URÍA
MENÉNDEZ

Apuntes de práctica tributaria

2023

URÍA
MENÉNDEZ

ÍNDICE

Introducción 4

APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS 5

Sobre el aplazamiento de deudas tributarias relativas a retenciones o repercusiones. ¿Hasta dónde alcanza la causa de inadmisión? 5

DERIVACIONES DE RESPONSABILIDAD 7

Acción declarativa vs acción ejecutiva en la derivación de responsabilidad 7

El principio ne bis in idem y la responsabilidad tributaria 8

Las normas de atribución de competencia no son normas para distribuirla 8

La declaración de responsabilidad debe incluir la liquidación que se deriva 11

PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA 12

¿Es válido denegar una solicitud de ampliación de plazo cuando la única motivación es resolver el procedimiento a tiempo? 12

Tasación pericial contradictoria y la prescripción 14

PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN 15

¿Es válida la notificación por correo electrónico? 15

El retenedor y el cumplimiento de obligaciones imposibles 17

PROCEDIMIENTO SANCIONADOR 18

La sanción en las regularizaciones socio-sociedad 18

El principio de proporcionalidad en la aplicación del derecho sancionador tributario 19

Cosas veredes. Cuando se pretende sancionar la solicitud de rectificación de una autoliquidación 20

Divergencias en las causas de interrupción de la prescripción de los derechos a liquidar y a sancionar 22

Ampliación del alcance de la inspección y derecho a sancionar 23

Alguna reflexión sobre la naturaleza del artículo 42.1 a) de la LGT 24

REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA 25

La importancia de la cuantía en la vía económico-administrativa 25

Los petitums subsidiarios y sus peligros 26

Extensión de efectos de sentencia firme y litispendencia en el ámbito tributario: ¿una cuestión correctamente resuelta? 27

SUSPENSIÓN CAUTELAR 29

¿Realmente disfruta el contribuyente del plazo de un mes para interponer reclamaciones contra deudas aduaneras? 29

REVISIÓN EN VÍA CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA 30

Sobre la interrupción del plazo en remedios procesales extraordinarios 30

La relevancia de la solicitud de complemento de sentencia incluso para modificar el fallo de las resoluciones judiciales 32

URÍA
MENÉNDEZ

Introducción

Hace dos años iniciamos la publicación de estos breves Apuntes de Práctica Tributaria.

La finalidad que buscábamos era la de compartir, a modo de pequeñas píldoras, algunas experiencias de la práctica forense que nos invitaban a una reflexión crítica, por su deficiente regulación, por lo excesivo de sus efectos, por su posible contrariedad con principios de orden superior.

Como hicimos en 2022, compartimos de forma sistemática las que hemos ido publicando a lo largo de este año 2023 que se nos acaba.

Confiamos que les sea de utilidad.

Nuestros mejores deseos para estas fechas.

URÍA
MENÉNDEZ

Aplazamientos y fraccionamientos

Sobre el aplazamiento de deudas tributarias relativas a retenciones o repercusiones. ¿Hasta dónde alcanza la causa de inadmisión?

Mónica Cid Miró.

El pago de las deudas tributarias puede aplazarse o fraccionarse a solicitud del obligado tributario si se dan ciertos requisitos, siendo el principal que el interesado esté atravesando una situación económico-financiera —falta de liquidez o dificultades de tesorería— que impida de forma transitoria atender al pago en el plazo legalmente previsto. Las dificultades deben ser *transitorias*, y no estructurales o permanentes, pues si este fuera el caso la solicitud se verá rechazada.

Tampoco puede tratarse de una deuda que la ley califique de inaplazable, ya que la consecuencia de solicitar el aplazamiento o fraccionamiento en ese caso es la inadmisión (en contraposición a la denegación), lo cual conlleva que la solicitud de aplazamiento se tenga por no hecha y, aun habiendo sido instada en período voluntario, que no haya suspendido la ejecución, con lo que la deuda muy probablemente entrará en vía ejecutiva antes incluso de que se resuelva el aplazamiento.

Entre las deudas que la ley califica como inaplazables haremos referencia a las previstas en el apartado b) (*las correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta*) y en el apartado f) (*las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas*) del artículo 65.2 de la LGT. Puesto que en estos casos el obligado tributario detrae de la renta pagada el impuesto a pagar (en los casos en que actúe como retenedor) o lo percibe efectivamente del sujeto repercutido (como ocurre, por ejemplo, en el IVA), se considera que la falta de liquidez transitoria del obligado tributario no es una razón que ampare el aplazamiento del pago de la deuda.

En nuestra opinión, estas causas de inadmisión no deberían ser oponibles cuando quien solicita el aplazamiento es un obligado tributario que no ha tenido ocasión de retener o repercutir el impuesto.

Imaginemos, por ejemplo, un responsable tributario al que se le deriva una deuda por retenciones del IRPF. Sobre este caso, el TEAC ya se pronunció en su resolución de 27 de febrero de 2020 recaída en recurso de alzada para la unificación de criterio (RG 3322/2018). En ella confirma el criterio del

tribunal *a quo* en el sentido de que "*una vez derivada la responsabilidad, la deuda que ha de ingresar el responsable ya no es una 'deuda correspondiente a una obligación tributaria que debe cumplir el retenedor' sino una deuda correspondiente a una obligación tributaria que debe cumplir el responsable*".

Creemos que este criterio también debería ser trasladado a otros supuestos en los que la *ratio legis* para inadmitir el aplazamiento (la posibilidad de retener o repercutir el impuesto) no se cumple. Por ejemplo, cuando la necesidad de esa repercusión o retención se pone de manifiesto en la liquidación administrativa que surge de un procedimiento de inspección. Estos casos también deberían tener acceso al aplazamiento o fraccionamiento, cumplidos los restantes requisitos para ello, como entendió, a nuestro juicio acertadamente, el TEAR de Madrid en su resolución de fecha 27 de febrero de 2019 (R.G. 28/13875/2017).

Como se desprende de lo anterior, las solicitudes de aplazamiento de deudas relativas a retenciones o repercusiones dan lugar a una casuística muy amplia, a la cual nos hemos referido en apuntes anteriores que pueden consultarse aquí y aquí.

URÍA
MENÉNDEZ

Derivaciones de responsabilidad

Acción declarativa vs acción ejecutiva en la derivación de responsabilidad

Blanca Garrido Eisman

Frente a la tesis que entiende que el responsable es obligado tributario desde que realiza el presupuesto de hecho de la responsabilidad, las recientes sentencias del Tribunal Supremo de 18 de julio y 15 de septiembre de 2023 (rec. n.os 6669/2021 y 2851/2021), confirmando lo apuntado en la previa de 14 de octubre (rec. 6321/2020), concluyen que, en tanto no se produzca la declaración formal, el responsable no es obligado tributario.

Esta conclusión supone que las actuaciones frente al deudor principal o frente a otros obligados tributarios que, según el artículo 68.8 de la LGT, interrumpen la prescripción frente al resto de obligados tributarios carecen de esa virtualidad interruptiva de la prescripción frente a quienes, pudiendo estar incursos en causa legal de responsabilidad tributaria, no han sido declarados responsables.

Late en toda esta materia de la prescripción de la acción frente al declarado responsable una falta de distinción entre la acción declarativa (que se ejercita mediante el inicio y tramitación del correspondiente procedimiento de declaración de responsabilidad) y la acción ejecutiva (que se ejercita cuando, una vez declarado responsable, se le requiere el pago de la deuda de la que responde). Y así, por ejemplo, cuando el artículo 67.2 LGT se refiere al *dies a quo* del plazo de prescripción *para exigir* la obligación de pago a los responsables solidarios, debe entenderse que se refiere exclusivamente a la acción para hacer efectivo el pago de la deuda o sanción que se han derivado al responsable ya declarado como tal.

La nueva jurisprudencia enfatiza así la distinción entre el plazo que tiene la Administración para declarar la eventual derivación de responsabilidad del responsable solidario —acción declarativa— y el plazo que tiene para exigir el pago al ya declarado responsable —acción ejecutiva—, señalando la distinta naturaleza de los actos que, en su caso, pudieran interrumpir dichos plazos. Es de agradecer que, ante esa deficiente regulación, la jurisprudencia haya salido al paso con una interpretación de las normas vigentes a la luz de los principios y la finalidad que rigen la prescripción en su proyección a la responsabilidad tributaria.

URÍA
MENÉNDEZ

El principio ne bis in idem y la responsabilidad tributaria

Eduardo González Fernández.

Son ya de todos conocidas las sentencias del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2023 (rec. n.os 546/2021 y 72/2021) que niegan la aplicación del *ne bis in idem*, en su dimensión procedimental, para el art. 42.2 a) de la LGT ¾que permite declarar responsables solidarios de la deuda tributaria y sanciones del deudor principal a quienes hubieran causado o colaborado en la ocultación o transmisión de bienes y derechos de ese deudor principal¾ por entender que no tiene naturaleza sancionadora.

Pues bien, más allá del sorprendente criterio de estas sentencias en cuanto a la naturaleza del art. 42.2 a) de la LGT ¾ puesto que contradicen pronunciamientos anteriores del Tribunal Supremo (v. gr., SSTS de 25.3.2021, rec. n.º 3172/2019, o de 15.2.2023, rec. n.º 3001/2021, o de 14.10.2022, rec. n.º 6321/2020) que habían apuntado su naturaleza sancionadora¾, estos pronunciamientos dejan abierta (sin admitirlo expresamente) otra cuestión: la aplicación del principio *ne bis in idem*, en su dimensión procedimental, si la norma sí tiene indiscutida naturaleza sancionadora, como es el caso del art. 42.1. a) LGT.

En el caso del art. 42.1. a) de la LGT ¾que permite declarar responsable de la deuda y sanción a quien haya causado o colaborado activamente en la comisión de una infracción tributaria¾, es pacífico que su naturaleza es sancionadora (v. gr., entre otras, SSTS, Sala 3.ª, de 25.3.2021, rec. 2983/2019; o 25.3.2021, rec. 2983/2019) y que, por tanto, el procedimiento para su aplicación debe quedar sometido a los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora y a las garantías materiales y procesales que se deducen de los artículos 25.1 y 24.2 de la CE.

Siendo así, ¿no debería poderse aplicar el principio del *ne bis in idem* procedimental en el caso del art. 42.1. a) de la LGT? Pensamos que sí. O que, al menos, la razón para no aplicar dicho principio en el caso del art. 42.2 a) de la LGT no podrá basarse en que "*no siendo de naturaleza sancionadora la derivación de responsabilidad, la invocación de principio ne bis in ídem carece de sentido jurídico, porque es una garantía específica del derecho sancionador*".

Las normas de atribución de competencia no son normas para distribuirla

Gloria Marín Benítez.

La responsabilidad tributaria, cuando es solidaria, puede ser declarada incluso antes de que haya vencido el período voluntario de pago. Por ello, el artículo 174.2 de la LGT dispone que si la declaración de responsabilidad se efectúa antes vencimiento del período voluntario de pago, "*la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación*", mientras que en los demás casos "*dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación*".

Sucede, no obstante, que, cuando la responsabilidad tributaria extiende su alcance a las sanciones, el período voluntario de pago de la deuda tributaria puede haber transcurrido, mientras que el de la sanción, si esta no es firme en vía administrativa, puede no haberse siquiera iniciado. Es una situación muy frecuente cuando se declara, al amparo del artículo 42.1 a) de la LGT, la responsabilidad de quien causó o colaboró en la comisión de una infracción tributaria. En estos casos, la interpretación del artículo 174.2 de la LGT plantea una duda interpretativa en función de cuál de los dos períodos voluntarios de pago (el de la deuda o el de la sanción) haya de tenerse en cuenta para determinar la competencia. Bajo una primera interpretación, el período voluntario de pago a tener en cuenta sería el de la liquidación, de forma que, una vez transcurrido dicho plazo sin que el obligado tributario hubiera ingresado la deuda, la competencia para dictar el acuerdo de derivación correspondería al órgano de recaudación; bajo una segunda, el plazo de pago voluntario a considerar sería, en cambio, el de la sanción y, en consecuencia, cuando dicha sanción esté suspendida de forma automática (mientras no sea firme en vía administrativa), el órgano competente para dictar el acuerdo de derivación sería el órgano de inspección. Esta última interpretación es la que siguió el Tribunal Supremo en su sentencia de 8 de abril de 2021, rec. 1107/2020, y es la que, en una revisión de la práctica forense, parece seguirse en los precedentes que hemos conocido.

Nos hemos encontrado —en algún caso aislado, eso sí— con que la Administración parece entender que hay una tercera opción: tramitar al mismo tiempo dos procedimientos separados de responsabilidad por órganos diferentes, de forma que, por un lado, el de recaudación dirima si el obligado tributario al que se pretende derivar la responsabilidad realmente colaboró en la infracción tributaria cometida por el deudor principal a los efectos de declararle responsable de la deuda, mientras que, por otro lado, el liquidador realice el mismo juicio dirimente sobre el mismo obligado tributario, en aplicación de la misma norma, por los mismos hechos, a los efectos de declararle responsable de la sanción.

Existiendo una triple identidad de sujeto, hecho y fundamento, uno pensaría —quizá por aquello del principio de eficiencia o del *ne bis in idem* en su vertiente procedimental— que la competencia para declarar la colaboración en una infracción tributaria debería ser única y que las normas que en derecho existen para atribuir la competencia de esa declaración (para atribuir la competencia para decidir si una persona colaboró en la comisión por otra de una infracción) tienen que llevar a *atribuir* la competencia a algún órgano administrativo, no a *distribuirla* entre varios. Pero quizá nos

equivoquemos y tramitar dos procedimientos para la misma cosa sea —por razones ignotas que nos encantaría conocer— lo que es más eficiente y razonable en derecho.

URÍA
MENÉNDEZ

La declaración de responsabilidad debe incluir la liquidación que se deriva

Jorge Gómez Palomares.

En los recursos contra acuerdos de declaración de responsabilidad no basados en el artículo 42.2 LGT, cabe impugnar tanto el presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad como las liquidaciones que se derivan (art. 174.5 LGT). Las posibilidades plenas de impugnación que confiere este artículo solo pueden desplegar sus efectos si el recurrente "tiene a su alcance la totalidad de los antecedentes que dieron lugar al presupuesto de hecho y a las liquidaciones relativas al deudor principal" (STS, Sala 3.ª, 1277/2018, rec. 427/2017).

Y en supuestos de derivación de responsabilidad basados en los supuestos del artículo 42.2 de la LGT, ¿debe la respuesta ser distinta por el hecho de que no pueden impugnarse las liquidaciones a las que alcanza el presupuesto de derivación de responsabilidad, sino únicamente su alcance global, así como su presupuesto habilitante (párrafo 2.º del art. 174.5 LGT)?

Según el TEAC (RTEAC de 17.2.2022, rec. 7129/2021), no: el declarado responsable tiene derecho a contrastar la información contenida en el acuerdo de derivación con la documentación acreditativa del importe de la deuda derivada y, en particular, las liquidaciones dictadas en el procedimiento de aplicación de los tributos.

Por tanto, la ausencia del acuerdo de liquidación en el expediente administrativo produce indefensión al declarado responsable, con independencia de que pueda o no impugnarlo.

URÍA
MENÉNDEZ

Procedimientos de gestión tributaria

¿Es válido denegar una solicitud de ampliación de plazo cuando la única motivación es resolver el procedimiento a tiempo?

Mónica Cid Miró.

Mucho se ha escrito acerca de la frontera entre una actuación discrecional, entendida como capacidad de actuar con cierto margen de apreciación y decisión dentro de los límites fijados por la norma, y una actuación arbitraria, que presupone "*la carencia de fundamento alguno de razón o de experiencia, convirtiendo en caprichoso el comportamiento humano, cuyas pautas han de ser la racionalidad, la coherencia y la objetividad*" (STC 325/1994, de 12 de diciembre). La diferencia fundamental entre una y otra estaría en que, mientras la primera encuentra acomodo en el art. 103.1 de la CE, que recoge la vinculación positiva de la Administración a la ley y al Derecho y la obligación de servir con objetividad a los intereses generales, la segunda está expresamente proscrita por el art. 9.3 de la CE.

Esta reflexión viene al caso de la posibilidad que prevé el art. 91.4 del RGGI de que el órgano administrativo deniegue la solicitud de aplicación de plazo para atender un acto de trámite debidamente solicitado.

¿Amparan los artículos 9.3 y 103.1 de la CE una denegación que se basa exclusivamente en que, de concederse la ampliación, el procedimiento se verá abocado a finalizar fuera de plazo? ¿Es esta una decisión discrecional o caprichosa? Aunque pueda argüirse que existe formalmente una motivación, ¿es esta suficiente? ¿Exigen los principios que rigen la actuación administrativa (y no solo el de legalidad, que también) algo más?

Basándonos en la definición del TC, parece forzado pensar que estemos ante una decisión guiada por los criterios de *racionalidad*, *coherencia* y *objetividad*.

Precisamente sobre algo muy parecido reflexiona la STS de 30 de septiembre de 2019 (rec. 6276/2017), en la que el TS afirma que "*para delimitar temporalmente cada plazo, la Administración debe valorar y ponderar una serie de circunstancias que le permitirán adoptar una decisión exteriorizando hacia el contribuyente las razones de otorgar un plazo y no otro, tanto en el momento inicial de conceder el trámite de audiencia como al decidir sobre su ampliación*". En el caso analizado por la STS, además, la Administración había ampliado de 12 a 24 meses el plazo de duración de las actuaciones inspectoras debido a la especial complejidad del asunto, por lo que el TS concluye que conceder un trámite de audiencia de 10 días cuando el precepto legal establecía la posibilidad de otorgar hasta 15 días vulnera varios

derechos del contribuyente y es contrario a los principios de proporcionalidad y buena administración, lo cual conllevó que se entendieran concedidos el número de días indebidamente denegados y, con ello, la prescripción del derecho administrativo a liquidar.

Este razonamiento es plenamente aplicable al caso que planteábamos. La denegación de una ampliación de plazo sin otro motivo que la pura conveniencia temporal supone un abuso del procedimiento no amparado en la racionalidad, la coherencia y la objetividad que deben concurrir para que una decisión administrativa pueda considerarse discrecional en lugar de caprichosa. Ello también puede predicarse, claro está, de aquellas denegaciones que ni siquiera ofrecen formalmente una justificación, pues el obligado tributario debe poder conocer las razones en las que se basa la decisión administrativa.

URÍA
MENÉNDEZ

Tasación pericial contradictoria y la prescripción

Luis Carrión Jimeno.

Era común que la tramitación de las tasaciones periciales contradictorias ("**TPC**") se prolongase de forma indefinida en el tiempo y que esa dilación fuera imputable a la Administración. El Tribunal Económico-Administrativo Central venía considerando que tal retraso determinaba tan solo la limitación del devengo de intereses de demora (resolución de 27 de octubre de 2020, rec. 1538/2019).

Sin embargo, el Tribunal Supremo (entre otras, sentencia de 17 de marzo de 2021, rec. 3673/2019; y de 17 de marzo de 2021, rec. 4132/2019) puso coto a esta práctica señalando que (i) la tramitación de la TPC ha de respetar un plazo máximo de duración de seis meses; (ii) el incumplimiento de dicho plazo imputable a la Administración determina la reanudación del cómputo del plazo de duración del procedimiento principal en el que se inserta la TPC (e. g., procedimiento inspector); y (iii) si el exceso de los seis meses de duración de la TPC acumulado al plazo del procedimiento principal ya trascurrido antes del inicio de la TPC supone que se haya agotado e incumplido el plazo para finalizar el procedimiento principal, ello llevará aparejadas las consecuencia previstas en la normativa para dicho incumplimiento. Esta jurisprudencia también ha sido acogida por el Tribunal Económico-Administrativo Central (entre otras, resolución de 27 de mayo de 2021, rec. 5954/2018; y de 28 de julio de 2021, rec. 4675/2019).

Aunque con cierto retraso —las sentencias del Tribunal Supremo son de 2021 y en algún caso nos hemos encontrado con TPC que llevaban tres años sin resolverse—, la Administración ha comenzado a aplicar la doctrina anterior, dictando acuerdos de declaración de prescripción del derecho a liquidar en casos de retraso considerable en la tramitación de la TPC.

En estos acuerdos, el órgano competente para liquidar aprecia que el exceso del plazo máximo de duración de la TPC, unido al plazo del procedimiento inspector ya trascurrido antes del inicio de la TPC, determina (i) el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento inspector; (ii) la falta de interrupción del plazo de cuatro años de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas; y (iii) la prescripción de dicho derecho.

URÍA
MENÉNDEZ

Procedimiento de inspección

¿Es válida la notificación por correo electrónico?

Mónica Cid Miró.

El régimen de notificaciones tiene como objetivo primordial asegurar la recepción y lectura de las comunicaciones por la persona a la que van dirigidas, así como dejar constancia del día en el que el interesado tuvo acceso a su contenido.

Suele ser habitual en el procedimiento de comprobación que el órgano inspector se comunique con el obligado tributario (con él mismo o a través de su representante) por medio de correo electrónico. Esta correspondencia suele relegarse a comunicaciones de menor entidad, mientras que para las más relevantes (citaciones para la firma de actas, por ejemplo) se utiliza la sede electrónica.

La notificación por sede electrónica, junto con la dirección electrónica habilitada, son los dos medios de notificación electrónicos previstos en la Ley 39/2015, cuyo art. 43.1 prevé que "*las notificaciones por medios electrónicos se practicarán mediante comparecencia en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante, a través de la dirección electrónica habilitada única o mediante ambos sistemas, según disponga cada Administración u Organismo*". No incluye, por tanto, el correo electrónico como medio de notificación válido, como sí hacía el ya derogado RD 1671/2009: "*Se podrá acordar la práctica de notificaciones en las direcciones de correo electrónico que los ciudadanos elijan siempre que se genere automáticamente y con independencia de la voluntad del destinatario un acuse de recibo que deje constancia de su recepción y que se origine en el momento del acceso al contenido de la notificación*" (art. 39).

A pesar de que la Ley 39/2015 ya no prevé el correo electrónico, la inspección sigue defendiéndolo en algunas ocasiones (pocas) como medio de notificación válido, sobre todo cuando, por el motivo que sea, el agotamiento del plazo de diez días naturales de que dispone el interesado para acceder a las notificaciones electrónicas puede suponer que el acuerdo de liquidación se dicte fuera de plazo y, por tanto, prescriban algunos de los ejercicios inspeccionados.

En este sentido, hemos podido ver como la inspección citaba para la firma de actas al representante del contribuyente a través de la sede electrónica y, al no abrirse la notificación al día siguiente de su puesta a disposición, enviaba un correo con acuse de recibo al correo electrónico facilitado por aquel para las comunicaciones informales, intentando así terminar el procedimiento en plazo y salvar la validez del procedimiento de comprobación. Considerar válido este método de notificación supone obviar que el régimen legal de notificaciones ya no contempla el correo electrónico, ya que este no asegura su recepción y lectura por la persona a la que va dirigido, y el acuse de recibo se genera por una regla informática automática cuando accede cualquier persona (mucho más allá del

representante o la persona a la que vaya dirigida la comunicación), lo cual no está en sintonía con el objetivo de asegurar la recepción y lectura por la persona a la que va dirigida la notificación.

URÍA
MENÉNDEZ

El retenedor y el cumplimiento de obligaciones imposibles

Martín Rodríguez Cabrero.

Ad impossibilia nemo tenetur es un principio general de derecho según el cual nadie puede quedar obligado a cosas imposibles, de forma que la obligación imposible es nula (*impossibilium nulla obligatio est*). Este principio, recogido expresamente en el artículo 1272 CC, debe ser de aplicación supletoria al ámbito tributario (art. 7.2 LGT) y ha sido invocado en ocasiones para revertir situaciones materialmente injustas en las que el administrado es sometido a exigencias de imposible cumplimiento (entre otras, SAN de 1.2.2012, rec. 592/2010, y STSJ Cantabria 18.10.2002, rec. 30/2002).

Desde las sentencias danesas, sin embargo, cuando la Administración entiende que la obligación de retención exige el análisis del beneficiario efectivo, encontramos a menudo regularizaciones en las que los elementos de juicio que la Administración utiliza para concluir que se debió retener están completamente fuera del control y conocimiento del obligado tributario. De hecho, la Administración solo llega a conocer esos elementos de juicio mediante el uso de herramientas y mecanismos para recabar información que el ordenamiento jurídico pone a disposición de las Administraciones tributarias, pero a las que no tienen acceso y de las que no pueden hacer empleo los obligados tributarios.

Nos preguntamos si el *ad impossibilia nemo tenetur* no debería prohibir este tipo de regularizaciones.

URÍA
MENÉNDEZ

Procedimiento sancionador

La sanción en las regularizaciones socio-sociedad

Candela Pérez Ruipérez.

El estado de la cuestión de las sanciones que pueden imponerse en una regularización socio-sociedad merece una reflexión en términos de proporcionalidad.

Cuando la regularización se lleva a cabo con aplicación de las normas sobre operaciones entre partes vinculadas, la infracción específica del artículo 18.13 de la LIS, que conlleva una sanción del 15 % del ajuste practicado al socio, queda restringida a los supuestos en los que se produjo una vulneración de las normas de documentación, de forma que si las obligaciones de documentación no resultan aplicables, esta sanción específica queda excluida (STS de 15.10.2018, rec. 4561/2017).

En este último caso (no resultando aplicable la sanción del artículo 18.13 de la LIS), procede la aplicación del régimen sancionador general del artículo 191 de la LGT, en el que la sanción se calculará con la aplicación de un porcentaje del 50 %, asumiendo que la infracción se califica como leve, sobre la totalidad de la cuota de IRPF no ingresada por el socio, que no podrá verse minorada por la cuota pagada de más por la sociedad (STS de 6.6.2023, rec. 8550/2021).

Cuando la regularización se realiza por apreciar simulación entre las partes (artículo 16 de la LGT), la sanción se calcula con la aplicación de un porcentaje del 100 %, asumiendo que la infracción se califica como grave, sobre la diferencia entre la cuota no ingresada por el socio y la pagada en exceso por la sociedad (STS de 8.6.2023, rec. 5002/2021).

Resulta sorprendente que no se haya apreciado en ninguna de estas sentencias la vulneración del principio de proporcionalidad, cuando de ellas se deriva que, ante una regularización idéntica en términos de cuota y conducta del obligado tributario, la sanción a aplicar pueda calcularse de formas diferentes. Porque, a la postre, puede entenderse que el régimen sancionador en estas regularizaciones va a depender de factores tan ajenos a la voluntad de los contribuyentes como (i) la decisión discrecional de la Administración sobre la forma de abordar la regularización de estas operaciones, (ii) el tipo medio aplicable al socio y (iii) la aplicabilidad de las obligaciones de documentación de operaciones entre partes vinculadas, y que, en aplicación de estas variables, no siempre la conducta más grave resulte siendo sancionada con una sanción mayor.

URÍA
MENÉNDEZ

El principio de proporcionalidad en la aplicación del derecho sancionador tributario

Alba Albert Beltrán.

El artículo 29.1 de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público dispone que "*en la imposición de sanciones por las Administraciones Públicas* [además de en la determinación normativa del régimen sancionador] *se deberá observar la debida idoneidad y necesidad de la sanción a imponer y su adecuación a la gravedad del hecho constitutivo de la infracción*". En la práctica, sin embargo, es muy difícil encontrar un juicio administrativo sobre la idoneidad y necesidad de la sanción a imponer en el caso concreto, pese a que el artículo 178 de la Ley General Tributaria señala que "*la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley*", pese a que seguidamente se menciona el principio de proporcionalidad como uno de los que deben tenerse en cuenta en el ejercicio y pese a que los preceptos de la Ley General Tributaria no contienen ninguna especialidad sobre la proporcionalidad. Se considera, así, que todo exceso punitivo fruto de una aplicación mecánica de la ley debe aceptarse sin remedio. *Dura lex, sed lex*.

La excepción, a día de hoy, parece encontrarse en tributos armonizados por aplicación de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el principio de proporcionalidad. Así, en sus sentencias de 25 y 26 de julio de 2023 —rec. n.os 5234/2021 y 8620/2021— el Tribunal Supremo, concluyó que los jueces nacionales pueden anular una sanción y dejar inaplicada la norma que la establece cuando, a la luz de la jurisprudencia europea, la ley sancionadora nacional vulnera el principio de proporcionalidad establecido en el derecho de la Unión Europea. En el caso, la sanción que se dejó inaplicada era la del artículo 170.Dos.4.ª de la Ley de IVA por considerar, con arreglo a las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2017, caso Farkas, asunto C-564/15, y de 15 de abril de 2021, caso Grupa Warzywna, asunto C-935/19, que resultaba vulnerador del principio de proporcionalidad establecer una sanción, sin posibilidad de graduación en función de las circunstancias del caso, por incumplir obligaciones que no determinan pérdida de ingresos fiscales en circunstancias en las que no se aprecian indicios de fraude.

Nos preguntamos si, sin llegar a inaplicar la norma sancionadora en todo caso, no se podría apelar al artículo 29.1 de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público para evitar su aplicación cuando, por las circunstancias concretas del caso, la falta de necesidad e idoneidad de la sanción se muestra palmaria y evidente. Al fin y al cabo, es una potestad —la de no sancionar— que también tiene la inspección cuando realiza el juicio de culpabilidad. Y casos en los que la falta de necesidad e idoneidad de la sanción resulta palmaria y evidente todos conocemos en la práctica.

URÍA
MENÉNDEZ

Cosas veredes. Cuando se pretende sancionar la solicitud de rectificación de una autoliquidación

Miguel Morales Rilo.

En aquellas situaciones en las que no existe una interpretación clara de la norma tributaria, o existen dudas sobre su adecuación al ordenamiento jurídico, no es infrecuente que el contribuyente opte por una aproximación conservadora y decida presentar una autoliquidación de acuerdo con el criterio presumiblemente sostenido por la administración, ingresando la deuda tributaria correspondiente, para después solicitar la rectificación de dicha autoliquidación, y la eventual devolución de ingresos indebidos, con arreglo al artículo 120.3 LGT.

La única finalidad de esa forma de proceder consiste en evitar posibles sanciones en el supuesto de que la administración considere que la posición defendida por el contribuyente no obedece a una interpretación razonable de la norma. En la medida en que se haya autoliquidado e ingresado la deuda tributaria en plazo, resulta pacífico que el ejercicio del derecho a solicitar la rectificación de una autoliquidación, en la parte que el contribuyente ha considerado lesiva para sus intereses, no puede en ningún caso considerarse un incumplimiento de obligación tributaria alguna. La administración tiene siempre la potestad de no admitir dicha solicitud, si así lo estima oportuno, y, en consecuencia, dejar inalterada la autoliquidación cuya rectificación se solicitó. Esto debe excluir por completo la existencia de posibles sanciones en relación con la pretensión incluida en la rectificación solicitada, puesto que, mientras no se admita la solicitud de rectificación, la autoliquidación cuya rectificación se pretende se ha presentado conforme al criterio de la administración.

Sin embargo, nos hemos encontrado con un supuesto en el que la administración ha considerado sancionable una solicitud de rectificación de autoliquidación que llevaba aparejada la correspondiente solicitud de devolución de ingresos indebidos. De momento, parece que se trata de un caso aislado, pero no por ello deja de ser llamativo.

En concreto, tras la solicitud de rectificación presentada por el contribuyente, la administración inició un procedimiento inspector en el que la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad (i) propuso desestimar la solicitud de rectificación de la autoliquidación solicitada (sin cuota a ingresar), y (ii) concluyó que existían indicios de la comisión de la infracción tributaria prevista en el artículo 206.bis.1.d) de la LGT. En síntesis, la administración consideró que se estaba solicitando indebidamente una devolución de impuestos.

Conviene precisar que, a diferencia de la infracción prevista en el artículo 194 LGT, la contenida en el artículo 206.bis.1.d) LGT no especifica que la solicitud indebida a la que se refiere deba tratarse de una solicitud de devolución derivada de la normativa del tributo. Entiende la administración, en

ese caso concreto, que la redacción del precepto le habilita a interpretar extensivamente que procede imponer sanciones incluso aunque la solicitud de devolución derive de una solicitud de rectificación basada en el artículo 120.3 LGT.

Resulta obvio concluir que, en los supuestos de rectificación de una autoliquidación, no concurren elementos esenciales exigidos expresamente por el tipo infractor al que acude la administración. Por un lado, conforme a lo ya señalado, ni la solicitud de rectificación no admitida por la administración ni su contenido pueden en ningún caso considerarse "*un incumplimiento de las obligaciones tributarias*". Por otro lado, tampoco procede afirmar que se ha llevado a cabo una regularización por parte de la administración. En realidad, lo único que ha hecho la administración es denegar la solicitud de rectificar lo anteriormente declarado por el contribuyente, que sigue plenamente vigente, pese a que la propuesta de la administración revista la forma de acta de inspección (de la que deriva, lógicamente, una cuota a ingresar igual a cero sin alterar ninguno de los elementos contenidos en la autoliquidación original).

Pero, con independencia de lo anterior, la incompleta redacción del artículo 206.bis.1.d) LGT frente a la del artículo 194 LGT no puede llevar a sancionar, de manera indirecta, las solicitudes de rectificación. Lo que pretende el artículo 206.bis LGT es extender la sanciones de los artículos 191,193,194 y 195 LGT a los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma. Por ello, en el caso de la solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal, solo es posible interpretar que el hecho constitutivo de la infracción se refiere a la solicitud de devolución que incorpora la autoliquidación inicialmente presentada (no la que derivaría de una solicitud de rectificación).

No es posible llegar a otra conclusión, pues en caso contrario se estaría abriendo la posibilidad de sancionar la solicitud de rectificación de una autoliquidación, cuando en estos casos técnicamente no surge ninguna solicitud de devolución hasta que la rectificación no ha sido admitida. En esos supuestos es preciso el concurso expreso de la administración para que "nazca" tal solicitud

URÍA
MENÉNDEZ

Divergencias en las causas de interrupción de la prescripción de los derechos a liquidar y a sancionar

María Burrel Arias.

El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias es de cuatro años y comienza a contarse desde el momento en que se cometen las correspondientes infracciones (artículo 189.2 de la LGT). Este plazo de prescripción se interrumpe por (a) cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento del obligado tributario, conducente a la imposición de la sanción tributaria; (b) la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase; (c) la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal; y (d) las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de esos procedimientos (artículo 189.3 de la LGT).

La presentación de declaraciones complementarias una vez vencido el período voluntario de declaración del impuesto y sin que exista requerimiento previo de la Administración tributaria interrumpe el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (artículo 68.1.c de la LGT). Sin embargo, la presentación de esas declaraciones complementarias no interrumpe la prescripción del derecho a sancionar, tal como se deriva del citado artículo 189.3 de la LGT.

Así lo han entendido el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (sentencia del TSJ de Cataluña de 5 de diciembre de 2019, rec. 538/2018) y el TEAC (resoluciones de 9 de abril de 2015, rec. 3758/2012, y de 2 de julio de 2015, rec. 4998/2014, entre otras) para la presentación de solicitudes de rectificación de autoliquidaciones, razonamiento que entendemos extensible a la presentación de declaraciones complementarias.

Por el contrario, sí interrumpe la prescripción de la acción para imponer sanciones tributarias la actuación administrativa destinada a la regularización de la situación del obligado tributario con su conocimiento formal, por expresa disposición legal, y pese a la proclamación de la absoluta separación de los expedientes sancionadores de los de comprobación e investigación. Ahora bien, la interrupción de la prescripción del derecho a sancionar por esa actuación comprobadora se limita a las sanciones que pudieran derivarse de esa concreta regularización (artículo 189.3.a de la LGT), según resulta de la doctrina administrativa (resoluciones del TEAC de 21 de septiembre de 2017, rec. 212/2017; 2 de julio de 2015, rec. 4998/2014; 9 de abril de 2015, rec. 3758/2012; 19 de febrero de 2015, rec. 6444/2012; 9 de enero de 2014, rec. 3531/2013; y 5 de noviembre de 2013, rec. 1948/2011).

URÍA
MENÉNDEZ

Ampliación del alcance de la inspección y derecho a sancionar

Valentín Magraner Bou.

El plazo para imponer sanciones tributarias es de cuatro años desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones (art. 189.1 LGT). Este plazo de prescripción se interrumpe, en lo que ahora interesa, dice la norma (art. 189.3.a LGT), por "cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, *conducente a la imposición de la sanción tributaria*" y por "las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado", si bien estas últimas solo "interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias *que puedan derivarse de dicha regularización*".

El Tribunal Supremo (SSTS 7335/2008, rec. 1012/2006, y 104/2011, rec. 168/2007) interpretó que cualquier acción administrativa conducente a la regularización de un tributo y ejercicio interrumpe, aunque tenga carácter parcial, la prescripción del derecho a liquidar dicho tributo y ejercicio *en su integridad*. No debe ocurrir así, en cambio, con la prescripción *del derecho a imponer la correspondiente sanción* porque, si bien la acción sancionadora puede verse interrumpida por las acciones administrativas tendentes a la regularización del tributo y ejercicio de que se trate, esa interrupción solo afecta a aquellas sanciones que pudieran *derivarse de dicha regularización* y, para delimitar qué regularización es esa que puede derivarse del procedimiento de inspección en curso, hay que atender —no cabe otra interpretación— al alcance que tenga el procedimiento inspector. Por tanto, el derecho a sancionar correspondiente a la regularización de unos conceptos no incluidos en el alcance inicial de la inspección solo se verá interrumpido en la fecha en que se notifique la ampliación del procedimiento que permita esa regularización necesaria para que exista el elemento objetivo de la sanción.

Así lo ha entendido el TEAC (RRTEAC de 5.11.2013, rec. 1948/2011; 9.1.2014, rec. 3531/2013; 19.2.2015, rec. 6444/2012; 9.4.2015, rec. 3708/2012; 2.7.2015, rec. 4998/2014, y 21.9.2017, rec. 212/2017). También lo han entendido así tanto la Audiencia Nacional (SAN de 27.11.2013, rec. 3696/2012) como los Tribunales Superiores de Justicia de Cataluña (SSTSJ de Cataluña de 19.1.2017, recs. 347/2013 y 348/2013) y de la Comunidad Valenciana (STSJ de la Comunidad Valenciana de 11.5.2022, rec. 594/2021)

URÍA
MENÉNDEZ

Alguna reflexión sobre la naturaleza del artículo 42.1 a) de la LGT

Gloria Marín Benítez.

Es pacífico que el artículo 42.1. a) de la vigente LGT (Ley 58/2003), que permite declarar responsable de la deuda y sanción a quien haya causado o colaborado activamente en la comisión de una infracción tributaria, tiene naturaleza sancionadora. Lo han dicho, entre otras, las SSTS, Sala 3.ª, de 10.12.2008, rec. 3941/2006; 8.11.2010, rec. 4941/2007; 6.7.2015, rec. unif. doctrina n.º 3418/13; 15.6.2016, rec. 1916/2015; 20.9.2016, rec. 3521/2015; 17.9.2020, rec. 325/2019; 5.11.2020, rec. 1569/2018; 25.3.2021, rec. 2983/2019; o 25.3.2021, rec. 2983/2019, amén de las SSTC 76/1990 y 80/2006. Y así resulta también del análisis de los tres criterios de la STEDH de 23.11.1976, *Engel y otros c. Holanda* (demandas n.os 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/71, 5370/72).

Por esa naturaleza, el procedimiento para aplicar el artículo 42.1.a) de la LGT debe quedar sometido "*a los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora*" (STS, Sala 3.ª, de 6.7.2015, rec. 3418/13) y a "*las garantías materiales y procesales que se deducen de los artículos 25.1 y 24.2, ambos de la CE*" (STC 80/2006).

En nuestra opinión, la STS, Sala 1.ª, de 10.12.2020 (rec. 1394/2018) no supone ninguna excepción a lo anterior, aunque a veces nos hemos encontrado con que se esgrime para cuestionar la aplicación de esos principios y garantías que han de regir el ejercicio del *ius puniendi* administrativo en procedimientos de declaración de responsabilidad del artículo 42.1 a) de la LGT. Esta sentencia se pronuncia sobre la clasificación concursal de los créditos de la AEAT resultantes de una derivación de responsabilidad subsidiaria en aplicación, no del artículo 42.1 a) de la LGT, sino del artículo 43.1 a) de la LGT. Y, en nuestra opinión, una cosa es la clasificación que a efectos concursales —esto es, a los efectos del ejercicio de su potestad de autotutela *ejecutiva*— deba tener el crédito de la Administración frente a alguien que ya ha sido declarado responsable y otra completamente distinta es la de la naturaleza que deba atribuirse al procedimiento que —en ejercicio de su potestad de autotutela *declarativa*— la Administración ha de instruir previamente frente a ese alguien para poder declarar su responsabilidad.

Quizá por ello, la Sala 1.ª concluye en su sentencia que la deuda tributaria no pierde su naturaleza por el hecho de ser exigida a otros obligados tributarios "*aunque le sean aplicables al procedimiento de derivación las normas del procedimiento sancionador*". Una cosa no quita la otra

URÍA
MENÉNDEZ

Revisión en vía administrativa

La importancia de la cuantía en la vía económico-administrativa

Alex Pié Ventura.

Como aproximación general, es ilustrativa la expresión del Tribunal Supremo, en sentencia de 6 de julio de 2015, que define la cuantía como "*el interés que se juega en el envite*". La cuantificación de ese interés, con los diversos criterios establecidos en el Reglamento de revisión en vía administrativa, tiene una gran trascendencia procesal, pues permite definir correctamente el cauce del procedimiento: de la cuantía dependen el tribunal competente, la aplicación del procedimiento general o el abreviado o la posibilidad de interponer recurso de alzada ante el TEAC.

En la práctica no es infrecuente que exista controversia sobre la cuantía fijada por el órgano económico-administrativo. Nos hemos encontrado, por ejemplo, con una resolución en la que, pese a solicitarse la devolución de varios cientos de miles de euros, el tribunal regional fijaba la cuantía en cero euros... aun habiendo concedido previamente trámite para la formulación de alegaciones, lo que es propio del procedimiento ordinario (reservado a reclamaciones de cuantía superior a 6.000 euros).

En consecuencia, el pie de recursos de la resolución no preveía la interposición de recurso de alzada (que requiere una cuantía mínima de 150.000 euros) y señalaba como única vía de impugnación el recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia (que no sería competente ante una resolución dictada en segunda instancia por el TEAC, de cuya impugnación conocería la Audiencia Nacional). En estos casos, a fin de evitar cualquier indefensión, y ante la inexistencia de una vía de recurso *ad hoc* contra la fijación de la cuantía, cabe optar por una estrategia de máxima prudencia, en la que a la interposición del recurso que se considera correcto (el de alzada ante el TEAC) se una también, *ad cautelam*, el indicado en el pie de recursos (el contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia), sin perjuicio de instarse además la rectificación del error ante el propio TEAR. En el caso objeto de comentario, esto último se consiguió once meses más tarde, no sin antes producirse un cierto embrollo jurídico.

Sirva lo anterior como llamada de atención sobre la importancia de la cuantía y los contratiempos que puede generar su incorrecta determinación. Quizá esto haría aconsejable la justificación de su importe desde una fase inicial del procedimiento, como ocurre en la jurisdicción contencioso-administrativa, donde las partes son llamadas a expresar su opinión al respecto en los escritos de demanda y contestación.

URÍA
MENÉNDEZ

Los petitums subsidiarios y sus peligros

Darya Budova.

Se sabe que los tribunales, a la hora de resolver, están vinculados por las pretensiones de las partes y la *causa petendi*. Sin embargo, estas máximas pueden complicarse algo ante los tribunales económico-administrativos, a la vista de la capacidad de esos tribunales de conocer de todas las cuestiones que plantee el expediente, hayan sido o no planteadas por las partes.

En este contexto se han dado interesantísimos debates. Uno de los más recientes —si puede ordenarse la retroacción de actuaciones si el recurrente no lo ha pedido— parece haber sido resuelto en sentido negativo. Otro que cabe plantear es el de si debiera existir un orden determinado de resolver las distintas cuestiones que plantea el interesado.

Imaginen, por ejemplo, que se plantean las siguientes cuestiones: la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria, las razones de fondo del asunto que también deben llevar a la anulación de la liquidación y, solo como cuestión subsidiaria —para el caso de que desestimaran todos los demás argumentos y no se anulara la liquidación ni por prescripción ni por el fondo—, que en su momento no se había concedido el trámite para la tasación pericial contradictoria. Si el tribunal da la razón precisamente en este último punto, sin entrar a conocer ninguna de las otras cuestiones, por considerar que esta (la del trámite de la tasación pericial contradictoria) era una cuestión formal y debía resolverse en primer lugar, puede darse una situación patológica. Cabe la posibilidad de que se tramite una tasación pericial contradictoria en un caso en el que hay dudas de que haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria, porque, por ejemplo, tratándose de una regularización socio-sociedad, esa prescripción sí ha sido declarada ya en el procedimiento que afecta al socio.

Volviendo a la pregunta inicial: ¿existe un orden de resolución de peticiones? Parece que este orden, aunque no pueda predeterminarse para todos los casos, sí debería tener a la vista los principios de economía procesal y buena administración. Estos principios evitarían, por ejemplo, que se diera un trámite para la tasación pericial contradictoria en un expediente que es posible que se encuentre prescrito... o que se sepa con certeza que lo está.

URÍA
MENÉNDEZ

Extensión de efectos de sentencia firme y litispendencia en el ámbito tributario: ¿una cuestión correctamente resuelta?

Carmelo de Andrés Camazón.

La infracción del principio de economía procesal es uno de esos grandes truismos con los que denunciar el retraso, más frecuente de lo deseable, en la tramitación de los procedimientos judiciales y la inadmisión, también más frecuente de lo deseable, de los mecanismos arbitrados por el legislador para favorecer la eficiencia en la resolución de los pleitos.

Uno de esos mecanismos es el incidente previsto en el artículo 110 de la LJCA, cuyo propósito, según la propia exposición de motivos de esta ley, es "*ahorrar la reiteración de múltiples procesos innecesarios contra los llamados actos en masa*" y que permite, en materia tributaria, la extensión de los efectos de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas, siempre que (a) los interesados en la extensión de efectos se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo; (b) el órgano judicial sentenciador sea también competente, por razón del territorio, para conocer de las pretensiones de reconocimiento de la situación individualizada; (c) la solicitud de extensión se formule dentro del plazo de un año desde la última notificación de la sentencia a quienes fueron parte en el proceso; (d) no exista cosa juzgada; (e) la doctrina determinante del fallo no sea contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo o a la doctrina de los Tribunales Superiores de Justicia; y (f) no haya recaído para el interesado una resolución firme y consentida en vía administrativa.

Pues bien, el Tribunal Supremo (entre otras,SSTS de 19.7.2016, rec. 3050/2015, de 16.4.2008, rec. 5272/2002, y de 3.4.2013, rec. 540/2012) viene entendiendo que, a los efectos de este incidente procesal, la litispendencia en el proceso contencioso-administrativo impide "*iniciar otro proceso distinto, ni siquiera en su forma incidental de extensión de efectos de una sentencia, sobre el mismo objeto*", y ello porque "*una interpretación sistemática del art. 110 en relación con los artículos 37, 111, 69 d) y 72 obliga a entender que no es posible acceder a la solicitud de extensión cuando la parte instante del incidente mantiene en tramitación otro procedimiento en el que está ejercitando la misma pretensión con la Administración demandada*". Se pretende evitar, con ello, "*en aras del principio de seguridad jurídica, que sobre una misma controversia puedan ser dictadas dos resoluciones jurisdicciones distintas y contradictorias*".

Sin embargo, en nuestra opinión, continuar con la tramitación del procedimiento hasta dictar sentencia cuando existe identidad entre la situación jurídica planteada en el recurso y la planteada en la sentencia firme cuya extensión de efectos se solicita contribuye a preservar el riesgo que se dice querer evitar con la inadmisión del incidente de extensión de efectos por litispendencia: la existencia de dos resoluciones distintas y contradictorias.

Cabe plantear si, frente a este riesgo, podría adoptarse la solución prevista en los citados artículos 37.2 y 111 de la LJCA para los *pleitos testigo*, en los cuales se prevé la posibilidad de suspender la tramitación de los recursos con idéntico objeto y, una vez resuelto el procedimiento preferente, dar la posibilidad de que las partes interesen la extensión de efectos o bien continúen con la tramitación del pleito suspendido. También en estos casos de *pleitos espejo* existe litispendencia y, aun así, el legislador claramente ha optado por posibilitar la vía de extensión de efectos del artículo 110 de la LJCA.

Con ello se evitaría, además, el tratamiento desigual en el que se coloca a aquellos administrados que se vieron obligados a acudir a la jurisdicción para evitar la firmeza de las decisiones administrativas, obligándolos a soportar la carga y el coste de la tramitación de un procedimiento judicial completo, así como a esperar a la resolución judicial correspondiente para conseguir satisfacción a su pretensión, y arriesgándose a que, a la postre, la solución de su caso se separe de aquella cuyos efectos se quieren extender. De esta manera, se salva la litispendencia, se simplifica la tramitación procedimental en aras del principio de economía procesal y se combate el riesgo de que procedimientos con pretensiones idénticas puedan concluir con sentencias diferentes

URÍA
MENÉNDEZ

Suspensión cautelar

¿Realmente disfruta el contribuyente del plazo de un mes para interponer reclamaciones contra deudas aduaneras?

Álvaro Merino García.

Cuando un contribuyente impugna un acuerdo de liquidación, es habitual que quiera hacer uso de su derecho a suspender la deuda que se le exige en tanto se resuelva el recurso. Para ello, además de interponer una reclamación económico-administrativa, tiene que solicitar la suspensión. Y para suspender el acto impugnado es necesario: (i) impugnar la deuda que se nos está exigiendo —una suspensión sin recurso previo es inadmisible—; y (ii) salvo excepciones poco habituales, garantizar debidamente la deuda. Todo ello, por supuesto, antes de que haya transcurrido el plazo concedido para el ingreso de la deuda exigida.

Teniendo esto en cuenta, en la práctica, ¿realmente *goza* el contribuyente del plazo de un mes recogido en la LGT para interponer la reclamación económico-administrativa? Si es necesario recurrir el acto para que se pueda suspender, no solo hay que tener en cuenta el plazo para reclamar (un mes), sino el que se conceda para ingresar la deuda. Habitualmente no tiene incidencia, ya que el plazo de ingreso voluntario recogido en nuestra LGT —en función del día de notificación se abre un plazo hasta el día 20 del mes posterior o hasta el día 5 del segundo mes posterior— es superior a un mes.

Sin embargo, la cosa cambia en el caso de las deudas aduaneras, que no se rigen por ese plazo, sino por lo dispuesto en el Código Aduanero de la Unión. Este, en su artículo 108, establece que la deuda aduanera deberá ser pagada en el plazo de diez días desde su notificación al deudor. Así que, en el caso de deudas aduaneras, si se tiene intención de solicitar la suspensión —que es lo más habitual— quedaría "sin efecto" el plazo de un mes, siendo necesario presentar la interposición de la reclamación económico-administrativa en el plazo de diez días.

A pesar de que tenemos constancia de que la Administración, en la práctica, admite las suspensiones presentadas más allá de este plazo, la incoherencia y falta de coordinación entre ambas normativas —nacional y de la UE— crea inseguridad jurídica hasta el punto de no saber si realmente se dispone de un mes o no para recurrir en materia aduanera. Sería bienvenido un criterio de la Administración que dotase de seguridad jurídica a los operadores.

URÍA
MENÉNDEZ

Revisión en vía contencioso-administrativa

Sobre la interrupción del plazo en remedios procesales extraordinarios

Mónica Cid Miró.

Nos referíamos hace unos meses a la importancia adquirida por el complemento de sentencia como mecanismo para depurar vicos relativos a la omisión de pronunciamientos con la objetivación del recurso de casación y cuya interposición interrumpe el plazo para preparar dicho recurso.

En la misma línea queremos referirnos ahora a otros mecanismos cuya utilización, no siempre necesaria o procedente, interrumpe también los plazos para entablar otros recursos o remedios procesales.

En el plano de los derechos fundamentales, el incidente de nulidad de actuaciones se ha convertido en "*un verdadero instrumento procesal que, en vía de la jurisdicción ordinaria, debe remediar las lesiones de derechos fundamentales*" (ATC de 29.11.2012, rec. 146/2011). Solo puede plantearse ante resoluciones que pongan fin al proceso y siempre que no sean susceptibles de recurso ordinario ni extraordinario, lo cual tiene lugar una vez declarada la inadmisión del recurso de casación por falta de interés casacional (ATS de 11 de diciembre de 2017, rec. 3711/2017). Hasta hace unos años, el Tribunal Constitucional consideraba necesario, una vez inadmitido el recurso de casación por falta de interés objetivo, promover el incidente de nulidad de actuaciones antes de acudir a la vía de amparo. Sin embargo, la STC 112/2019, de 3 de octubre de 2019, abogó por una interpretación más flexible del requisito de agotamiento de la vía judicial, de forma que desde entonces se entiende que no es necesario promoverlo, aunque si el recurrente decide hacerlo se interrumpe el plazo para presentar la demanda de amparo.

A su vez, la interposición del recurso de amparo interrumpe también el plazo para la utilización de otros mecanismos procesales extraordinarios, como la demanda ante el TEDH o de error judicial. La demanda ante el TEDH —que solo puede plantearse una vez agotadas las vías de recurso internas— debe formularse en el plazo de cuatro meses desde la notificación de la decisión interna definitiva, que en muchas ocasiones se corresponde con la inadmisión del recurso de amparo. Por lo que respecta a la demanda de error judicial —cuya utilización queda restringida a aquellos casos en los que el órgano judicial ha incurrido en un error craso y evidente ya sea en la fijación de los hechos, en la valoración de la prueba o en la aplicación de las normas— el plazo de interposición es de tres meses desde el día en que la acción pudo ejercitarse, pudiendo este coincidir, si se considera que existe una vulneración de derechos fundamentales, con la notificación de la inadmisión del recurso de amparo (STS n.º 108/2021, de 28 de enero, rec. 55/2018).

A nadie se le escapa que detrás de estas interrupciones de los plazos está el derecho a la tutela judicial efectiva, el *principio pro actione* y la salvaguarda de la buena fe procesal que demuestra el recurrente que procura agotar todas las vías que el ordenamiento pone a su alcance antes de entablar recursos ante instancias superiores.

URÍA
MENÉNDEZ

La relevancia de la solicitud de complemento de sentencia incluso para modificar el fallo de las resoluciones judiciales

Mónica Cid Miró.

El principio de intangibilidad o invariabilidad de las resoluciones jurídicas es una manifestación del derecho a la tutela judicial efectiva y del principio de seguridad jurídica que admite ciertos matices en los términos previstos en los artículos 267 de la LOPJ y 215 de la LEC, reguladores de la aclaración, la rectificación, la subsanación o el complemento de sentencia.

El último de ellos —el complemento de sentencia— ha adquirido particular relevancia con la nueva regulación del recurso de casación en aquellos supuestos en los que sentencias susceptibles de dicho recurso hayan omitido manifiestamente pronunciamientos sobre pretensiones oportunamente deducidas y sustanciadas en el proceso. Según ha reiterado el Tribunal Supremo, se trata de un mecanismo plenamente apto y adecuado para depurar omisiones de pronunciamientos.

En el orden contencioso-administrativo, el complemento de sentencia procede no solo ante una ausencia de pronunciamiento sobre pretensiones oportunamente deducidas, sino también cuando se producen omisiones de argumentos centralesalegados por las partes, exigiéndose en ambos casos que la omisión sea manifiesta. El complemento de sentencia permite incluso, cuando es instado por una de las partes, modificar o revisar el sentido del fallo sin infringir el principio de intangibilidad de las resoluciones jurídicas, pues precisamente dicha rectificación se produce como consecuencia de la integración de un pronunciamiento que había sido omitido por el órgano judicial, siendo así que, rectamente, la resolución judicial se mantiene inalterada con respecto al resto de cuestiones que sí fueron atendidas por el órgano judicial (STS de la Sección Primera, n.º 1300/2022, de 13 de octubre de 2022, y ATS, Sección Primera, de 31 de mayo de 2017, rec. 1122/2017).

En nuestra opinión, para asegurar la efectividad en la práctica del complemento de sentencia, al igual que la de otros remedios extraordinarios previstos en nuestro ordenamiento —como el incidente de nulidad de actuaciones—, debe abogarse por no someterlo a una interpretación, como ocurre en ocasiones, excesivamente rigorista en cuanto a los requisitos de admisibilidad, que puede dificultar el pleno ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva y obliga al recurrente en demasiadas ocasiones a incurrir en farragosos e innecesarios periplos procesales.

La información contenida en esta publicación es de carácter general y no constituye asesoramiento jurídico