se remite a la ya alegada "[...] Sentencia del Tribunal Europeo de

Derechos Humanos de 30 de Abril de 2015, dictada en el Asunto 3453/2012, al considerarse violado el Protocolo Adicional Número 7, al Convenio de Derechos Humanos, vigente en España desde el 1 de Diciembre de 2009", según la cual - se dice- "[...] el Convenio se viola, con las consecuencias jurídicas que de ello derivan cuando tras la absolución de un asunto en la vía penal, se sanciona por los mismos hechos en la vía administrativa, y ello es lo que en el presente caso ocurre en relación con la sanción tributaria por el Impuesto sobre el Valor Añadido, año 1999", concluyendo que "[...] en el caso que analizamos, ha de afirmarse la existencia de la identidad requerida para la aplicación de la interdicción constitucional de incurrir en "bis in ídem"" (págs. 9 a 11 del escrito de oposición), y suplica a la Sala que tenga "[...] por formalizada oposición al Recurso de Casación interpuesto por la Representación del Estado contra la Sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 7 de Julio de 2021, dictada en el Recurso 597/2020, la cual habrá de quedar confirmada en lo concerniente a la imposición a "VINOS PADRÓ S.L.", de una sanción tributaria por importe de 608.922,51 euros, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido año 1999".

SEXTO.-

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 30 de mayo de 2023, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-

Objeto del recurso de casación.

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia de 7 de julio de 2021, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso núm. 597/2020, promovido por Vinos Padró, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de junio de 2020, desestimatoria de la reclamación formulada frente al acuerdo de liquidación de 6 de julio de 2016, y el acuerdo de imposición de sanción derivado del anterior, ambos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ["AEAT"] de Tarragona, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido ["IVA"], año 1999, y que determinan, respectivamente una liquidación de 806.183,22 euros de cuota, 718.355,99 euros de intereses de demora, y 608.922,51 euros de sanción de multa.

SEGUNDO.-

Antecedentes del litigio.

Los antecedentes más relevantes del litigio son como sigue:

1º. El 8 de mayo de 2003 se inició un procedimiento inspector por parte de la AEAT a la sociedad Vinos Padró, S.L. en el seno del cual se comprobaron, entre otros conceptos y periodos impositivos, el correspondiente al IVA del año 1999. El procedimiento, con una duración inicial de 12 meses, fue ampliado a 24 mediante acuerdo notificado el día 3 de mayo de 2004.

2º. En el curso de las actuaciones la AEAT constató indicios de delito contra la Hacienda Pública y el 14 de julio de 2004 denunció al Ministerio Fiscal las actuaciones referidas a este y otros impuestos, que presentó el día 23 de julio de 2004 denuncia penal contra los administradores de la sociedad por la presunta comisión de delitos contra la Hacienda Pública.

3º. Con fecha 8 de enero de 2015, el Juzgado de lo Penal núm. 2 de Tarragona dictó sentencia por la que condenó al administrador de la sociedad por ocho delitos fiscales. Dicha sentencia fue confirmada por la Audiencia Provincial de Tarragona en sentencia de 30 de julio de 2015, a excepción del delito fiscal del IVA ejercicio 1998, que se consideró prescrito. Mediante auto aclaratorio de 29 de noviembre de 2015, la Audiencia Provincial declaró también prescrito el delito correspondiente al IVA de los periodos de 1999.

4º. La sentencia penal examina los hechos objeto del procedimiento y aprecia todos los elementos constitutivos del tipo penal, y en la dictada por el Juzgado de lo Penal se condena, entre otros pronunciamientos, por la comisión de un delito fiscal respecto al ejercicio de IVA de 1999. La sentencia de apelación, si bien en principio aprecia tan solo la prescripción del delito respecto al IVA del ejercicio de 1998 fue posteriormente objeto de auto de aclaración, que aprecia también la prescripción del delito contra la hacienda pública a la conducta referida al IVA del año 1999. Así, en el auto de aclaración de 20 de noviembre de 2015 de la Audiencia Provincial de Tarragona, se dice que respecto a "la denuncia por el ejercicio del IVA de 1999 no existe acto alguno de interposición judicial en relación al mismo con anterioridad al 30 de enero de 2015, fecha a partir de la cual el delito por dicho ejercicio estaría prescrito".

5º. El día 3 de febrero de 2016, el órgano tributario competente recibió el referido auto de aclaración y, consiguientemente, continuó las actuaciones de comprobación respecto del IVA 1999 que culminaron mediante acuerdo de liquidación notificado el 6 de julio de 2016. Asimismo, el 3 de marzo de 2016 se inició procedimiento sancionador que finalizó mediante acuerdo sancionador notificado al obligado tributario el 26 de julio de 2016.

6º. Frente a dichos acuerdos de liquidación y sanción, la mercantil formuló reclamación económico-administrativa ante el TEAC, que la desestimó en resolución de 24 de junio de 2020.

7º. Finalmente, se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la citada resolución, que se tramitó bajo el número 597/2020 ante la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, y que fue estimado parcialmente en lo relativo a la impugnación del acuerdo sancionador, confirmando el acuerdo de liquidación.

8º. Contra la referida sentencia se preparó recurso de casación por la Abogacía del Estado y por la representación de la obligada tributaria, siendo admitido tan solo el de la Abogacía del Estado, en tanto se inadmitió en el mismo auto el de la entidad mercantil Vinos Padró S.L.

9º La argumentación de la sentencia recurrida ha quedado reflejada en los antecedentes de hecho de esta sentencia.

TERCERO.-

La cuestión de interés casacional.

En el auto de 15 de junio de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el recurso de casación interpuesto por la abogacía del Estado, en representación de la Administración General del Estado para el examen de la siguiente cuestión de interés casacional:

"2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

2.1. Determinar si, conforme al artículo 66 del Reglamento General de Inspección Tributaria (actual artículo 250 de la Ley General Tributaria), la Administración tributaria puede iniciar o continuar un procedimiento sancionador administrativo cuando el órgano jurisdiccional penal haya dictado resolución en la que, aun considerando acreditada la comisión del delito, se declara prescrita la responsabilidad criminal por prescripción.

2.2. Aclarar, matizar, precisar o, en su caso, corregir la jurisprudencia sobre el principio non bis in idem en su vertiente procedimental a la luz de la doctrina jurisprudencial del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, en particular, aclarar si resulta posible, en todo caso, la iniciación o continuación de un procedimiento sancionador administrativo tras no apreciar el tribunal penal la existencia de delito o, por el contrario, si resulta imperativo

verificar que la infracción o sanción administrativa no tiene naturaleza penal y, en su caso, la compatibilidad de la dualidad del procedimiento penal y administrativo con el principio non bis in idem conforme la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 66 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, cuyos términos son semejantes al actual artículo 250 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.2. El artículo 4 del Protocolo n.º 7 al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales.

3.3. Los artículos 50 y 52.1 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

En el mismo auto se acuerda inadmitir el recurso de casación preparado por la representación de Vinos Padró S.L:

"4º) Inadmitir el recurso de casación preparado por la mercantil Vinos Padró, S.L. contra la sentencia indicada, imponiéndole las costas procesales causadas a su instancia, fijando en 1.000 euros, la cantidad total máxima que podrá reclamar la parte recurrida por todos los conceptos".

CUARTO.-

Las razones de la sentencia recurrida.

La ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en el fundamento jurídico sexto con el siguiente tenor literal:

"[...] SEXTO.- Finalmente se impugna el acuerdo de imposición de sanción de 26 de julio de 2016. El procedimiento sancionador se inició el 3 de marzo de 2016, una vez notificadas las resoluciones judiciales, y finalizó por resolución notificada el 26 de julio de 2016.

[...]

El procedimiento administrativo sancionador se inicia por los mismos hechos declarados probados en jurisdicción penal, sólo por el ejercicio 1999, pues el ejercicio

1998 estaba también prescrito en vía administrativa.

[...]

Consecuencia de todo ello y frente a lo resuelto por la Administración tributaria confirmado por el TEAC, no parece haber ninguna dificultad para considerar que el procedimiento administrativo y la sanción impuesta a Vinas Padró tiene carácter penal en el sentido del artículo 50 de la CDFUE. El acuerdo sancionador aplicando la LGT de 1963 al resultar más favorable que la tipificación de la LGT de 2003, impone una sanción del 15% de la cantidad indebida del ejercicio 1999 por infracciones graves del artículo 79 a) y c) LGT -la LGT de 2003 califica las infracciones como muy grave y graves, llegando la sanción al 100% de la cuota-. El importe de la sanción asciende a 608.922,51 euros de multa, lo que indica la severidad de la sanción impuesta.

Aunque la sentencia de la jurisdicción penal no fue condenatoria, tampoco puede incluirse en el supuesto "De no haberse apreciado la existencia de delito", pues se estimó que los hechos acreditaban producido el delito fiscal, si bien la responsabilidad criminal apreciada se había extinguido cuando se iniciaron las actuaciones penales. En dicho supuesto la tramitación del procedimiento administrativo sancionador no está claramente permitido por la ley nacional, ni cumple las exigencias que justifiquen la proporcionalidad y compatibilidad con el principio ne bis in ídem, lo que lleva a estimar esta pretensión y a anular la sanción impuesta [...]."

En resumen, la sentencia penal fue condenatoria en la primera instancia (juzgado de lo penal de Tarragona). En el recurso de apelación la Audiencia Provincial de Tarragona dicta sentencia que aprecia, en lo que ahora interesa, y tras la modificación introducida en el auto de aclaración de sentencia, la prescripción respecto al delito fiscal cometido en cuanto al IVA del ejercicio de 1999, por cuanto se declara como hecho probado que las primeras actuaciones de incoación del procedimiento penal no tuvieron lugar antes del 30 de enero de 2005 y, a tenor del devengo del tributo, IVA de 1999, que se dice producido el 30 de enero de 2000, se declara por la Audiencia Provincial que el plazo de cinco años de prescripción de la responsabilidad criminal se habría producido, al no haber sido incoadas actuaciones penales por ese concreto ejercicio de 1999 con anterioridad a la fecha en que se consumaría la prescripción. La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

QUINTO.-

La posición de las partes en el recurso de casación.

A) Escrito de interposición del abogado del Estado.

El abogado del Estado suscita, en primer lugar, que el auto de admisión ha introducido una cuestión que no planteó en su escrito de preparación, y que, dado que se rechazó el escrito de preparación de la contraparte, Vinos Padró S.L., no debería ser objeto de consideración. Se refiere a la primera parte de la cuestión de interés casacional en la medida que introduce como un elemento a considerar la prescripción de la responsabilidad criminal, y si la apreciación de la misma impide "iniciar o continuar un procedimiento sancionador administrativo cuando el órgano jurisdiccional penal haya dictado resolución en la que, aun considerando acreditada la comisión del delito, se declara prescrita la responsabilidad criminal por prescripción".

Subsidiariamente alega que las previsiones contenidas en los preceptos anteriormente transcritos (art. 66 de RGIT y art. 180 LGT), determinan que, remitido el expediente al Ministerio Fiscal, no pueda comenzar otra vez el cómputo del plazo, pues tampoco, mientras está pendiente el proceso penal, puede reiniciarse el procedimiento de liquidación, ni el sancionador, y tal interrupción del procedimiento se mantiene hasta que se produzca la devolución de las actuaciones por el Ministerio Fiscal. Señala que, puesto que la Administración tributaria queda imposibilitada para el ejercicio de sus potestades, no debería perjudicarle, dice, la prescripción que se ocasiona por la inactividad del órgano judicial penal.

Seguidamente añade que no debe ser de aplicación el criterio que el Tribunal Supremo siguió, en sentido desfavorable para la Administración tributaria en la sentencia de 28 de febrero de 2017 (rec. cas. 413/2016) de la que, por otra parte, dice que "[...] se trata en todo caso y salvo error por nuestra parte, de una sola sentencia, lo que nos permite insistir en la defensa de nuestra pretensión [...]".

Sostiene, en definitiva, que "[...] el transcurso del plazo de prescripción del delito no determina también, sin más, en contra de lo indicado por el TS en sentencia de 23 de febrero de 2017, el transcurso del plazo de prescripción para liquidar y para sancionar. Y es que, si por disposición legal no pueden practicarse las actuaciones administrativas, tampoco puede estar corriendo el plazo de prescripción, cuyo cómputo se producirá, eso sí, en los términos establecidos por el Tribunal Supremo en recientes sentencias de 15 de abril, RCA 1382/2020, 14 de mayo, RCA 1119/2020 y 20 de julio de 2021, RCA 6452/2019.

En las tres sentencias citadas, se menciona la sentencia de 28 de febrero de 2017 en cuanto delimita la esencia y finalidad del art. 180.1 LGT con fundamento en el principio non bis in ídem, pero sin extraer la consecuencia acogida en dicho proceso. Más al contrario, de ellas se desprende sin ningún género de dudas que, cuando se detecta una infracción que puede ser constitutiva de delito fiscal y se pasa el tanto de culpa a la jurisdicción penal o se remite el expediente al Ministerio Fiscal, la

Administración, ha de abstenerse de seguir el procedimiento administrativo de liquidación y también el sancionador, que queda suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal, recuperando, entonces, su competencia y su actividad, sólo en el caso de no haberse apreciado la existencia de delito. [...].

En cuanto a la segunda cuestión, no discrepa del carácter penal de la sanción impuesta, dada su entidad. Considera que "[...] la sentencia de instancia habría infringido el art. 66 RGIT (cuyas reglas se incorporan al art. 180 LGT, y al vigente art. 250 LGT), en la medida en que el mismo permite que, si la jurisdicción penal no aprecia la existencia de delito, pueda iniciarse o continuarse el procedimiento administrativo sancionador e imponer, en su caso, la correspondiente sanción. Así lo había entendido la jurisprudencia, de la que es reflejo la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2016, rec. cas. 4134/2014, ampliamente reproducida en el Fto. Sexto de la sentencia de instancia. En el mismo sentido podría citarse la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de noviembre de 2015, rec. cas. 3346/2014 [...]", de la que transcribe el FD 4. "[...] En suma, de la jurisprudencia expuesta pueden extraerse los siguientes criterios: a) si el Tribunal penal declara inexistente los hechos, no puede la Administración imponer por ellos sanción alguna; b) si el Tribunal declara la existencia de los hechos pero absuelve por otras causas, la Administración debe tenerlos en cuenta y, valorándolos desde la perspectiva del ilícito administrativo distinta de la penal, imponer la sanción que corresponda conforme al ordenamiento administrativo; y c) si el Tribunal constata simplemente que los hechos no se han probado, la Administración puede acreditarlos en el expediente administrativo y, si así fuera, sancionarlos administrativamente. [...]."

Niega que concurren los requisitos para la identidad subjetiva y objetiva dado que el sujeto del procedimiento penal son los administradores y el sujeto de la sanción administrativa es la sociedad. Tampoco existe el mismo fundamento, y en todo caso los procedimientos están coordinados y la posibilidad de seguir el procedimiento sancionador es perfectamente previsible para el sujeto, de concurrir los presupuestos de que hubiera finalizado el procedimiento penal sin imposición de sanción.

Destaca que, si atendiendo al aspecto procesal del non bis in ídem y a los criterios establecidos en la sentencia Engel que cita la sentencia recurrida, quedara proscrita la posibilidad de que la Administración inicie un procedimiento sancionador, una vez devueltas las actuaciones penales, el resultado sería que las conductas, pese a concurrir los elementos típicos de la infracción, quedarían impunes.

Examina la doctrina del TJUE, sentencia de 20 de marzo de 2018, caso C-524/15,

Menci, que declaró, en un caso precisamente de dualidad de procedimientos penal y sancionador por IVA las condiciones para que pudiera se conforme con el art. 50 de la Carta la dualidad de procedimientos, penal y sancionador. Solicita que se declare como doctrina jurisprudencial que:

"[...] Conforme al artículo 66 del Reglamento General de Inspección Tributaria (actual artículo 250 de la Ley General Tributaria), la Administración tributaria puede iniciar o continuar un procedimiento sancionador administrativo aun cuando el órgano jurisdiccional penal haya dictado resolución en la que, considerando acreditada la comisión del delito, se declara extinguida la responsabilidad criminal por prescripción.

- Resulta posible, en todo caso, la iniciación o continuación de un procedimiento sancionador administrativo tras no apreciar el tribunal penal la existencia de delito, sin que ello sea contrario el principio non bis in ídem en su vertiente procesal. [...]"

B) El escrito de oposición del recurrido argumenta que la sentencia penal que declaró la prescripción de la responsabilidad criminal por el delito supone también la prescripción de la responsabilidad civil derivada del delito y que tal responsabilidad es, en el caso del delito fiscal, la posibilidad de liquidar y sancionar en vía administrativa. Argumenta que la sentencia recurrida ha interpretado adecuadamente el art. 4 del protocolo 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, sobre la violación del principio non bis in ídem, y la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, reiterando la argumentación de la sentencia recurrida.

Afirma que, en este caso, "[...] sí que se aprecia la existencia de delito con relación al año 1999 pero se declaró prescrito, y ello es lo que se reconoce por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en su Sentencia de 7 de Julio de 2021, que por ello debe quedar confirmada [...]"

Invoca la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 30 de abril de 2015, dictada en el asunto 3453/2012, por cuanto entiende que según la citada sentencia del TEDH el Convenio se viola, con las consecuencias jurídicas que de ello derivan cuando tras la absolución de un asunto en la vía penal, se sanciona por los mismos hechos en la vía administrativa, y ello es lo que en el presente caso ocurre en relación con la sanción tributaria por el Impuesto sobre el Valor Añadido, año 1999.

Argumenta que no se ha aplicado correctamente el art. 66 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobó el Reglamento General de Inspección, plasmado posteriormente en el art. 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, porque, contrariamente a lo sostenido por la abogacía del Estado, que entiende aplicable "en todos los casos en que la Jurisdicción Penal no haya apreciado existencia de delito, cualquiera que sea la causa", ello no podría ser así en

el caso de apreciación de la prescripción del delito que sin embargo se consideró existente, porque ya se ha producido un pronunciamiento absolutorio.

Por todo ello, concluye que "[...] La unidad intrínseca del ilícito, nos lleva a la conclusión de que reconocida la prescripción en la vía penal, esta conclusión ha de apreciarse en la vía administrativa [...]". Añade que "[...] no debe desconocerse que estando la imposición de la sanción en dependencia con la exigencia de la cuota, no sería procedente tampoco si se hubiera admitido el Recurso de Casación interpuesto por mi representado contra la Sentencia anteriormente citada de 7 de Julio de 2021, en la parte desestimatoria de las pretensiones de mi representado, y que se refería a la misma cuestión, así como a la exigencia de intereses de demora por diecisiete años, sin justificación alguna y que por su notoria importancia 718.355,99 euros, supera el importe de la sanción anulada, 608.922,51 euros [...]".

SEXTO.-

Marco normativo.

1. El artículo 66 del RGIT, en la redacción aplicable *ratione temporis*, dispone:

"1. Cuando la Inspección de los Tributos aprecie la existencia de acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal pasará el tanto de culpa al Órgano Judicial competente o remitirá las actuaciones al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador de carácter administrativo por los mismos hechos mientras el Ministerio Fiscal no devuelva las actuaciones o, en su caso, la Autoridad Judicial no dicte sentencia o auto de sobreseimiento firmes.

2. [...]

La sanción de la Autoridad Judicial excluirá la imposición de sanción administrativa practicando únicamente la Inspección las liquidaciones que procedan en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados, incluyendo los intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización de plazo voluntario de pago y el día en que se practiquen las liquidaciones.

Si la Autoridad Judicial no apreciase la existencia de delito, la Inspección continuará el expediente en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados. Para ello, la Inspección dictará las liquidaciones que procedan, incluyendo la sanción correspondiente, o bien iniciará el expediente para la imposición de sanción por infracción simple.

[...]".

2. El artículo 180 de la LGT, en su redacción previa a la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, bajo la rúbrica "Principio de no concurrencia de sanciones tributarias", disponía que:

"1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes.

[...]"

3. A su vez, el artículo 250 de la LGT, actualmente vigente y añadido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, dispone:

"1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente Título.

[...]

2. La liquidación que en su caso se dicte, referida a aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará a lo establecido en este Título.

En los supuestos a los que se refiere este apartado, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos. En caso de haberse iniciado un procedimiento sancionador, de no haber concluido éste con anterioridad, dicha conclusión se entenderá producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la

posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador en los casos a que se refiere el último párrafo de este apartado.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

[...]."

4. El artículo 4 del Protocolo n.º 7 al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en Estrasburgo el 22 de noviembre de 1984 (instrumento de ratificación publicado en el BOE de 15 de octubre de 2009) ["Protocolo n.º 7 del CEDH"], dispone:

"1. Nadie podrá ser perseguido o condenado penalmente por los tribunales del mismo Estado, por una infracción por la que ya hubiera sido absuelto o condenado en virtud de sentencia firme conforme a la ley y al procedimiento penal de ese Estado.

2. Lo dispuesto en el párrafo anterior no impedirá la reapertura del proceso, conforme a la ley y al procedimiento penal del Estado interesado, cuando hechos nuevos o ulteriormente conocidos o un vicio esencial en el procedimiento anterior pudieran afectar a la sentencia dictada.

3. No se autorizará derogación alguna del presente artículo en virtud del artículo 15 del Convenio".

5. El artículo 50 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (DOUE de 30 de marzo de 2010, C 83/389) ["CDFUE"] establece:

"Nadie podrá ser juzgado o condenado penalmente por una infracción respecto de la cual ya haya sido absuelto o condenado en la Unión mediante sentencia penal firme conforme a la ley".

6. Finalmente, el artículo 52.1 de la CDFUE establece:

"1. Cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Dentro del respeto del principio de proporcionalidad, sólo podrán introducirse limitaciones cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás".

SÉPTIMO.-

El juicio de la Sala.

La cuestión esencial estriba en determinar si la sentencia penal absolutoria por la prescripción de la responsabilidad criminal impide, por aplicación de principio non bis in ídem en su aspecto sustancial o procedimental, la prosecución de un procedimiento sancionador por los mismos hechos.

La articulación entre el procedimiento penal y el procedimiento administrativo en los casos de delito fiscal ha pasado por varias etapas en nuestro ordenamiento jurídico, de las que interesa exponer ahora las que se corresponden con la vigente en la fecha en que se acuerda la remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal y la iniciación de actuaciones por la jurisdicción penal. Siguiendo lo expuesto en nuestra STS de 25 de septiembre de 2017 (rec. cas. 2994/2016), resulta incontestable que "[...] [e]ste sistema se articula sobre la base del principio "ne bis in idem" y de un sistema de subordinación del procedimiento tributario al proceso penal con la consiguiente primacía de la jurisdicción sobre la Administración.

a) La Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública suprime la prejudicialidad administrativa configurándose el delito fiscal como un delito público perseguible de oficio. Introduce dos nuevas modalidades delictivas, el fraude de subvenciones y el delito contable, y ubica sistemáticamente los preceptos relativos a dichos delitos en un título autónomo, el Título VI del Libro II del Código Penal, separándolos del ámbito de las falsedades en el que hasta entonces se situaban.

Por otra parte, la Ley 10/1985, de 26 de abril, da una nueva redacción al artículo 77.6 la Ley General Tributaria de 1963 para articular el respeto al principio "ne bis in idem" en los supuestos de ilícitos tributarios que pudieran constituir delito fiscal.

Pero es el desarrollo reglamentario del precepto- que se concreta en los artículos 10 del RD 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, y 66 del Real Decreto 939/1986, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección- el que supone un cambio sustancial en el sistema de liquidación de la cuota tributaria en los casos de posible delito fiscal.

Así se establece que la Administración paralizase no solo la imposición de sanciones, sino también la práctica de las liquidaciones administrativas de las correspondientes cuotas e intereses de demora, de manera que, solo tras la sentencia firme absolutoria de los Tribunales penales o terminación por sobreseimiento o archivo de las actuaciones penales, la Administración podía

practicar las liquidaciones procedentes de las cuotas tributarias; y ello con base en los hechos que los Tribunales haya considerado probados.

Únicamente, si los Tribunales penales no estimaban la existencia de delito, la Administración podía, además de practicar las correspondientes liquidaciones, imponer las sanciones procedentes con base en los hechos que los Tribunales hubiesen considerado probados.

b) Este sistema se reitera, aunque ya en norma legal, en la reforma 1995/1998.

La LO 6/1995, de 29 de junio, introduce algunos cambios en la redacción de los delitos contra la Hacienda Pública ya existentes, cuyas principales novedades pasan al vigente CP de 1995. En particular, como resultado de los compromisos adquiridos con la aprobación del Convenio para la Protección de los Intereses Financieros de las Comunidades Europeas, introduce dos preceptos sobre el fraude a la Unión Europea.

La Ley 25/1995, de 20 de julio, da nueva redacción al artículo 77.6 LGT/1963 incorporando al texto legal lo establecido en las mencionadas normas reglamentarias, de manera que ordena la paralización no solo del procedimiento sancionador sino también del procedimiento administrativo de inspección y liquidación. Y dispone que, en caso de no haberse apreciado la existencia de delito la Administración continuará el expediente sancionador con base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados.

c) La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, no afectó al sistema en los términos que venimos analizando, aunque impuso la separación procedimental entre actuaciones de liquidación y actuaciones de imposición de sanciones.

El desarrollo del procedimiento sancionador se hizo por Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, en el que se establece la continuación del procedimiento administrativo tras el pronunciamiento jurisdiccional, pero solo en el caso de que éste fuera absolutorio, y nada se dice del supuesto en que fuera condenatorio. Reglamentariamente se acepta así, implícitamente, el resultado de la evolución producida en el sentido de detraer del ámbito de la competencia de la Administración Tributaria la fijación de la cuota en los casos de delito fiscal.

d) La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT/2003) supuso, en el aspecto que analizamos, escasa novedad.

La evolución del sistema anterior culmina en el artículo 180 LGT/2003, bajo la rúbrica de "Principio de no concurrencia de sanciones tributarias", que sería modificado por el artículo quinto, número diez, de la Ley 36/2006, de 29 de

noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude fiscal. Y su desarrollo reglamentario se realiza por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador, modificado, a su vez, por el Real Decreto 36/2006, de 29 de noviembre, por el que se desarrolla la mencionada Ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal.

Cuando se detectaba una infracción que podía ser constitutiva de delito fiscal se pasaba el tanto de culpa a la jurisdicción penal o se remitía el expediente al Ministerio Fiscal. La Administración había de abstenerse de seguir el procedimiento administrativo de liquidación, que quedaba suspendido mientras la autoridad judicial no dictase sentencia firme, tuviera lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produjera la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal, recuperando, entonces, su competencia y su actividad, sólo en el caso de no haberse apreciado la existencia de delito.

En este caso, la Administración Tributaria iniciaba o continuaba sus actuaciones "de acuerdo con los hechos que los Tribunales hubieren considerado probados, y se reanuda [se reanudaba] el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió".

Se mantiene, por tanto, en sus mismos términos el régimen establecido en la reforma de 1995, con la única novedad de un trámite de audiencia, que se suprime por la mencionada Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal, y la mención expresa de que las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrían por inexistentes, con lo que se refuerza la obligación absoluta de paralizar las actuaciones.

Por consiguiente, se recoge casi de forma explícita la idea de que en los casos de delito fiscal no procede fijación de cuota tributaria alguna por la Administración Tributaria [...]" (FD 3).

La abogacía del Estado se opone al examen de la primera cuestión, que incluye explícitamente el efecto de la declaración de prescripción del delito sobre la posibilidad de continuar un procedimiento administrativo sancionador como consecuencia de los mismos hechos. No obstante, como expondremos más adelante, no cabe desvincular en este caso la incidencia de la prescripción del delito sobre la efectividad del principio non bis in ídem, por las excepcionales circunstancias que concurren, y lo cierto es que, si bien la sentencia recurrida no declaró la prescripción del derecho de la Administración al ejercicio de la potestad sancionadora, sí consideró que en las circunstancias del caso, ello supondría, por la declaración de prescripción del delito, la vulneración de aquella garantía. Veremos

primero la doctrina jurisprudencial sobre el alcance de la prejudicialidad penal respecto a la responsabilidad sancionadora tributaria, que ha sido objeto de examen entre otras, en la STS de 24 de febrero de 2016 (rec. cas. 4134/2014), FD 10, y luego precisaremos las excepcionales circunstancias que en este caso deben determinar una solución que salvaguarde el principio de non bis in ídem, dada la excepcional duración de la paralización del procedimiento (casi doce años) y las circunstancias en las que se produjo la prescripción de la responsabilidad penal, cuya eventual existencia motivo la suspensión del procedimiento administrativo, extinción que se produjo antes incluso del inicio del procedimiento penal.

En nuestra STS de 24 de febrero de 2016, cit., se dijo:

"[...] La Constitución y el Protocolo 7 al Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales consagran el derecho a no sufrir dos procesos penales por los mismos hechos, con independencia del sentido absolutorio o de condena del primer procedimiento. Esta prohibición constituye el llamado non bis in ídem procesal, que, sin embargo, ha de precisarse en su significado y alcance.

De acuerdo con la doctrina del TC y del TEDH puede decirse que tanto el artículo 14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos como el invocado artículo 4 del Protocolo 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, protegen al ciudadano no solo frente a la ulterior sanción-administrativa o penal-, sino frente a una nueva persecución punitiva por los mismos hechos una vez que haya recaído resolución firme en el primer procedimiento sancionador, con independencia del resultado- absolución o sanción- del mismo.

Ahora bien, en la actual regulación legal de nuestro procedimiento administrativo sancionador difícilmente se podrá efectuar la equiparación de ambos procedimientos, proceso penal y procedimiento administrativo sancionador, en orden a determinar el alcance de la prohibición constitucional de que se trata. En efecto, la interdicción constitucional de apertura o reanudación de un procedimiento sancionador cuando se ha dictado una resolución sancionadora firme, no se extiende a cualquier procedimiento sancionador, sino tan solo respecto de aquellos que, tanto en atención a las características del procedimiento- su grado de complejidad- como a las de la sanción que sea posible imponer en él- su naturaleza y magnitud- pueden equiparse a un proceso penal, a los efectos de entender que el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentra en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de que se halla sometido a un proceso penal (Cfr. SSTC 2/2003 y 334/2005).

En definitiva, de acuerdo con esta doctrina, el "non bis ídem" procesal sólo prohíbe

que exista un procedimiento administrativo sancionador posterior al proceso penal absolutorio por el mismo ilícito cuando aquél pueda equiparse por su complejidad y gravedad a un proceso penal.

La previsión del artículo 180 y la doctrina del TC sobre el non bis in ídem se orienta no solo a impedir el resultado material de la doble incriminación y castigo por unos mismos hechos, sino también a evitar que recaigan pronunciamientos contradictorios en el sentido que señaló la STC 77/1983, de 3 de octubre, esto es, que unos mismos hechos, sucesiva o simultáneamente, existan y dejen de existir para los órganos del Estado.

Y, precisamente, para impedir la eventual existencia de pronunciamientos contradictorios en el indicado sentido, el artículo 180 LGT otorgaba preferencia a los órganos penales sobre la Administración tributaria. Por ello, expresamente, antes de la reforma introducida por la Ley 34/2015; disponía que si la Administración tributaria estuviera tramitando un procedimiento administrativo y apreciase la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública, previa audiencia del interesado, debía remitir tanto de culpa a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal.

Se trata de una prejudicialidad penal no solo a efectos estrictamente punitivos, sino también a los efectos tributarios.

Dicha remisión producía la suspensión o interrupción de los plazos de prescripción del derecho de la Administración a imponer la sanción, sin que volviera a reabrirse dicho plazo hasta el sobreseimiento o archivo de las actuaciones penales o devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

Por consiguiente, puesto que la Administración ha de paralizar el procedimiento sancionador hasta la decisión del órgano de la jurisdicción penal, en el caso de que ésta sea absolutoria o no aprecie la existencia de delito, la Administración podrá continuar o incoar el procedimiento sancionador y, si procede, imponer la correspondiente sanción, conforme al ordenamiento administrativo o tributario, desde la perspectiva del ilícito administrativo, distinta del ilícito penal.

Esto es, concluido el proceso penal o devuelto el expediente por el Ministerio Fiscal, lo procedente era estar a lo que disponía el anterior artículo 180.1 y Disposición Adicional décima de la LGT : "de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el procedimiento de comprobación e iniciará o continuará el procedimiento sancionador de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados" (en la actualidad artículo 250.2 de la misma Ley, según redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre).

Y es que la integración de normas penales y tributarias no está exenta de dificultades, pues aun cuando en ambos casos nos encontramos ante manifestaciones de potestades de los poderes públicos (el ejercicio del ius puniendi y el ejercicio de la potestad de exigir la contribución al gasto público), los principios y fundamentos de estos sectores del ordenamiento jurídico no coinciden plenamente. Y, en el Derecho español, a diferencia de lo que ocurre en otros ordenamientos, la normativa de los ilícitos tributarios aparece escindida, de manera que las infracciones tributarias se regulan, tanto en sus aspectos sustantivos como procedimentales, en la LGT y disposiciones reglamentarias que la desarrollan (RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Régimen Sancionador Tributario), mientras que los delitos contra la Hacienda Pública aparecen regulados en el Código Penal.[...]" (FD 10).

La sentencia recurrida, aun reconociendo el alcance de esta doctrina jurisprudencial, argumenta que la apreciación de la prescripción conlleva ya un enjuiciamiento de la conducta, y "la tramitación del procedimiento administrativo sancionador no está claramente permitido por la ley". Lo expresa así:

"[...] Aunque la sentencia de la jurisdicción penal no fue condenatoria, tampoco puede incluirse en el supuesto "De no haberse apreciado la existencia de delito", pues se estimó que los hechos acreditaban producido el delito fiscal, si bien la responsabilidad criminal apreciada se había extinguido cuando se iniciaron las actuaciones penales. En dicho supuesto la tramitación del procedimiento administrativo sancionador no está claramente permitido por la ley nacional, ni cumple las exigencias que justifiquen la proporcionalidad y compatibilidad con el principio ne bis in ídem, lo que lleva a estimar esta pretensión y a anular la sanción impuesta".

Esta conclusión no puede ser compartida con carácter general. Como se ha declarado en reiterada doctrina jurisprudencial, entre otras las SSTS de 15 de abril de 2021 (rec. cas. 1382/2020); de 14 de mayo de 2021 (rec. cas. 1119/2020); y de 9 de diciembre de 2022 (rec. cas. 4278/2021), entre otras, sobre la interpretación del art. 180.1 LGT, se puede sentar, como punto de partida que la articulación en el ordenamiento jurídico español de la responsabilidad penal por delito fiscal y la responsabilidad por infracciones tributarias, basada en la preferencia de la jurisdicción penal, con suspensión del procedimiento administrativo, y en la vinculación positiva del procedimiento sancionador respecto a los hechos probados en la jurisdicción penal, se configura un sistema respetuoso con las exigencias del principio "non bis in ídem" procesal. La dimensión procedimental del principio de prohibición del sometimiento a dos investigaciones de una persona por los mismos

hechos, no opera con la misma intensidad cuando se trata de dos procedimientos en el mismo orden, penal o administrativo respectivamente, que cuando se da una heterogeneidad de órdenes. Desde luego que el principio non bis in ídem impide iniciar una investigación penal (o administrativa) por unos hechos sobre los que la jurisdicción (o la Administración) ya se ha pronunciado sobre el fondo concluyendo que, a luz de los elementos de juicio disponibles, no constituyen una infracción criminal (o administrativa). En otras palabras, una vez que los tribunales (o los órganos administrativos competentes) han juzgado definitivamente una conducta, no cabe que abran otro procedimiento para enjuiciarla de nuevo.

Sin embargo, esta dimensión del principio no actúa con la misma intensidad en los casos en que existe heterogeneidad de los cauces, de modo que terminado uno concluyendo que no se ha producido una infracción de una clase (penal), nada obsta a la apertura de otro destinado a averiguar si ha habido la comisión de un incumplimiento reprehensible con sanciones de otra naturaleza (administrativa).

En un caso como el litigioso, en que se trata de un impuesto armonizado, es especialmente relevante la doctrina del TJUE, que en su sentencia de 20 de marzo de 2018 (C-524/15, Menci), ha fijado la doctrina sobre el alcance del art. 50 de la Carta precisamente en un caso de duplicidad de procedimiento penal y administrativo en IVA, con la circunstancia de que en ese caso era una duplicidad de sanción administrativa seguida de la apertura de un procedimiento penal.

Declara la STJUE de 20 de marzo de 2018:

"[...] 63 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 50 de la Carta debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional en virtud de la cual puede incoarse un proceso penal contra una persona por impago del IVA devengado en los plazos legales, cuando ya se ha impuesto a esa persona por los mismos hechos una sanción administrativa irrevocable de carácter penal en el sentido del citado artículo 50, siempre que dicha normativa:

- persiga un objetivo de interés general que pueda justificar la referida acumulación de procedimientos y sanciones, esto es, la lucha contra las infracciones en materia de IVA, y esos procedimientos y sanciones tengan finalidades complementarias,

- contenga normas que garanticen una coordinación que limite a lo estrictamente necesario la carga adicional que esa acumulación de procedimientos supone para las personas afectadas, y - establezca normas que permitan garantizar que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas se limite a lo estrictamente necesario con respecto a la gravedad de la infracción de que se trate.

- establezca normas que permitan garantizar que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas se limite a lo estrictamente necesario con respecto a la gravedad de la infracción de que se trate.

64 Corresponde al órgano jurisdiccional nacional cerciorarse, teniendo en cuenta todas las circunstancias del litigio principal, de que la carga que resulta en concreto para la persona afectada de la aplicación de la normativa nacional controvertida en el litigio principal y de la acumulación de procedimientos y sanciones que esta autoriza no sea excesiva con respecto a la gravedad de la infracción cometida".

Ahora bien, la coordinación entre ambos procedimientos penal y administrativo es un aspecto esencial para garantizar la salvaguarda del principio non bis in idem , que en un plano abstracto se garantiza en nuestro ordenamiento jurídico mediante la suspensión del procedimiento administrativo y la obligación de respetar los hechos probados en sede penal. Pero la compatibilidad del sistema con la garantía del principio non bis in idem puede verse afectada en situaciones concretas en que se produce una coordinación deficiente entre jurisdicción penal y actuación administrativa. Así ocurre cuando la razón de la suspensión del procedimiento administrativo no existió en realidad, porque desde el principio del propio procedimiento penal no existía responsabilidad penal exigible, de manera que las medidas de articulación entre ambos procedimientos, penal y administrativo, la suspensión del procedimiento administrativo y el efecto de interrupción del plazo de prescripción, en este caso de la responsabilidad por infracción tributaria, quiebran en sus presupuestos.

Desde la perspectiva procesal del principio non bis in idem, no cabe separar el aspecto formal del material, esto es, se paraliza el procedimiento administrativo y se sigue sólo el procedimiento penal en tanto que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva de delito. Dicho de otra forma, de no poder ser constitutiva de delito no cabe remisión alguna y, en su caso, de hacerse la remisión carece de virtualidad alguna para que se produzcan los efectos que se prevén normativamente, como es, claro está, la interrupción de la prescripción. Así lo ha entendido este Tribunal como se desprende de los términos de la sentencia de 30 de octubre de 2014 (rec. cas. 740/2013), y se ha reiterado en la sentencia de 28 de febrero de 2017 (rec. cas. 413/2016), en la que se analizó la estrecha relación entre principio de non bis in idem y prescripción en orden a garantizar la seguridad jurídica pues, como allí se dijo "[...] el instituto de la prescripción tributaria también encuentra su fundamento en la seguridad jurídica, evitando que situaciones jurídicas, que pueden conllevar efectos gravosos para el contribuyente, queden abiertas indefinidamente, sacrificando principios de justicia contributiva en aras a procurar la necesaria certidumbre. Las

causas de interrupción de la prescripción, en tanto inciden negativamente sobre el principio de seguridad jurídica, evitando la prescripción y dando lugar a la permanencia de situaciones jurídicas que se alargan en el tiempo creando incertidumbres, además de venir tasadas legalmente deben ser serias y reales con virtualidad suficiente para enervar la inactividad desencadenante de la prescripción, sin que sea suficiente que se adopten formalmente sino que deben poseer sustancialidad adecuada y suficiente al efecto [...]."

Lo anterior supone que cuando la Administración Tributaria no estuviera habilitada para paralizar las actuaciones porque con certeza no había delito, de paralizarse efectivamente dicha actuación sin habilitación suficiente carecería de virtualidad alguna para interrumpir el plazo de prescripción, pues para que se produzcan las consecuencias jurídicas que prevén las normas, no basta con la mera remisión del expediente a la autoridad judicial, sino que es necesario que efectivamente pueda conculcarse el principio non bis in idem de no remitirse, esto es, que real y seriamente pueda apreciarse, al menos tendencial o potencialmente, las identidades de sujeto, hecho y fundamento en la conducta ilícita, para que se produzcan los efectos que previene la norma.

De lo dicho se sigue, en contra de la pretensión del abogado del Estado, que no cabe omitir el examen de los efectos que en este caso produce la apreciación de la prescripción del delito, ya desde antes del inicio del procedimiento penal como declara la sentencia penal, con el alcance y efectividad de la suspensión del procedimiento administrativo. Hemos dicho antes que el principio non bis in idem, presenta una conexión inescindible entre el aspecto formal y el material, que se mantiene y proyecta también en la relación entre proceso penal y suspensión del procedimiento administrativo. La incoación del proceso penal, con paralización del procedimiento tributario, y la suspensión de los plazos de prescripción de este último tiene como finalidad, desde la perspectiva de la que estamos analizando la cuestión, evitar la conculcación del non bis in idem, de suerte que lo que le dota de sentido y contenido al mismo es que la condena o absolución o sobreseimiento gire en torno a la conducta potencialmente delictiva en la que se observó las identidades que pudieran dar como resultado que un mismo hecho se sancione dos veces y determinó la remisión del expediente tributario con la paralización de su tramitación. Carece, pues, de trascendencia tributaria el procedimiento penal que por su contenido o por su falta de contenido se manifiesta al margen de la protección del principio non bis in idem.

Como se avanzó, el instituto de la prescripción tributaria también encuentra su fundamento en la seguridad jurídica, evitando que situaciones jurídicas, que pueden

conllevar efectos gravosos para el contribuyente, queden abiertas indefinidamente, sacrificando principios de justicia contributiva en aras a procurar la necesaria certidumbre. Las causas de interrupción de la prescripción, en tanto inciden negativamente sobre el principio de seguridad jurídica, evitando la prescripción y dando lugar a la permanencia de situaciones jurídicas que se alargan en el tiempo creando incertidumbres, además de venir tasadas legalmente deben ser serias y reales con virtualidad suficiente para enervar la inactividad desencadenante de la prescripción, sin que sea suficiente que se adopten formalmente sino que deben poseer sustantividad adecuada y suficiente al efecto.

Una suspensión del procedimiento administrativo que se revelara injustificada por inexistencia del presupuesto de la posibilidad de vulneración del principio non bis in ídem, o por desaparición de tal presupuesto, podría vulnerar, eventualmente, el principio de seguridad jurídica.

En el caso concreto que nos ocupa el alcance interruptivo de la prescripción venía conformado, en función del fin al que sirve, por una responsabilidad penal por delito que determinó la remisión a la jurisdicción penal y paralización del expediente tributario. Ocurre que cuando se remiten las actuaciones al Ministerio Fiscal el 14 de julio de 2004, aquel acto no interrumpió la prescripción de la responsabilidad penal, y no es hasta que efectivamente se realiza el primer acto con virtualidad para interrumpir la prescripción del delito fiscal, en ningún caso antes del 30 de enero de 2005, según declara el auto de rectificación de la sentencia penal, la prescripción del delito contra la Hacienda pública continuó corriendo, pues la remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal no interrumpe la misma, aunque suspenda el curso de las actuaciones del procedimiento administrativo, de manera que la prescripción del delito fiscal se consumó en 30 de enero de 2005. Hemos de estar a tal declaración, pues constituye un hecho apreciado por la jurisdicción penal, que así se declara en el auto de rectificación de la sentencia penal. Pues bien, la inactividad en el proceso penal determinante de la prescripción del delito frustró desde el propio inicio la finalidad pretendida por el efecto de suspensión del procedimiento administrativo con mantenimiento de la interrupción del plazo de prescripción. Partiendo de la naturaleza sustancialmente penal de la sanción impuesta - extremo que no cuestiona la defensa de la Administración recurrente-, hemos de convenir que esa situación de paralización del procedimiento se prolongase durante casi doce años, desde que el 14 de julio de 2004 se remiten las actuaciones al Ministerio Fiscal hasta el 3 de marzo de 2016 en que se inicia el procedimiento administrativo sancionador, no puede considerarse una situación irrelevante desde el punto de vista de la carga que supone para el administrado, pues se pretende exigir, más de dieciséis años después de la comisión de la eventual infracción (se trata del IVA del año 1999, con inicio del plazo

de prescripción a partir del 30 de enero de 2000), una responsabilidad por infracciones tributarias, mediante el ejercicio de una potestad cuya suspensión, en puridad, no debió prolongarse, precisamente por desaparición del presupuesto de la suspensión, al producirse la prescripción del delito incluso antes del inicio del procedimiento penal. Y es que, como se ha dicho en otras ocasiones por este Tribunal "sin que la circunstancia de haber permanecido bajo la competencia de un Tribunal (tanto propio o administrativo como impropio o jurisdiccional) obste a que el instituto de la prescripción entre en juego", por así exigirlo el principio de seguridad jurídica que impone la necesidad de establecer un momento temporal a partir del cual debe desaparecer para el obligado tributario la situación de incertidumbre.

OCTAVO.-

R emisión a la doctrina jurisprudencial y resolución de las pretensiones.

Es por ello que, sin perjuicio de la ratificación de la doctrina general sobre la compatibilidad del sistema de prejudicialidad penal con suspensión del procedimiento administrativo por exigencia de la eventual responsabilidad por infracción tributaria, y con interrupción del plazo de prescripción, expuesta entre otras en la STS de 24 de febrero de 2016 (rec. cas. 4134/2014), en las circunstancias del caso que enjuicamos, dada la naturaleza sustancialmente penal de la sanción impuesta y la existencia de una injustificada y extraordinariamente larga dilación en el ejercicio de la potestad sancionadora comporta la vulneración del principio non bis in ídem, garantizado constitucionalmente, al no resultar efectivas las medidas de coordinación entre el procedimiento administrativo y la actuación de la jurisdicción penal, y someter al interesado a actuaciones sucesivas excesivamente gravosas, debidas a la suspensión del plazo de prescripción del ejercicio de la potestad sancionadora carente de fundamento por haber quedado extinguida la eventual responsabilidad penal para cuya determinación se suspendió aquella. Por consiguiente, la sentencia recurrida, aunque alcanza la misma solución con razonamientos en parte diferentes, debe ser mantenida en virtud del principio del efecto útil de la casación. El recurso ha de ser desestimado.

NOVENO.-

Las costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. En cuanto a las de instancia, conforme al art. 139.1 LJCA se mantiene la decisión de no hacer especial imposición habida cuenta de las serias dificultades de derecho que

comporta la cuestión examinada.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1.-

No haber lugar al recurso de casación núm. 6723/2021, interpuesto por la Abogacía del Estado en la representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 7 de julio de 2021 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso núm. 597/2020, promovido por Vinos Padró, S.L.

2.-

Hacer el pronunciamiento sobre costas, en los términos del último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

R. CASACION núm.: 6391/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 953/2023

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 11 de julio de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6391/2021, promovido por la Asociación Española de Asesores Fiscales, representada por la procuradora de los Tribunales doña Silvia Vázquez Senín, bajo la dirección letrada de don Esaú Alarcón García, contra la sentencia dictada en fecha 8 de junio de 2021, por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo núm. 1091/2019.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por la Asociación Española de Asesores Fiscales [«AEDAF»] contra la sentencia dictada el 8 de junio de 2021 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que desestimó el recurso núm. 1091/2019, formulado frente a la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2018, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos y por la que se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria (BOE de 13 de marzo) [«Orden HAC/277/2019»].

SEGUNDO.- La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

«TERCERO.- [...]

Atendidos presupuestos que anteceden la Sala no puede acoger las alegaciones de la Asociación recurrente, pues como señala la Abogacía del Estado no existe una actuación contra legem, una deslegalización, ni cabe estimar vulnerado el artículo 14 de la Ley 39/20015 ni ningún precepto constitucional. Como ya se dijo en la sentencia de esta Sala de 21 de mayo de 2020, dictada en el recurso 802/2017, bien conocida por las partes personadas, resolviendo

sobre un modelo de declaración referente al Impuesto sobre Sociedades, "No hay infracción del principio de legalidad, pues la reserva de ley en materia tributaria exige que la creación "ex novo" de un tributo y la determinación de los elementos esenciales del mismo debe llevarse a cabo mediante una ley. Se trata de una reserva relativa, en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento".

Corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda la determinación de cómo se regula la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, regulación que viene establecida en la Orden Ministerial cuestionada en consonancia con lo dispuesto en el artículo 96.5 de la Ley 35/2005 y normativa concordante según se ha expuesto».

La procuradora de la AEDAF preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 23 de julio de 2021, identificando como normas legales que se consideran infringidas el artículo 14 y el apartado segundo de la Disposición adicional primera de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas [«LPAC»]; y los artículos 7.2 y 97.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»].

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 2 de septiembre de 2021.

TERCERO.- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 25 de mayo de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

«2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si la exigencia de que la declaración del IRPF sea presentada con carácter obligatorio por medios electrónicos a través de Internet, contenida en la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, resulta ajustada a Derecho.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 14, 129 y apartado 2 de la Disposición adicional primera de la Ley 39/2015, de 1 de octubre; artículo 96.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre; artículos 7.2, 96.1 y 2, 97.2 y 98 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; artículo 117 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio; en conexión con los artículos 9.3, 31.3 y 103.1 de la Constitución española.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA».

CUARTO.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [«LJCA»], la representación de la AEDAF, mediante escrito registrado el 26 de julio de 2022, interpuso el recurso de casación en el que aduce que «[...] el planteamiento de la resolución impugnada parte del error de considerar inaplicable supletoriamente el artículo 14 LPAC al caso objeto de litis, al existir supuestamente una normativa tributaria específica que lo impediría, concretada en los artículos 98.3 y 4 LGT y 117 RGAT, así como el artículo 96.5 LIRPF»; «[...] interpretación que ha realizado la sentencia de instancia [que] lleva a vaciar de contenido el reiterado artículo 14 LPAC, pues ni permite la operatividad del derecho que regula ni contempla de manera expresa la obligación de atender a la capacidad técnica o intelectual del concreto colectivo para estipular su obligación de comunicarse electrónicamente. [...]» (págs. 7 y 10 del escrito de interposición). Y por todo ello interesa se fije como doctrina a la cuestión casacional aquí formulada que: «La exigencia de que la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea presentada con carácter obligatorio por medios electrónicos a través de internet, contenida en la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, no resulta ajustada a derecho» (pág. 14).

Finalmente solicita el dictado de sentencia «[...] por la que se estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y, actuando como Sala de instancia, anulando los citados preceptos de la disposición de carácter general objeto de impugnación, condenando a la parte recurrida al pago de las costas originadas por este recurso».

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado presenta, el día 18 de octubre de 2022, escrito de oposición en el que, frente a las alegaciones formuladas de contrario, señala que «[...] sí existe normativa específica tributaria directamente aplicable que da cobertura a la presentación obligatoria de las declaraciones de IRPF por medios electrónicos a través de internet», como también se recoge legalmente «[...] la habilitación al Ministro para la regulación de la forma, plazos y condiciones de presentación de la declaración deriva de normas de rango superior a la OM, pues la encontramos en el art. 98.3 de la LGT/2003, 96.5 de la LIRPF/2006 y en el art. 117 del RGAT. Finalmente, la propia Disposición Final 10ª de la LGT/2003 regula, a mayores, la citada habilitación [...]», con la consecuencia de que «[...] la Orden Ministerial sí constituye en estos casos habilitación suficiente para establecer la obligación de presentar electrónicamente las declaraciones de IRPF dado que encuentran respaldo directo en la ley» (págs. 17 y 19 del escrito de oposición). Por tanto, responde a la cuestión casacional solicitando se fije como doctrina que «[l]a exigencia de que la declaración del IRPF sea presentada con carácter obligatorio por medios electrónicos a través de Internet, contenida en la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, resulta ajustada a Derecho», y suplica a la Sala que «[...] previa interpretación de los preceptos identificados en el auto de admisión en la forma propuesta en la alegación tercera de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida».

SEXTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 6 de junio de 2023, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del recurso de casación.*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia de 8 de junio de 2021, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, que estima parcialmente el recurso núm. 1091/2019, interpuesto por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) contra la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2018, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos y por la que se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria (BOE de 13 de marzo) [«Orden HAC/277/2019»].

SEGUNDO.- *Cuestión de interés casacional.*

La sentencia recurrida estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo en cuanto al Anexo A2, epígrafe Reserva para Inversiones en Canarias (Ley 19/1994). Dotaciones, materializaciones e inversiones anticipadas, y lo desestimó en todo lo demás, que constituye la cuestión de interés casacional delimitada en el auto de 25 de mayo de 2022, por el que la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el presente recurso de casación y establece que:

«2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si la exigencia de que la declaración del IRPF sea presentada con carácter obligatorio por medios electrónicos a través de Internet, contenida en la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, resulta ajustada a Derecho.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 14, 129 y apartado 2 de la Disposición adicional primera de la Ley 39/2015, de 1 de octubre; artículo 96.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre; artículos 7.2, 96.1 y 2, 97.2 y 98 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; artículo 117 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio; en conexión con los artículos 9.3, 31.3 y 103.1 de la Constitución española.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA».

TERCERO.- *Preceptos de la Orden HAC/277/2019 objeto de la pretensión de nulidad.*

En su recurso de casación la AEDAF reitera la pretensión que dedujo en el recurso contencioso-administrativo desestimado por la sentencia recurrida, consistente en la declaración de nulidad de los preceptos de la Orden HAC/277/2019 (art. 9.1, art. 15.1 y 4, y disposición final primera, uno) que se transcriben a continuación:

«Artículo 9. Forma de presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como el correspondiente documento de ingreso o devolución, se presentarán, de acuerdo con lo previsto en los apartados a), c) y d) del artículo 2 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria con la siguiente especialidad:

Las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de cónyuges no separados legalmente en las que uno de ellos solicite la suspensión del ingreso y el otro manifieste la renuncia al cobro de la devolución, al amparo de lo dispuesto en el artículo 97.6 de la Ley del Impuesto, deberán presentarse de forma simultánea y

conjuntamente en el lugar que corresponda en función de que el resultado final de sus declaraciones como consecuencia de la aplicación del mencionado procedimiento sea a ingresar o a devolver.[...].».

«Artículo 15. Habilitación y condiciones para la presentación electrónica de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio.

1. Con carácter general, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas podrán presentar por medios electrónicos la declaración correspondiente a este Impuesto, con sujeción a las condiciones establecidas en el artículo 6 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria.

Cuando los contribuyentes deban acompañar a la declaración la documentación adicional que se indica en el artículo 10 de esta orden y, en general, cualesquiera documentos, solicitudes o manifestaciones de opciones no contemplados expresamente en los propios modelos oficiales de declaración, la presentación electrónica de la declaración requerirá que la citada documentación adicional se presente, en forma de documentos electrónicos, a través del registro electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, regulado mediante Resolución de 28 de diciembre de 2009, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

[...]

4. La presentación electrónica de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio se realizará con sujeción a las formas de presentación establecidas en el artículo 2 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria. En particular, serán admitidos, los siguientes sistemas electrónicos de identificación, autenticación y firma:

- a) Certificado electrónico reconocido, de acuerdo con lo previsto en el artículo 2.a).1.º de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre.

b) «CI@ve PIN», de acuerdo con lo previsto en el artículo 2.a).2.º de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre.

c) Número de referencia, de acuerdo con lo previsto en el artículo 2.c) de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre. Para obtener el número de referencia los contribuyentes deberán comunicar su número de identificación fiscal (NIF) y la fecha de caducidad de su documento nacional de identidad (DNI) o el número de soporte de su número de identidad de extranjero (NIE), salvo en el caso de que el documento nacional de identidad (DNI) sea de carácter permanente (fecha de caducidad 01/01/9999) en cuyo caso deberá comunicarse la fecha de expedición o en el caso de que sea un número de identificación fiscal (NIF) que comience con las letras K, L, M deberá comunicarse la fecha de nacimiento.

Además, deberá aportarse el importe de la casilla 475 de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2017, «Base liquidable general sometida a gravamen» salvo que se trate de un contribuyente no declarante el año inmediato anterior, en cuyo caso se deberá aportar un código internacional de cuenta bancaria española (IBAN) en el que figure el contribuyente como titular.

El número de referencia podrá solicitarse por medios electrónicos a través de Internet en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

También podrá obtenerlo por medios electrónicos mediante un certificado electrónico reconocido o el sistema «CI@ve PIN», sin necesidad de comunicar la casilla 475.

A tal fin, la Agencia Estatal de Administración Tributaria adoptará las medidas de control precisas que permitan garantizar la identidad de la persona o personas que solicitan el número de referencia, así como, en su caso, la conservación de los datos comunicados.

La obtención de un número de referencia invalida el número de referencia anterior que se hubiera solicitado, de tal forma que, en caso de que se hubieran solicitado varios números de referencia, sólo será válido y, por tanto, permitirá acceder al borrador o a los datos fiscales, modificar y en su caso presentar el borrador o la declaración del impuesto, el último número de referencia solicitado».

En la Disposición final primera, cuya nulidad también se insta, se introduce la siguiente modificación:

«Modificación de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria.

Se introducen las siguientes modificaciones en la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria:

Uno. Se modifica la redacción de la letra b) del artículo 2, que queda redactado como sigue:

b) Presentación mediante papel impreso generado exclusivamente mediante la utilización del servicio de impresión desarrollado a estos efectos por la Agencia Tributaria en su sede electrónica solo en el supuesto de los modelos de autoliquidación 111, 115, 122, 130, 131, 136, 303 y 309».

Por tanto, con esta modificación se elimina para el modelo 100 (declaración anual del IRPF) la posibilidad de presentación en papel impreso mediante la utilización del servicio de impresión desarrollado a estos efectos por la Agencia Tributaria en su sede electrónica.

Para entender el alcance de estas modificaciones resulta conveniente transcribir lo que se dice en la exposición de motivos de la Orden en lo relativo a la cuestión que es objeto de este litigio:

«[...] Respecto a la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, este año desaparece la posibilidad de obtener la declaración y sus correspondientes documentos de ingreso o devolución en papel impreso generado a través del Servicio de tramitación del borrador/declaración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En su lugar, la declaración deberá presentarse por medios electrónicos a través de internet, en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través del teléfono, o en las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria previa solicitud de

cita, así como en las oficinas habilitadas por las Comunidades Autónomas, ciudades con Estatuto de Autonomía y Entidades Locales para la confirmación del borrador de declaración; si la declaración fuera a ingresar el contribuyente podrá domiciliar el ingreso, ingresar obteniendo un número de referencia completo (NRC) de su entidad bancaria o bien podrá efectuar el pago a través de un documento para el ingreso en una entidad colaboradora que deberá imprimir y proceder a efectuar dicho ingreso [...]».

CUARTO.- Marco normativo.

Los preceptos relevantes para el examen de la cuestión de interés casacional son los siguientes:

I) Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común:

A) «Artículo 14. Derecho y obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas.

1. Las personas físicas podrán elegir en todo momento si se comunican con las Administraciones Públicas para el ejercicio de sus derechos y obligaciones a través de medios electrónicos o no, salvo que estén obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas. El medio elegido por la persona para comunicarse con las Administraciones Públicas podrá ser modificado por aquella en cualquier momento.

2. En todo caso, estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo, al menos, los siguientes sujetos:

a) Las personas jurídicas.

b) Las entidades sin personalidad jurídica.

c) Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional. En todo caso, dentro de este colectivo se entenderán incluidos los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles.

d) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.

e) Los empleados de las Administraciones Públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público, en la forma en que se determine reglamentariamente por cada Administración.

3. Reglamentariamente, las Administraciones podrán establecer la obligación de relacionarse con ellas a través de medios electrónicos para determinados procedimientos y para ciertos 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».

B) Disposición adicional primera. Especialidades por razón de materia.

«Disposición adicional primera. Especialidades por razón de la materia:

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».

C) Artículo 129 LPAC, relativo a los principios de buena regulación en materia del ejercicio de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria, que establece lo siguiente:

«[...] Art. 129.

1. En el ejercicio de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria, las Administraciones Públicas actuarán de acuerdo con los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia, y eficiencia. En la exposición de motivos o en el preámbulo, según se trate, respectivamente, de anteproyectos de ley o de proyectos de reglamento, quedará suficientemente justificada su adecuación a dichos principios.

2. En virtud de los principios de necesidad y eficacia, la iniciativa normativa debe estar justificada por una razón de interés general, basarse en una identificación clara de los fines perseguidos y ser el instrumento más adecuado para garantizar su consecución.

3. En virtud del principio de proporcionalidad, la iniciativa que se proponga deberá contener la regulación imprescindible para atender la necesidad a cubrir con la norma, tras constatar que no existen otras medidas menos restrictivas de derechos, o que impongan menos obligaciones a los destinatarios.

4. A fin de garantizar el principio de seguridad jurídica, la iniciativa normativa se ejercerá de manera coherente con el resto del ordenamiento jurídico, nacional y de la Unión Europea, para generar un marco normativo estable, predecible, integrado, claro y de certidumbre, que facilite su conocimiento y comprensión y, en consecuencia, la actuación y toma de decisiones de las personas y empresas.

Cuando en materia de procedimiento administrativo la iniciativa normativa establezca trámites adicionales o distintos a los contemplados en esta Ley, éstos deberán ser justificados atendiendo a la singularidad de la materia o a los fines perseguidos por la propuesta.

Las habilitaciones para el desarrollo reglamentario de una ley serán conferidas, con carácter general, al Gobierno. La atribución directa a los titulares de los departamentos ministeriales, o a otros órganos dependientes o subordinados de ellos, tendrá carácter excepcional y deberá justificarse en la ley habilitante.

Las leyes podrán habilitar directamente a Autoridades Independientes u otros organismos que tengan atribuida esta potestad para aprobar normas en desarrollo o aplicación de las mismas, cuando la naturaleza de la materia así lo exija.

5. En aplicación del principio de transparencia, las Administraciones Públicas posibilitarán el acceso sencillo, universal y actualizado a la normativa en vigor y los documentos propios de su proceso de elaboración, en los términos establecidos en el artículo 7 de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno; definirán claramente los objetivos de las iniciativas normativas y su justificación en el preámbulo o exposición de motivos; y posibilitarán que los potenciales destinatarios tengan una participación activa en la elaboración de las normas.

6. En aplicación del principio de eficiencia, la iniciativa normativa debe evitar cargas administrativas innecesarias o accesorias y racionalizar, en su aplicación, la gestión de los recursos públicos.

7. Cuando la iniciativa normativa afecte a los gastos o ingresos públicos presentes o futuros, se deberán cuantificar y valorar sus repercusiones y efectos, y supeditarse al cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera».

II) Ley General Tributaria, 5/2003 y 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 (BOE de 5 de septiembre) [«RGAT»].

A) Artículo 96 LGT, relativo a la utilización de tecnologías informáticas y telemáticas, a cuyo tenor:

«1. La Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan.

2. Cuando sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria, los ciudadanos podrán relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento [...]».

B) Artículo 98 LGT, que tiene por objeto la iniciación de los procedimientos tributarios y que preceptúa lo siguiente:

«3. La Administración tributaria podrá aprobar modelos y sistemas normalizados de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria para los casos en que se produzca la tramitación masiva de las actuaciones y procedimientos tributarios. La Administración tributaria pondrá a disposición de los obligados tributarios los modelos mencionados en las condiciones que señale la normativa tributaria.

4. En el ámbito de competencias del Estado, el Ministro de Hacienda podrá determinar los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria».

C) 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 (BOE de 5 de septiembre) [«RGAT»].

El artículo del 117 del RGAT, cuyo objeto es la presentación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución, establece:

«1. A efectos de lo previsto en el artículo 98.3 [LGT], en el ámbito de competencias del Estado, los modelos de declaración, autoliquidación y comunicación de datos se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma, lugar y plazos de su presentación y, en su caso, del ingreso de la deuda tributaria, así como los supuestos y condiciones de presentación por medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

Asimismo, podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración, autoliquidación o comunicación de datos y los supuestos en los que los datos consignados se entenderán subsistentes para periodos sucesivos, si el contribuyente no comunica variación en los mismos.

2. Cada Administración tributaria podrá aprobar modelos de solicitud de devolución. En las solicitudes de devolución para las que no exista un modelo o formulario específicamente aprobado al efecto, el obligado tributario hará constar los datos necesarios de la devolución que se solicita mediante escrito que deberá presentarse en el lugar y plazos establecidos en la normativa del tributo o por medios electrónicos, informáticos o telemáticos cuando estos estén disponibles.

3. La declaración en aduana se regirá por su normativa específica».

III) Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De igual modo, se ha de tener en cuenta el art. 96.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) [«LIRPF»] que prevé que: «[l]os modelos de declaración se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos».

IV) En último término, se debe tener presente que el artículo 3 del Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos (BOE de 31 de marzo) -posterior a la Orden impugnada en la instancia- señala que:

«[...] 1. Estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo, al menos, los sujetos a los que se refiere el artículo 14.2 [LPA].

2. Las personas físicas no obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas podrán ejercitar su derecho a relacionarse electrónicamente con la Administración Pública de que se trate al inicio del procedimiento y, a tal efecto, lo comunicarán al órgano competente para la tramitación

del mismo de forma que este pueda tener constancia de dicha decisión. La voluntad de relacionarse electrónicamente o, en su caso, de dejar de hacerlo cuando ya se había optado anteriormente por ello, podrá realizarse en una fase posterior del procedimiento, si bien deberá comunicarse a dicho órgano de forma que quede constancia de la misma. En ambos casos, los efectos de la comunicación se producirán a partir del quinto día hábil siguiente a aquel en que el órgano competente para tramitar el procedimiento haya tenido constancia de la misma.

3. De acuerdo con lo previsto en el apartado 3 del artículo 14 [LPA], la obligatoriedad de relacionarse electrónicamente podrá establecerse reglamentariamente por las Administraciones Públicas para determinados procedimientos y para ciertos 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.

A tal efecto, en el ámbito estatal la mencionada obligatoriedad de relacionarse por medios electrónicos con sus órganos, organismos y entidades de derecho público podrá ser establecida por real decreto acordado en Consejo de Ministros o por orden de la persona titular del Departamento competente respecto de los procedimientos de que se trate que afecten al ámbito competencial de uno o varios Ministerios cuya regulación no requiera de norma con rango de real decreto. Asimismo, se publicará en el Punto de Acceso General electrónico (PAGe) de la Administración General del Estado y en la sede electrónica o sede asociada que corresponda[...].».

QUINTO.- *Los escritos de interposición y oposición de las partes.*

A) El escrito de interposición.

En su escrito de interposición la parte recurrente argumenta que el art. 14 de la LPAC debe ser de aplicación directa en materia tributaria, y no supletoria en virtud de la disposición adicional de la LPAC, por tratarse -afirma- de una regulación que afecta a los principios de la relación entre el ciudadano y la Administración Pública, que califica de elemento “axial” integrante del régimen jurídico de las administraciones públicas.

Considera que los arts. 98.3 y 4 LGT, 117 RGAT y 96.5 LIRPF que se transcriben en la sentencia recurrida como fundamento normativo del

desarrollo reglamentario realizado por la Orden Ministerial impugnada, regulan una simple habilitación al ministro del ramo para que establezca las condiciones y supuestos de presentación por medios telemáticos pero, de ahí, no parece razonable interpretar que con esa habilitación se esté permitiendo que esos "supuestos y condiciones" sean todos, es decir, que la presentación electrónica resulte obligatoria en todos los supuestos y condiciones.

Señala que lo que la Ley General Tributaria atribuye en el precepto transcrito una habilitación al ministro de Hacienda para determinar los supuestos y condiciones -facultad limitada por naturaleza- en que los obligados deberán presentar de forma telemática sus documentos ante la administración tributaria, esto es, delimitar las circunstancias en las que pueda exigirse el cumplimiento de las obligaciones de forma electrónica, circunstancias que en ningún caso pueden asimilarse a la totalidad de los supuestos en que un sujeto pasivo del IRPF venga obligado a la presentación de una autoliquidación. Entender lo contrario, tal y como ha hecho la sala a quo, supondría admitir que la parca regulación de la Ley General Tributaria, en el ámbito tributario, deja sin efectos la previsión contenida en el art. 14 LPAC y suprime el derecho a la elección en la forma de relación de los contribuyentes con la administración, pues no cabría interpretación posible conciliadora de los dos preceptos.

En este sentido invoca la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco del País Vasco, número 72/2022, de 9 de febrero, que anuló los preceptos del Decreto Foral 12/2021, de 9 de marzo, que imponían la obligación de presentación del IRPF por vía electrónica al considerar, entre otras cuestiones, que "el Decreto Foral no contiene ninguna motivación de las razones que les permite concluir que todos los obligados tributarios por IRPF en el Territorio Histórico de Bizkaia reúnen las características que establece el art. 14.3 de la LPAC, precepto que viene a reconocer que no todas las personas físicas están en disposición de relacionarse por sí mismos por medios electrónicos con la Administración Pública" -Fundamento de Derecho

Quinto, in fine de dicha resolución. Respecto a este recurso la AEDAF afirma que está pendiente de resolver la admisión sobre el recurso de casación.

También cita la STS de 6 de mayo de 2021 (recurso contencioso 150/2020, ES:TS:2021:1587), en lo que se refiere a la convocatoria de pruebas selectivas para el acceso a plazas de formación sanitaria especializada para las titulaciones médicas, declaró contrario a Derecho la imposición del sistema de relación electrónica obligatoria establecido en la Orden SND/411/2020, de 13 de mayo, así como la anulación de la derogación de aquellas medidas de la Orden SCB/925/2019, de 30 de agosto, que posibilitaban y reconocían el derecho de solicitud presencial, acordando que la elección de plazas era compatible tanto la vía presencial como la telemática. En dicha sentencia, en relación con el art. 14.3 LPAC, la Sección Cuarta de esta Sala concluye que la habilitación legal se efectúa al Consejo de Ministros, debiendo la norma reglamentaria revestir la forma de Real Decreto; y tan sólo en lo que concierne al ejercicio de sus competencias por el titular del ministerio competente en materia de hacienda, existe una habilitación específica para el desarrollo mediante orden, prevista en el art. 24.1.f) de la Ley 50/1997, de 20 de noviembre, del Gobierno.

El auto de admisión reseña otra STS, si bien referida a la materia de transparencia y en relación con otros preceptos distintos de los ahora concernidos tanto de la LGT como del RGAT. Concretamente, en la sentencia de 24 de febrero de 2021 (casación 2162/2020, ES:TS:2021:822), se declara que la LGT no contiene una regulación completa y alternativa sobre el acceso a la información que implique el desplazamiento del régimen general previsto en la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, norma básica aplicable a todas las Administraciones públicas. En esa sentencia la Sección Tercera de esta Sala razona lo siguiente:

«[...] el artículo reseñado de la LGT y demás disposiciones que se invocan se refieren a la reserva de los datos que obtiene la Administración para la gestión y ejercicio de la actuación tributaria entendida en un sentido amplio, pero no conllevan per se la inaplicación de

la Ley de Transparencia, por no ser dichas exiguas e insuficientes disposiciones -la prevista en el artículo 85 que establece el deber genérico de informar a los obligados tributarios de sus derechos y obligaciones, y en los artículos 86 y 87, sobre la forma en que se instrumenta esta obligación- asimilables o equivalentes a un régimen específico y completo de acceso ni, en fin, pueden conllevar una prohibición del ejercicio de este derecho a los ciudadanos ex artículo 105 CE a obtener cierta información que, aún concerniendo a aspectos tributario, responde a un interés legítimo o público -que se refleja en la ley de Transparencia-.

La [LGT] ha de interpretarse en el conjunto del ordenamiento jurídico y a la luz de las nuevas garantías introducidas en la Ley 19/2013, de Transparencia, lo que lleva a concluir que su regulación no excluye ni prevé la posibilidad de que se pueda recabar información a la Administración Tributaria sobre determinados elementos con contenido tributario, al ser de aplicación la DA 1ª de la Ley de Transparencia, como sucede en los supuestos en el que la información no entra en colisión con la el derecho a la intimidad de los particulares - a los que se reconoce el derecho a la limitación de acceso en el artículo 34 de la propia [LGT]-, o cuando, los datos que obran en poder de la Administración pueden ser necesarios para que los ciudadanos puedan hacer valer sus derechos, o puedan estar informados de la actuación pública, información que ha de ajustarse a los límites que la propia Ley de Transparencia establece en su artículo 14 y a la protección de datos del artículo 15».

Por todo ello, solicita que se estime el recurso de casación, se declara que «[...] La exigencia de que la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea presentada con carácter obligatorio por medios electrónicos a través de internet, contenida en la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, no resulta ajustada a derecho [...]», y sean anulados los arts. 9, apartados 1º y 15, apartados 1º y 4º, así como la disposición final primera de la Orden Ministerial impugnada, al resultar contraria a derecho la exigencia de que la declaración del IRPF sea presentada con carácter obligatorio por medios electrónicos por parte de todos los contribuyentes.

B) El escrito de oposición de la Abogacía del Estado.

La defensa de la Administración recurrida aduce que las pretensiones de la recurrente son imprecisas. Aparte de poner de manifiesto dudas en su legitimación activa, extremo que no resultó cuestionado en la instancia y que no es objeto del recurso de casación, señala que, si lo que pretende la

recurrente, es que se declare que debe existir el derecho del contribuyente a presentar la declaración del IRPF en papel, esta posibilidad está excluida desde hace tiempo y que lo que existía anteriormente a la Orden impugnada es la obtención de una predeclaración en formato *pdf* que se presentaba, antes en su totalidad en la entidad colaboradora y, más recientemente, tan solo la hoja de ingreso o solicitud de devolución. Hace un recorrido por distintas etapas respecto a la forma de confección y presentación de la declaración del IRPF, y afirma que «[...] el papel como forma de confección y presentación de la declaración de IRPF no existe desde fechas muy anteriores a la Orden HAC/277/2019, por cuanto el común de los ciudadanos precisa y demanda sistemas de asistencia en la confección que le faciliten los datos tributarios [...]. Si, por el contrario, la asociación recurrente está planteando el mantenimiento de sistemas como el de la predeclaración, lo que está solicitando es el mantenimiento de un sistema híbrido, en el que se combinen programas informáticos de asistencia con la presentación final en papel. En nuestra opinión, esta petición es incongruente desde el punto de vista del derecho a la relación en papel, pues el uso de programas informáticos de asistencia exige el manejo de tecnologías electrónicas, como son los propios programas y los sistemas de identificación electrónica que permitan la bajada de datos tributarios, con lo que la presentación del producto final (la declaración) por medios electrónicos sería la consecuencia lógica del sistema utilizado para la confección».

Argumenta que a tenor de la DA 1ª de la LPAC, la normativo de la misma es supletoria, no de la ley tributaria, sino del conjunto de normas del ordenamiento jurídico, también de las ordenes, por lo que ante un desarrollo de lo dispuestos en la LGT y LIRPF por orden ministerial, no hay aplicación supletoria de la LPAC, porque no hay ausencia de regulación «[...] el alcance y extensión de carácter supletorio de la normativa sobre el procedimiento administrativo contenida en la LPAC vendrá determinado por la ausencia de una norma tributaria directamente aplicable, tanto legal como reglamentaria (siempre que no contradiga la Ley o se exceda en sus competencias), entre las que, de acuerdo con el apartado 1 del artículo 7 LGT antes transcrito, han

de considerarse incluidas las órdenes ministeriales que desarrollen directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley. [...]». Considera que todo lo relacionado con el establecimiento de modelos tributarios y sistemas y procedimientos de gestión del tributo son materias respecto de las cuales no aplica el principio de reserva de Ley, ni pueden entenderse como aspectos que forman parte del contenido esencial de la obligación tributaria.

Sostiene que «[...] existe normativa con rango de ley que justifica y desarrolla la anterior previsión, y es, además, de aplicación especial y preferente a la normativa general. Está contenida en tanto en la LGT/2003 como en la LIRPF/2006. Ya el propio art. 96 de la LGT/2003 dispone que la AEAT promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, lo cual se cumple en supuestos de este tipo en el que la declaración bajo modelo normalizado simplifica el trámite para el propio contribuyente, a la vez que agiliza su presentación con garantías, existiendo, además, la posibilidad de la asistencia por parte de la AEAT, a través de sistemas adecuados para garantizar el cumplimiento de la obligación para todo tipo de personas [...]».

Argumenta que lo que pretende el recurso es en realidad «[...] la vuelta al papel impreso obtenido a través del servicio de impresión de la AEAT [...]», lo que sería «[...] no sólo un retroceso contrario a la especialidad tributaria consagrada para esta clase de trámites masivos y normalizados, si no que provocaría el efecto contrario, pues la presentación del IRPF en papel complica el trámite, no lo simplifica, ni lo hace más accesible; pues ha de partirse de que el modelo que se presenta en papel es obtenido previamente en sede electrónica, aspecto no denunciado por la asociación recurrente. [...]». Afirma que las formas y medios de presentación habilitados son una medida proporcionada en la gestión de esta obligación tributaria.

Sostiene que la expresión “supuestos y condiciones” que utiliza el art. 98.4 LGT y 96.5 ley IRPF, no parece impeditiva del establecimiento de un modelo único de declaración de IRPF, y la necesidad de presentarlo por medios electrónicos, tal y como se hace en otros ámbitos tributarios, pues deriva necesariamente de su carácter modelizado, sin que resulte ni operativo, ni conciliable con el principio de igualdad establecer distinciones, a efectos de presentación telemática, entre diferentes tipos de persona física contribuyente por el IRPF, como parece pretender la recurrente. La palabra “supuestos”, insertada dentro de la normativa tributaria general, indica la necesidad de definir los diferentes tipos de modelos, dentro de todos los posibles, y la normativa y condiciones aplicables para cada uno de ellos, siendo el contexto normativo de la inclusión del término anterior al posterior desarrollo e implantación progresiva del formato electrónico.

En cuanto a la “brecha digital” sostiene que la Administración proporciona asistencia a los contribuyentes más vulnerables a través del refuerzo de los canales presenciales y de asistencia telefónica y que las formas y medios de presentación habilitados son una medida proporcionada en la gestión de esta obligación tributaria. Afirma que la pretensión de recurrente sería contraproducente, pues no tiene sentido pretender apoyarse en el argumento de la brecha digital o en la dificultad de acceder a medios informáticos por parte de determinados colectivos de personas físicas, cuando la alternativa al uso del modelo que facilita la AEAT es pretender que se haga la declaración en papel, *ex novo*, y sin el auxilio del borrador disponible por medios electrónicos, que precisamente lo que hace es facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria.

Solicita la desestimación del recurso de casación.

SEXTO.- *El juicio de la Sala.*

Como cuestión previa al examen de la cuestión de interés casacional, es necesario clarificar el alcance de lo dispuesto en la Orden HAC/277/2019,

impugnada, respecto a la obligación de los contribuyentes de relacionarse electrónicamente con la Administración tributaria en el ámbito de los tributos y obligaciones a que refiere la citada disposición. La Abogacía del Estado afirma que el recurso es impreciso en sus pretensiones, y que la situación normativa previa a la modificaciones introducidas por la Orden HAC/277/2019, ya establecía un marco normativo en que resultaba obligatorio para los contribuyentes por IRPF la utilización de medios electrónicos para la elaboración de la denominada predeclaración. Así, expone que «[...] el acceso por parte de los contribuyentes al borrador, su modificación o confirmación, así como la aportación, en su caso, de determinada información para completar la cumplimentación de su declaración, solo ha sido posible, ya desde la campaña de Renta de 2016, de forma electrónica [...]» (pág. 6), y que «[...] [e]n definitiva, los contribuyentes ya venían tramitando su declaración por medios electrónicos, de manera que la eliminación del sistema de predeclaración no constituye sino un paso más en la generalización del uso de las nuevas tecnologías, que conlleva numerosas ventajas [...]». Y solicita que se declare que «[...] La exigencia de que la declaración del IRPF sea presentada con carácter obligatorio por medios electrónicos a través de Internet, contenida en la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, resulta ajustada a Derecho [...]».

En definitiva, se acepta por la representación de la Administración General del Estado que, en virtud de la Orden HAC/277/2019, resulta obligatorio presentar la declaración del IRPF por medios electrónicos a través de Internet. Que ello no se imponga con carácter general a todos los trámites que hayan de realizar los contribuyentes por IRPF, no implica que para los concretos tributos a que se refiere los preceptos impugnados –IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio, aunque sea el primero el que concentra todo el debate- la presentación de la declaración-autoliquidación, que es la principal que afecta a la mayoría de los que resultan obligados por el tributo, ha de realizarse inexcusablemente por medios electrónicos, según establece la Orden HAC/277/2019 impugnada. Insiste el representante de la Administración en que las previsiones de las ordenes ministeriales anteriores a la Orden HAC/277/2019, impugnada, sobre la forma de presentación de la declaración

por IRPF, era muy semejante, extendiéndose en ello. Ahora bien, el contenido de aquellas disposiciones reglamentarias no resulta relevante, pues quedaron derogadas tácitamente por la Orden HAC/277/2019, y el examen de la misma ha de realizarse en atención al conjunto del marco normativo de rango superior vigente al tiempo de su publicación, y no al de las normas reglamentarias que la disposición aquí impugnada ha derogado.

Dicho esto, pasamos a examinar el primer argumento de la representación de la parte recurrente, sobre la aplicabilidad del art. 14 LPAC en el ámbito tributario. Son dos las líneas discursivas que se plantean: por una parte, su aplicación supletoria en el sector tributario del ordenamiento jurídico; y, en segundo lugar, y concurrentemente con lo anterior, también se argumenta su aplicación como principio, en tanto que elemento “axial” de las relaciones Administración – ciudadano, que, en la tesis de la recurrente, debería informar la interpretación de los preceptos de la LGT que regulan la obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración tributaria. Hemos de determinar, por tanto, si el art. 14 LPAC es de aplicación directa, o en su caso supletoria, y si concurren las circunstancias para su aplicación supletoria, además del valor que pueda tener como elemento interpretativo de las normas del ordenamiento jurídico tributario sobre la obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración tributaria.

El art. 14 LPAC reconoce el derecho de los ciudadanos a relacionarse electrónicamente con la Administración, y limita la obligación de hacerlo en estos términos a aquellos supuestos en que se trate, bien de una persona jurídica o una entidad sin personalidad jurídica, bien de personas físicas sometidas a una relación de sujeción especial (empleados públicos) en el ámbito de la misma, profesionales colegiados (también en dicho ámbito) y representantes de quienes estén, por los anteriores supuestos, obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración.

Dado que la imposición del uso obligado de los medios electrónicos se establece como excepción al reconocimiento del derecho de las personas a

comunicarse con la Administración por medios electrónicos, reconocido en el propio art. 14 LPAC, es preciso satisfacer cumplidamente tanto los presupuestos que habilitan para tal imposición, como el rango necesario para la norma que imponga tal obligación.

El art. 14.3 LPAC habilita a las Administraciones para que, reglamentariamente, establezcan la obligación de relacionarse con ellas a través de medios electrónicos para determinados procedimientos y para ciertos 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 para imponer aquella forma de relación mediante el uso de los medios electrónicos

Por otra parte, la redacción actual de la DA 1ª de la LPAC establece que «[...] 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 [...]».

Por tanto, la regulación del art. 14.2 LPAC solamente sería de aplicación en defecto de regulación en la normativa tributaria específica, y no solo en defecto de norma de rango legal, sino también de la reglamentaria. En el mismo sentido, el art. 7.2 de la LGT que establece que tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos de derecho común, en defecto de lo dispuesto en las fuentes principales, esto es, la Constitución, tratados o convenios internacionales, normas de derecho de la unión europea, además de la LGT, las leyes reguladoras de cada tributo y las demás leyes que contengan disposiciones tributarias.

La primera conclusión sería que la Orden HAC/277/2019 impugnada, podría ser de aplicación preferente a las previsiones del art. 14.3 LPAC siempre y cuando sus previsiones encuentre suficiente sustento en las normas tributarias de rango legal, lo que nos lleva a determinar el tratamiento de la obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración tributaria en el ordenamiento jurídico tributario, singularmente en la Ley General Tributaria y leyes tributarias aplicables.

Debemos comenzar por precisar el alcance del principio de reserva de ley respecto a las obligaciones formales. Así, el art. 8 LGT, establece que se regularan en todo caso por ley «[...] h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta [...]».

Para la defensa de la Administración, la propia Ley General Tributaria así como la legislación reguladora de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas habilitarían al Ministro de Hacienda para establecer con carácter obligatorio la obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración, cosa que, así lo admite, se impone, aunque sea con un alcance limitado a la presentación de la declaración - autoliquidación, en la Orden HAC/277/2019, impugnada. Según el escrito de oposición de la Administración, sería base suficiente para imponer esta obligación lo previsto en el art. 98.4 LGT que señala que «[...] 4. En el ámbito de competencias del Estado, el Ministro de Hacienda podrá determinar los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria [...]».

En la misma línea, cita en apoyo de su posición el art. 96.5º LIRPF don de se establece que «[...] 5. Los modelos de declaración se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos [...]».

Por último, también el art. 117 del RGAT, sobre, Presentación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución, que dispone:

«[...] 1. A efectos de lo previsto en el artículo 98.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el ámbito de competencias del Estado, los modelos de declaración, autoliquidación y comunicación de datos se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma, lugar y plazos de su presentación y, en su caso, del ingreso de la deuda tributaria, así como los supuestos y condiciones de presentación por medios electrónicos, informáticos y telemáticos. [...]».

Sostiene la defensa de la Administración que existiría una sólida habilitación legal en esas normas tributarias para que la disposición reglamentaria, con rango de Orden, determine «los supuestos y condiciones de presentación por medios telemáticos o electrónicos».

No cabe aceptar esa conclusión. El art. 98.4 LGT debe interpretarse en relación con el art. 96. 2 LGT, derecho de los ciudadanos a relacionarse electrónicamente con la Administración, que dispone :

«[...] 2. Cuando sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria, los ciudadanos podrán relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento [...]».

Es indudable que tanto por su posición sistemática como por su contenido, el art. 96.2 LGT expresa un auténtico principio general del ordenamiento jurídico tributario. Sistemáticamente está situado en la regulación de los principios generales de los procedimientos de aplicación de los tributos, concretamente en el Título III, y dentro de su Capítulo I, Principios Generales, en la Sección IV, que lleva por rúbrica “*Tecnologías informáticas y telemáticas*”. Y en cuanto a su contenido, la mera lectura del art. 96.2 LGT evidencia que el legislador ha reconocido en el mismo el derecho de los ciudadanos, que no obligación, a utilizar los medios electrónicos, y el deber de la Administración de promover su utilización.

En efecto, el apartado 1 del mismo art. 96 señala que la Administración tributaria “promoverá” la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan. Pero el verbo “promover” significa, según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, impulsar el desarrollo o la realización de algo, no a imponer el resultado. Por tanto la Administración puede realizar acciones que propicien y faciliten la consecución de determinado objetivo, en este caso la utilización de “técnicas y medios electrónicos, informáticos y medios telemáticos”, pero no puede imponer su utilización obligatoria a los ciudadanos, en tanto que obligados tributarios, a los que, como reconoce el art. 96.2 LGT, se les reconoce el derecho a relacionarse con la Administración, y a hacerlo con las garantías necesarias a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos, pero no la obligación de hacerlo, no desde luego como resultado de esta norma, cuyo significado como principio general de ordenamiento jurídico tributario resulta patente.

Es en el contexto de este principio general que configura el derecho - que no el deber- de los obligados tributarios de relacionarse electrónicamente con la Administración tributaria, como ha de ser interpretado el art. 98.4 LGT, situado en el capítulo II (normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios) del mismo Título III, así como el art. 96.5 LIRPF. El art. 98.4 LGT habilita al Ministro de Hacienda, en el ámbito de las competencias del Estado, para determinar los “supuestos y condiciones”, en que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria. El art. 96.5 LIRPF, con una dicción muy parecida, dispone que «[...] 5. Los modelos de declaración se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos [...]». Por su parte, la disposición final décima de la LGT habilita al Ministro de Hacienda

para dictar las correspondientes normas de desarrollo aplicables a las actuaciones y procedimientos tributarios, por tanto, actuaciones realizadas por la Administración y procedimientos instruidos por la misma, cuando se realicen por medios electrónicos, informáticos o telemáticos. Esta norma no habilita para imponer deber alguno a los obligados tributarios, respecto a los que es aplicable el tantas veces citado art. 98.4 LGT. Tampoco ofrece elementos diferentes el art. 117 del RGAT, que utiliza la misma expresión sobre la habilitación al Ministro de Hacienda para determinar los supuestos y condiciones de presentación por medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

Pues bien, proclamado en el art. 96.2 LGT el derecho de los ciudadanos a relacionarse electrónicamente con la Administración, no cabe interpretar que la habilitación legal del art. 98.4 LGT, al igual que la contenida en el art. 96.5 LIRPF o en el art. 117 RGAT, permitan al Ministro de Hacienda establecer con carácter general una obligación allí donde el art. 96.2 LGT establece un derecho. Y eso es, cabalmente, lo que hace la Orden HAC/277/2019, impugnada, pues el sometimiento a la obligación de presentar telemáticamente la declaración se dirige a todo el potencial colectivo de obligados tributarios por un impuesto que, como es el caso del impuesto sobre la renta de las personas físicas, alcanza a la generalidad de las personas físicas que realicen el hecho imponible, sin distinguir ninguna condición personal que justifique que se imponga la obligación de declarar y liquidar por medios electrónicos.

Por tanto, se impone una interpretación conjunta de los arts. 98.4 LGT y 96.5º LIRPF, en relación con el principio general del derecho de los obligados tributarios a relacionarse electrónica o telemáticamente con la Administración tributaria, que proclama el art. 96.2 LGT -en la misma línea del art. 14.2 LPAC-, y de esta interpretación conjunta resulta indispensable que la disposición reglamentaria recurrida hubiera establecido las características y condiciones de determinados colectivos de personas físicas que, como establece el art. 14.3 LPAC, «[...] por su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros

motivos [...]» deban relacionarse obligatoriamente por medios electrónicos con la Administración, delimitando así los supuestos y condiciones del alcance de esa obligación. Determinar los supuestos y condiciones no se refiere, como sostiene la Abogacía del Estado, al establecimiento de los diferentes modelos de declaración. Esa facultad la establece el art. 98.3 LGT y el art. 96.2 primer inciso de la LIRPF, pero a continuación, dentro de los diferentes modelos de declaración establecidos, o en su caso del único, la acción de determinar los supuestos y condiciones de presentación por medios telemáticos o electrónicos de esos modelos, es algo sustancialmente diferente, que exige aislar los presupuestos bajo los que se impone la obligación de presentar electrónicamente el modelo de declaración, de aquellos en los que no es obligatoria tal forma de relación, aunque el ciudadano sigue teniendo derecho, si es posible, a hacerlo electrónicamente (art. 96.2 LGT) y la Administración debe promover las condiciones necesarias para satisfacer este derecho.

En definitiva, determinar los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios electrónicos o telemáticos no significa que la ley autorice a la norma reglamentaria a dejar sin efecto el derecho, que es lo que hace la Orden HAC/277/2019, sino que requiere identificar que características o circunstancias concurren en determinados obligados tributarios, que les diferencien del conjunto de los obligados tributarios -para los que relacionarse electrónicamente es un derecho- y que justifican la pertinencia de imponerles la obligación de relacionarse necesariamente de forma electrónica, en lugar del derecho, ejercitable o no, a hacerlo en esta forma. El art. 14.2 LPAC establece aquí una serie de criterios que, en ausencia de previsión específica de la ley tributaria, deben ser aplicados supletoriamente conforme al art. 7.2 LGT y el apartado 2 de la Disposición adicional primera de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

SÉPTIMO.- *Fijación de la doctrina jurisprudencial.*

Como culminación de todo lo razonado, declaramos como doctrina jurisprudencial que no es ajustada a Derecho la imposición a los obligados

tributarios de relacionarse electrónicamente con la Administración, recogida en la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, pues se establece de manera general para todos los obligados tributarios sin determinar los supuestos y condiciones que justifiquen, en atención a razones de capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos, que se imponga tal obligación, que constituye una excepción al derecho de los ciudadanos a ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento, reconocido en el art. 96.2 LGT.

OCTAVO.- *Resolución de las pretensiones.*

En consecuencia, debe ser estimado el recurso de casación, con anulación de la sentencia recurrida en cuanto desestimo el recurso contencioso-administrativo, al ser contraria a la interpretación de los arts. 96.2 y 98.4 LGT y 96.5 LIRPF, en relación al art. 14.3 LPAC, establecida en la doctrina jurisprudencial que hemos fijado. Casada y anulada la sentencia recurrida, debemos resolver las pretensiones deducidas y, por las razones ya expuestas, estimamos el recurso contencioso-administrativo, con declaración de la nulidad de los preceptos de la Orden HAC/277/2019 que son impugnados en la demanda, a saber, el art. 9.1, el art. 15, apartados 1 y 4, y la disposición final primera, uno, preceptos que vulneran el art. 96.2 LGT, puesto que no satisfacen las condiciones de la habilitación reglamentaria encomendada al Ministro de Hacienda por los arts. 98.4 LGT y 96.5 LIRPF, en relación al art. 14.3 LPAC. Conviene precisar que, respecto al alcance de la impugnación de los referidos preceptos de la Orden HAC/277/2019, la parte demandada, Administración General del Estado, ha hecho una oposición global a la demanda, pero no cuestiona que sean todos y cada uno de ellos relevantes, y que lo sean en todo su contenido, para imponer, como resultado del conjunto de sus previsiones, la obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración tributaria a los efectos que en los mismos se establecen, imposición que se realiza sin cumplir los presupuestos establecidos por las

disposiciones de rango legal que establecen la habilitación a la norma reglamentaria.

NOVENO.- *Las costas.*

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, habida cuenta de las serias dudas de derecho que la cuestión litigiosa ha suscitado, no ha lugar a hacer especial imposición por lo que, de conformidad con el art. 139.1 LJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, se mantiene el pronunciamiento contenido al respecto en la sentencia recurrida.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido, de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento jurídico séptimo:

1.- Haber lugar al recurso de casación núm. 6391/2021, interpuesto por la representación procesal de la Asociación Española de Asesores Fiscales contra la sentencia dictada el 8 de junio de 2021 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que desestimó el recurso núm. 1091/2019. Casar y anular la sentencia recurrida en cuanto desestimó el recurso contencioso-administrativo y mantener el pronunciamiento estimatorio de la sentencia recurrida en cuanto, estimando parcialmente el recurso contencioso-administrativo, anula y deja sin efecto el Anexo A2, epígrafe Reserva para las inversiones en Canarias (Ley 19/1994). Dotaciones, materializaciones e inversiones anticipadas .

2.- Estimar el recurso contencioso-administrativo registrado ante la Sala de instancia con el número 1091/2019 promovido por la representación procesal de la Asociación Española de Asesores Fiscales frente a la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2018, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos y por la que se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria (BOE de 13 de marzo). Declarar la nulidad de los artículos 9.1, 15.1 y 4, así como de la disposición final primera, apartado Uno, de la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo.

3.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.