

# La aplicación de los principios generales del Derecho frente al iuspositivismo: siete sentencias del Tribunal Supremo en materia tributaria

Clara Jiménez  
Socia de Pérez-Llorca  
DEPARTAMENTO DE FISCAL

<b>I. Introducción</b>	<b>71</b>
<b>II. Sentencias del Tribunal Supremo</b>	<b>74</b>
1. <b>STS 1558/2020, de 19 de noviembre.</b> Efectos de la notificación realizada a las ORT a efectos del plazo de ejecución de las resoluciones económico-administrativas y consecuencias de su incumplimiento.	74
2. <b>STS 1341/2020, de 16 de octubre.</b> Efecto preclusivo de una comprobación limitada.	77
3. <b>STS 586/2020, de 28 de mayo.</b> Cuando un recurso está pendiente de resolución no puede apremiarse la deuda a la que el recurso se refiere.	79
4. <b>STS 1309/2020, de 15 de octubre.</b> Es exigencia del principio de buena administración que cuando se ha solicitado un aplazamiento o fraccionamiento en período ejecutivo, hasta que el mismo no se produzca, no se puede iniciar el procedimiento de apremio.	82
5. <b>STS 904/2020, de 2 de julio.</b> Los mecanismos de recalificación, simulación y abuso en la aplicación de la norma no son intercambiables sin que el primero pueda dar cobertura a un caso como el enjuiciado.	86
6. <b>STS 1231/2020, de 1 de octubre.</b> Sobre las autorizaciones judiciales para la entrada y registro en el seno de una comprobación inspectora.	88
7. <b>STS 1371/2020, de 21 de octubre.</b> La limitación para el cambio de opciones tributarias no aplica en los supuestos en los que se ha producido un cambio sustantivo en el régimen tributario aplicable por razón de una comprobación tributaria.	94
<b>III. Conclusión</b>	<b>97</b>



**Resumen:** En los últimos cinco años (los que de vida tiene el recurso de casación) ningún criterio, opinión o valoración de una posible operación, ningún cambio estructural en una compañía con efectos fiscales y, desde luego, ninguna valoración de las posibilidades de éxito de recursos frente a la Administración está completa si no se atiende, no solo a la legislación vigente y a la jurisprudencia existente incluyendo obviamente la del TS, como siempre se ha hecho, sino también a los autos de admisión de casación. Ante cualquier cuestión planteada, los profesionales del Derecho hemos añadido la precaución de que, aún en los casos en los que teníamos nuestro criterio –formado a la vista de la norma, la doctrina y la jurisprudencia–, la existencia de un auto en una cuestión similar o conexas con la que se nos planteaba, matizaba aquel necesariamente.

Es una buena noticia porque esa es la finalidad nomofiláctica perseguida por el recurso de casación, pero ha originado una cierta tensión ya que la aplicación estricta de la literalidad de la norma por la Administración ha sido objeto de anulación, muchas veces en base a principios generales de nuestro ordenamiento, que el TS se ha encargado de resucitar, y que están cada día más presentes en todo ejercicio de aplicación del Derecho tributario.

Las siete sentencias comentadas son ejemplo de la mencionada tensión: son todas ellas anulatorias –por razones procedimentales– de actos administrativos, y están mayoritariamente basadas en principios generales de nuestro ordenamiento (seguridad jurídica, confianza legítima, buena administración...). Frente a algunas de ellas están tramitándose cambios normativos en este momento, que evidencian esa tensión mencionada por tres veces en este resumen. Cabe preguntarse si dada la posible falta de sintonía apreciada por el TS entre la literalidad de las normas y el resultado de aplicar los principios generales de nuestro ordenamiento, el legislador mejorará o empeorará la situación.



**Palabras clave:** Recurso de casación, iuspositivismo, principio de buena administración, principio de confianza legítima, principio de seguridad jurídica, principio de buena fe, interés casacional, interés recaudatorio, procedimiento administrativo, interés general, intereses públicos, notificación, ORT, Inspección, Gestión, Recaudación, preclusión, , procedimiento de apremio, aplazamiento, fraccionamiento, *dies a quo*, literalidad de la norma, obligación de resolver, suspensión, calificación, proporcionalidad, control judicial, simulación, conflicto en aplicación de la norma, entrada y registro, autorización judicial, derecho fundamental, inviolabilidad del domicilio, opción tributaria.



**Abstract:** In the last five years (the duration of the appeal) no criterion, opinion or assessment of a possible transaction, or structural change involving tax implications in a company, or any assessment of the possibilities of success of appeals against the Administration has been complete without taking into account not only the legislation in force and the existing case law, naturally including that of the SC, but also the orders allowing appeals. In the face of any question raised, legal professionals have added the caveat that, even in cases in which we had our own criteria –formed in view of the rule, doctrine and case law– the existence of an order concerning a similar or related question necessarily qualified that criterion.

This is good news because this is the aim of the appeal, but it has given rise to a certain tension as the strict application of the literal application of the rule by the Administration has been subject to annulment, often on the basis of general principles of our legal system, which the SC has been responsible for reviving, and which are increasingly present in any exercise of the application of tax law.

The seven judgments discussed are an example of the aforementioned tension: they are all annulments –for procedural reasons– of administrative acts, and are mostly based on general principles of our legal system (legal certainty, legitimate expectation, good governance). Some of them are currently undergoing regulatory changes, which demonstrate the tension mentioned three times in this summary. It is worth asking whether, given the possible lack of harmony appreciated by the SC between the wording of the rules and the result of applying the general principles of our legal system, the legislature will improve or worsen the situation.



**Keywords:** Appeal on a point of law, legal positivism, principle of good governance, principle of legitimate expectation, principle of legal certainty, principle of good faith, interest in an appeal on a point of law, tax recovery, administrative proceedings, general interest, public interests, notification, Court Relations Office, Inspection, Management, Collection, estoppel, enforcement proceedings, postponement, instalments, *dies a quo* the literal interpretation of a law, obligation to resolve, a stay on proceedings, legal classification, proportionality, judicial oversight, fraud, conflict of laws rule, entry and search, judicial authorisation, fundamental right, inviolability of the dwelling, tax option.

# La aplicación de los principios generales del Derecho frente al iuspositivismo: siete sentencias del Tribunal Supremo en materia tributaria

## I. Introducción

El recurso de casación en el ámbito contencioso y, en concreto, en la esfera tributaria, resultante de su configuración dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder judicial, se ha mostrado en sus cinco años de vida como un importante instrumento para la finalidad nomofiláctica perseguida por el mismo. El hecho de haber sustituido el límite cuantitativo de acceso por la apreciación de interés casacional en los supuestos planteados ha conseguido la atención de todo aquel que aplica el derecho tributario. Ningún criterio, opinión o valoración de una posible operación, ningún cambio estructural en una compañía con efectos fiscales y, desde luego, ninguna valoración de las posibilidades de éxito de recursos frente a la Administración está completa si no se atiende no solo a la legislación vigente y a la jurisprudencia existente, sino también a los autos de admisión de casación. Porque en los últimos años, muchos de nosotros, ante un supuesto planteado por un cliente, hemos tenido en consideración que, a pesar de nuestra concreta opinión –formada a la vista de la norma y de la jurisprudencia menor–, la existencia de un auto en una cuestión similar o conexas con aquel que se nos planteaba, matizaba necesariamente la misma.

Si además tenemos en cuenta que, como veremos en las sentencias ahora comentadas, muchas veces la solución más iuspositivista es superada por la aplicación de los principios generales que el Tribunal Supremo (“**TS**”) hace valer en sus pronunciamientos, esa “matización” es aún más necesaria. Dicho en otras palabras, el TS ha hecho que muchas cuestiones que se consideraban “cerradas” por la literalidad de la norma, hayan sido objeto de una interpretación menos literal y sí muy fundamentada en los principios generales del ordenamiento. Esta actitud puede suscitar –y de hecho lo hace– muy distintas consideraciones, pero cuando menos permite que en la solución de los asuntos se haga con cierta “elevación” sobre la estricta literalidad de las normas cuya aplicación ciega y sorda a veces provoca que “los árboles no nos dejen ver el bosque”.

Como consecuencia de los nuevos límites (la apreciación de interés casacional), frente a la situación anterior en la que la mayor parte de los asuntos que se dilucidaban eran relativos a los grandes impuestos de nuestro país (Impuesto sobre Sociedades (“**IS**”) e Impuesto sobre el Valor Añadido (“**IVA**”) fundamentalmente y, más esporádicamente, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“**IRPF**”), en los últimos dos años, gran parte de los pronunciamientos del TS giran en torno a cuestiones procedimentales y también, curiosamente, son muchos los pronunciamientos en asuntos locales y autonómicos, que normalmente con la

legislación anterior nunca hubieran llegado a nuestro más alto tribunal a través del antiguo recurso de casación ordinario. Recordemos la trascendencia de cuestiones tales como la plusvalía municipal y el Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (“**AJD**”) de las hipotecas que han sido asuntos con gran impacto en los últimos dos años.

En este artículo vamos a referirnos exclusivamente a pronunciamientos relativos a las cuestiones procedimentales. Y respecto de estos, analizaremos las sentencias del TS (“**SSTS**”) de 2020 que, siendo relativas a dichas cuestiones, nos han llamado la atención por ser anulatorias de actuaciones administrativas que, en la mayor parte de los casos, son respetuosas con la literalidad de los artículos que aplican, pero que, con dicha aplicación estricta, vulneran principios generales claves en nuestro ordenamiento.

Una de estos principios es el de buena administración, que basado en los artículos 9.3 y 103 de la Constitución Española (“**CE**”), así como en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea y el artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, ha adquirido un protagonismo importante como mecanismo para corregir situaciones en las que, al margen del cumplimiento formal de trámites y requisitos, se evidencia el carácter anómalo del conjunto de lo actuado por la Administración. Estamos plenamente de acuerdo con la aplicabilidad directa de dicho principio que se configura como un acertado límite a determinadas actuaciones administrativas que, si bien, como decíamos, se pueden enmarcar en un cumplimiento estricto de la literalidad de la normativa tributaria aisladamente considerada, consiguen resultados “indeseables” analizadas en su conjunto. Algunas conclusiones que nos surgen al respecto son las siguientes:

- El principio de buena administración lleva en ocasiones a interpretaciones que son en gran parte contrarias a la “letra” de la ley (STS 586/2020) y a veces hasta al “espíritu de la norma” (STS 1309/2020), si se nos disculpa la petulancia de considerar que conocemos dicho espíritu.
- En muchos casos tal principio se convierte en un instrumento eficaz e imprescindible para reprochar (y en consecuencia anular) actuaciones administrativas que desde nuestro punto de vista son altamente contrarias al cumplimiento del deber de la Administración pública de servir con objetividad los intereses públicos (artículo 103 de la CE), que no necesariamente se refieren al incremento de la recaudación tributaria. Es el caso de la STS 1558/2020, en la que el resultado aberrante al que conducía la actuación administrativa es adecuadamente corregido por el TS.

- Y por último no podemos dejar de señalar que el mismo, que de manera directa o indirecta se está aplicando en muchos casos por el TS (y las SSTS comentadas son un ejemplo), ha conducido a un cierto desencuentro entre la Administración tributaria y el TS.

Junto al principio de buena administración, las SSTS que se van a analizar acuden a otros muchos que guardan una clara relación entre sí. Se trata de los principios de confianza legítima, servicio con objetividad de los intereses generales, sin que, de nuevo, quepa identificar este con el interés recaudatorio (que parece ser el que guía en algunas cuestiones la actuación administrativa), seguridad jurídica, buena fe, etc.

Dado que, como hemos señalado, nos vamos a referir a cuestiones procedimentales, hemos tenido que dejar de lado algunas SSTS muy interesantes en las que, al igual que ocurre en las que se va a comentar, la razón última de la anulación del acto administrativo del que en cada caso se trate, trae causa más de una atención a motivos metajurídicos, que a la literalidad de la normativa aplicable. Es el caso, por ejemplo, de la STS 1651/2020, que declara la no sujeción de los intereses de demora abonados a un contribuyente persona física y lo hace prescindiendo en gran medida de la legalidad aplicable, porque de hecho reconoce que la doctrina favorable a la tributación de los mismos “es lo que resulta del tenor de la normativa reguladora del impuesto”, pero al margen de los supuestos de no sujeción y sin apoyo en los mismos aprecia una no sujeción.

Ciñéndonos a las SSTS que vamos a comentar, es importante poner de manifiesto los criterios de selección de las mismas: se trata de SSTS cuyos fallos, como ya hemos señalado, son todos contrarios a los actos administrativos en ellas enjuiciados, y que afectan tanto a procedimientos de gestión (STS 1558/2020, en materia de notificaciones a la Oficina de Relación con los Tribunales (“**ORT**”), y la STS 1341/2020, en materia del efecto preclusivo de las comprobaciones limitadas de los órganos de gestión), como de recaudación (STS 586/2020, relativa a la imposibilidad de dictar recargo de apremio si existe un recurso de reposición pendiente de contestación, o la STS 1309/2020, relativa a la imposibilidad de apremiar las solicitudes de aplazamiento presentadas en período ejecutivo) y de inspección (STS 904/2020, relativa a la extralimitación de la Inspección en la aplicación del artículo 13 –calificación– de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“**LGT**”), la STS 1231/2020, relativa a la entrada en domicilio y que es una de las SSTS del 2020 más controvertidas, y la STS 1371/2020, relativa al ejercicio de opciones (más bien al cambio de opción) durante una comprobación inspectora).

Creemos que el comentario individualizado de las SSTS servirá para concretar y aclarar más estas primeras líneas.

## II. Sentencias del Tribunal Supremo

### 1. STS 1558/2020, de 19 de noviembre. Ponente: Excm. Sra. D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde. Efectos de la notificación realizada a las ORT a efectos del plazo de ejecución de las resoluciones económico-administrativas y consecuencias de su incumplimiento.

Esta STS aborda un tema respecto del que la litigiosidad existente es importante: el valor de las notificaciones a las ORT a efectos del cómputo de diversos plazos, y lo resuelve de manera parcialmente favorablemente a los intereses del contribuyente casando la sentencia del Tribunal Superior de Justicia (“TSJ”) de Canarias de 12 de diciembre de 2017, recurrida por el Abogado del Estado (“AdE”), y lo hace fundamentalmente con apoyo en la normativa vigente y en el principio de buena administración.

Los hechos enjuiciados eran los siguientes:

- El Tribunal Económico Administrativo Regional (“TEAR”) de Canarias dictó resolución con fecha 31 de octubre de 2014.
- Su notificación tiene lugar a la ORT el 21 de noviembre de 2014 y a la Dependencia encargada de su ejecución el 9 de febrero de 2015.
- La notificación al contribuyente del acuerdo de ejecución de la mencionada resolución se produjo el 26 de febrero de 2015.
- Contra dicha notificación se interpuso incidente de ejecución cuya denegación dio lugar a la sentencia TSJ de Canarias ahora recurrida en la que dicho tribunal estimó el recurso del contribuyente.

La cuestión respecto de la que se aprecia interés casacional se enuncia así por el TS:

“Determinar (i) si el cómputo del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, en lo que respecta a la ejecución derivada de un procedimiento de gestión, debe realizarse desde (*dies a quo*) el momento en que la resolución del oportuno tribunal económico-administrativo fue registrada en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria o bien, por el contrario, tal plazo debe computarse únicamente desde que referida resolución tuvo entrada en el registro del órgano competente para su ejecución; y, en todo caso, (ii) si el incumplimiento del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa -y, paralelamente, en la actualidad, en el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria-, conforme a lo dispuesto en los artículos 62 y 63 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (de redacción casi idéntica a los actualmente vigentes artículos 47 y 48 de la

Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas), determinaría no la nulidad del acto administrativo sino, únicamente, una mera irregularidad no invalidante, con los efectos jurídicos que contemple la normativa vigente, como sería la imposibilidad de exigir intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes prevista en el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria”.

El TSJ había considerado que, partiendo del mandato contenido en el artículo 66.2 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (“**RGRVA**”)<sup>1</sup>, y del artículo 239.3 de la LGT (no aplicable por razones temporales) era “patente que se produjo el incumplimiento que ha denunciado la parte actora” respecto del plazo para notificar la ejecución, y por lo que se refiere al efecto de tal incumplimiento, dispone que “alguna consecuencia desfavorable habrá de tener para la Administración, so pena de convertir dicha norma en letra muerta. Y la consecuencia natural no puede ser sino la de considerar nulo el acto que en tal extemporaneidad incurrió”.

El AdE basa su defensa respecto de la fijación del *dies a quo* en que la literalidad del artículo transcrito hace referencia a la entrada en “el registro del órgano competente para su ejecución” y que ese órgano no es la ORT, sino la Dependencia Regional de Inspección que dictó el acto recurrido. Añadiendo que la notificación a la ORT tiene otras finalidades según el apartado séptimo<sup>2</sup> de la Resolución de 30 de diciembre de 2002, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (“**Resolución**”), reguladora de las ORT “que no es otra que la comprobación de la existencia de un posible recurso contra la resolución, de la suspensión de la deuda etc.”.

Y por lo que a los efectos del incumplimiento del plazo se refiere (si el mismo se apreciara, como así ocurrió), el AdE señala que no es posible apreciar la nulidad aplicada por la sentencia recurrida, sino exclusivamente una irregularidad formal no invalidante. Se apoya para ello, fundamentalmente, en que el artículo 62.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (“**Ley 30/92**”), aplicable *ratione temporis*, no contempla entre los supuestos de nulidad de pleno derecho la realización de una actuación administrativa fuera del plazo establecido, sin que tampoco se trate de un supuesto de anulabilidad, al no imponerlo la naturaleza del término o plazo (artículo 63.3 de la Ley 30/92).

El TS analiza separadamente la determinación del *dies a quo* y los efectos del incumplimiento (en su caso) del plazo para notificar la ejecución del acto de ejecución al que se refieren los artículos 239.3 de la LGT y 66 del RGRVA.

Respecto de la primera cuestión, el TS considera que la clave es determinar qué se entiende por “registro del órgano competente para su ejecución” y considera que dicha expresión debe interpretarse en sentido amplio, “esto es, englobando a la Administración tributaria en su conjunto, debiendo computarse el plazo de un

---

1 Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

---

2 No somos conscientes de que exista un apartado séptimo en la mencionada resolución y consideramos que el AdE se estaba refiriendo al apartado segundo, que señala la competencia de las ORT de las Delegaciones de Hacienda de controlar la ejecución administrativa de resoluciones y sentencias.



mes de referencia partir de que la resolución a ejecutar tiene entrada en el registro de la AEAT". Las razones que llevan al TS a tal conclusión son: (i) el principio de personalidad única de la Administración; (ii) que la interpretación pretendida por el AdE deja a voluntad de la Administración el cumplimiento del plazo; y (iii) que ello comportaría la contravención del principio de buena administración, del cual se derivan entre otros, "el derecho a la tutela judicial efectiva y, en lo que ahora interesa, a una resolución administrativa en plazo razonable, lo que conlleva que los derechos de los contribuyentes no puedan quedar al albur de un registro interno de la Administración tributaria (...) que es opaco al contribuyente y está sujeto a decisiones organizativas internas".

Y respecto de la segunda cuestión (los efectos del incumplimiento), el TS coincide con el tribunal de instancia al señalar que se trata de una irregularidad no invalidante cuyo único efecto es la no exigibilidad de intereses de demora desde la fecha de incumplimiento.

Expuesto hasta aquí las distintas posiciones y el pronunciamiento del TS, nuestras consideraciones al respecto son varias. En primer lugar, que al margen de la posible brevedad del plazo de un mes para la ejecución (dado que hay que atender a posibles recursos, etc.), la realidad es que el mismo existe y no puede ignorarse por la Administración mediante la interposición de órganos intermedios que justamente fueron creados para dotar de eficacia y agilidad a la Administración para el cumplimiento de los mismos. El TS podría haber sido más contundente en su conclusión (aunque no era necesario por la claridad de su exposición) y haber acudido a la literalidad del apartado segundo 2 de la Resolución, según el cual corresponde a estas en materia de ejecución el traslado de las resoluciones administrativas a las oficinas gestoras para su ejecución, así como el control de la ejecución en plazo. Considerar que con esa competencia es defendible el incumplimiento mismo del plazo, resulta difícil de defender. Si el plazo es breve, ampliése, pero no puede conseguirse mediante la solución pretendida por la Administración.

Por otra parte, esta STS abre la vía a otra cuestión muy similar a la fallada en la misma y cuya trascendencia es mucho mayor, porque de seguirse el criterio ahora expuesto por el TS, comportaría la nulidad de numerosas actuaciones administrativas. Se trata de la determinación del *dies a quo* en materia de interposición de reclamaciones económico-administrativas por los órganos competentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ("AEAT") y por la Dirección General de Tributos ("DGT"). Recordemos a estos efectos que el plazo para dicha interposición es de un mes desde la notificación al órgano competente para dicha interposición. El criterio de la Administración tributaria a este respecto es el mismo: que la notificación a la ORT no se configura como el *dies a quo*, siéndolo aquel en que bien el propio tribunal económico administrativo, bien la ORT, se lo notifica al Departamento afectado o a la DGT competentes para recurrir. Recientemente han sido admitidas varias casaciones relativas a este tema. Este supuesto encuentra aún más fundamentación para un pronunciamiento favorable del TS, si es que ello fuera posible, si atendemos al apartado segundo.3 c), según el cual, corresponde a las ORT "La recepción de comunicación por parte los Departamentos

de la Agencia Estatal de Administración y de la Dirección General de Tributos de los recursos de Alzada que interpongan sus respectivos Directores contra las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos para su traslado a las oficinas gestoras del expediente". Si, como el propio AdE reconoce expresamente en sus alegaciones a la STS comentada, una de las finalidades específicas de las ORT es la "comprobación de la existencia de un posible recurso" y, como se deriva del sentido de su existencia, a las ORT les corresponde la coordinación de las actuaciones de la AEAT con los tribunales, resulta evidente que la fecha de comunicación a la misma es válida tanto para el plazo del mes para la notificación de la ejecución de la resolución, como para la posible interposición del recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central ("TEAC") (si fuera el caso). Ahora bien, las consecuencias serán muy distintas, dado que el plazo de recurso es un plazo preclusivo, por lo que su superación supondrá la interposición del recurso de alzada fuera de plazo, defecto este claramente insubsanable.

Esta STS cuenta con un voto particular formulado por tres magistrados de la sección segunda de la sala de lo contencioso (los Excmos. Sres. D. Ángel Aguillo, D. Francisco José Navarro Sanchís y D. Jesús Cudero) que, conformes con la interpretación del *dies a quo* realizada por la Sala, discrepan del efecto del correspondiente incumplimiento, señalando que debería ser el de nulidad del acto extemporáneo.

## **2. STS 1341/2020, de 16 de octubre. Ponente: Excm. Sra. D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde. Efecto preclusivo de una comprobación limitada.**

La STS 1341/2020 aborda una cuestión que, si bien no es tan novedosa como la anterior por existir jurisprudencia previa (SSTS 22/09/2014, 2/03/2015 y 15/06/2017), sí creemos oportuno comentarla por dos razones. La primera es que, a diferencia de la mencionada jurisprudencia que viene referida a que la segunda comprobación limitada se realiza por la Inspección y no por Gestión Tributaria, en este caso las dos comprobaciones limitadas se realizan por órganos de gestión, por lo que el argumento de liquidación definitiva versus provisional o el de capacidad del órgano actuante pierde todo su sentido y es el efecto preclusivo el que exclusivamente justifica el fallo; y en segundo lugar, porque a diferencia de los supuestos enjuiciados en las SSTS precedentes, la defensa del AdE se basa en la existencia de una actuación distinta y en que la realidad regularizada no coincide con el que fue citado, por lo que el objeto no coincide.

Los hechos a tomar en consideración son los siguientes:

- El 3 de agosto de 2010 se inicia una comprobación limitada: (i) que tenía por objeto "aclarar las discrepancias existentes entre lo declarado como ganancia o pérdida patrimonial y los datos de que dispone la Administración por este concepto" (referido a la venta de dos naves industriales); (ii) en la que se requería documentación<sup>3</sup> relativa a la misma; y (iii) que concluyó con una regularización por los conceptos de

---

3 Consta que se aportaron las escrituras públicas de adquisición y venta, gastos de compra y venta y "demás documentos considerados para determinar el importe de dicha ganancia".

deducción por adquisición de vivienda habitual, rendimientos de capital mobiliario y de actividades económicas.

- Con posterioridad se inicia una nueva comprobación limitada cuyo objeto era comprobar si el valor de transmisión declarado era inferior al de mercado, recayendo liquidación al respecto, que es la que ahora se recurre.

La cuestión respecto de la que se aprecia interés casacional es dilucidar “si, al amparo del artículo 140.1 de la LGT, los efectos preclusivos de una resolución que pone fin a un procedimiento de comprobación limitada se extienden exclusivamente sobre aquellos elementos tributarios sobre los que se haya pronunciado expresamente la Administración tributaria o si se extienden sobre cualquier otro elemento tributario, comprobado tras el requerimiento de la oportuna documentación justificativa, pero no regularizado de forma expresa”.

Volvamos al segundo motivo por el que hemos considerado oportuno comentar esta STS, aun existiendo alguna jurisprudencia en la materia. Para ello “dissectemos” el artículo 140.1 de la LGT:

“1. Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.”

En nuestra opinión hay tres elementos para activar la prohibición del artículo 140 de la LGT, uno absoluto, que es el objeto de comprobación, y los otros dos que actúan como condiciones para que se pueda regularizar ese mismo objeto. Son los siguientes: (i) identidad de objeto (“no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado”); (ii) hechos o circunstancias nuevas (que no se descubran nuevos “hechos o circunstancias”); y (iii) actuaciones realizadas (hechos o circunstancias que deben descubrirse en “actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución”).

La definición de objeto no está especialmente clara, pero creemos pacífico considerar que no se trata del concepto tributario entendiendo este como impuesto y ejercicio, sino de aquella parte del mismo que es “citada” para comprobar. Así, en el caso que nos ocupa, se trataría de la ganancia patrimonial derivada de la venta de las dos naves. El problema que se plantea en nuestro caso es que se cita un objeto (la ganancia patrimonial) que no se regulariza, regularizándose no obstante otros diferentes. La clave está en si, citado un objeto tributario y no regularizándose el mismo, puede considerarse que existe un pronunciamiento tácito de que

el mismo es conforme a derecho. Nuestra consideración y la del TS es que por supuesto es así.

La determinación de las “circunstancias o hechos nuevos” que exige el artículo 140 de la LGT para considerar válida una segunda regularización sobre el mismo objeto, es una redacción un tanto laxa que puede plantear problemas y que debiera haber sido más estricta. Así, una redacción similar a la del artículo 154 de la Ley General Tributaria de 1963 que, refiriéndose a los supuestos de revisión de actos administrativos por la propia Administración, exigía para que la misma fuera posible, que se aportasen “nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de la revisión”, evitaría problemas.

Y en cuanto al tercer elemento, “actuaciones distintas de las realizadas y especificadas” (en la primera comprobación limitada), que está estrechamente ligado con el anterior, puesto que son estas las que darán lugar a aquellas, es el que más dificultades nos plantea y en el que creemos que la STS comentada más aporta, aunque es cierto que algunas menciones no están claras. Así, en el caso al que la misma se refiere, parece que el contribuyente aportó una serie de documentación (vid anterior nota a pie de página 3) que no daba lugar a regularización alguna en la primera comprobación, pero parece que en la segunda comprobación lo que hay es una “comprobación de valor”. Es decir, sí existe una actuación distinta de la realizada, en la que se descubre una circunstancia nueva: que el valor de mercado era distinto.

Pues bien, aun así, el TS considera que no procede entender cumplidos los requisitos que permitan revisar la ganancia patrimonial porque tácitamente ya había sido comprobada y considerada conforme a derecho, y ello aunque sí que se realizara una nueva actuación administrativa (pues como tal ha de considerarse la comprobación de valores) que pusiera de manifiesto una circunstancia nueva. Puede apreciarse así la singularidad y trasfondo de la STS comentada respecto de la jurisprudencia anterior en la materia.

**3. STS 586/2020, de 28 de mayo. Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís. Cuando un recurso está pendiente de resolución no puede apremiarse la deuda a la que el recurso se refiere. Crítica de la identificación del interés recaudatorio como interés público. *Nemo auditur propriam turpitudinem allegans.***

Los hechos fueron los siguientes:

- La liquidación tributaria por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (“ITPAJD”) fue practicada en fecha 26 de julio de 2012.
- Contra la misma el contribuyente interpuso recurso de reposición con fecha 17 de septiembre de 2012. En tal interposición no se solicitaba la

suspensión de la deuda recurrida. El plazo de resolución venció el 18 de octubre de 2012 sin que la misma se dictase, por lo que aplicó la figura del silencio negativo.

- El 19 de diciembre del mismo año se dictó providencia de apremio.
- Finalmente, el 18 de octubre de 2013, es decir, un año después del plazo legalmente establecido, se dictó resolución desestimatoria del recurso de reposición.

El auto de admisión de la casación reconoce la existencia de interés casacional para “determinar si se puede iniciar el procedimiento de apremio de una deuda tributaria, cuando haya transcurrido el plazo legalmente previsto para resolver el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación de la que trae causa, sin haber recaído resolución expresa, con sustento en que la liquidación tributaria impugnada no fue suspendida”.

La sentencia del TSJ de Murcia había sido favorable al recurso presentado por el contribuyente contra el apremio, pero según el TS su motivación es “bastante pobre”. A diferencia de ello, la STS contiene un completo tratamiento del asunto enjuiciado que desarrolla en torno a tres ideas: la relación entre interés público e interés recaudatorio, la crítica de determinadas prácticas viciadas de la Administración contrarias a principios constitucionales fundamentales como la interdicción de la arbitrariedad (artículo 9.3 de la CE) y el servicio de los intereses generales (artículo 103 de la CE) y la aplicación del principio de buena administración que, frente a una conducta que parte del incumplimiento por la Administración del plazo para resolver el recurso de reposición, aplica el principio según el cual nadie puede beneficiarse de sus propias torpezas.

Hay que aclarar desde el primer momento que estamos ante una STS con una profunda crítica a la actuación administrativa (a la que llega a atribuir el “mal hábito” de presumir la desestimación de los recursos planteados ante ella) que inspira al TS una profunda preocupación (“sus palabras (se refiere al AdE) nos resultan preocupantes en tanto reveladoras de una concepción de las potestades que no es aceptable”) y le lleva a una conclusión que no resulta tanto de la literalidad de las normas aplicables, cuanto de la aplicación del principio de buena administración.

De hecho, si acudimos a la normativa aplicable, que no es otra que el artículo 38 de la Ley 39/2015<sup>4</sup>, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y los artículos 161 y 224 de la LGT, creemos que de su lectura estricta se deriva la conclusión contraria a la que llega el TS, por lo que la misma encuentra su fundamento en las tres ideas antes señaladas, que permiten al tribunal llegar a una conclusión contraria a la que se deriva de la interpretación literal de dichos artículos.

---

4 “Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán ejecutivos con arreglo a lo dispuesto en esta Ley.”

Así, empezando con la primera de las ideas mencionadas: la incorrección de identificar el interés recaudatorio con el interés público, tenemos que decir que se trata de una reflexión adecuada y de agradecer en un momento en el que creemos que tal identificación parece natural, como si los motivos recaudatorios fueran una excusa que puede dinamitar cualquier otro principio. Desgraciadamente esa consideración está en la mente no ya de nuestra administración, sino también de nuestro legislador<sup>5</sup>. Pues bien, el TS reacciona con toda firmeza y acierto contra esa identificación, y cuando el AdE defiende la procedencia de liquidar el recargo de apremio contra la deuda que si bien había sido recurrida no estaba suspendida, con base en el principio de ejecutividad, el TS matiza que tal principio “dimana de la presunción de legalidad de que por ley gozan los actos (administrativos) que como prerrogativa o privilegio que entrañan, debe necesariamente incardinarse en la satisfacción del interés público”. Así, tal ejecutividad debe ceder si el acto no es acorde al interés público. Y cuando el AdE hace descansar la conveniencia de casar la sentencia de la Audiencia Nacional (“AN”) “no solo conceptualmente, ya que vulnera los principios generales del Derecho administrativo tributario, sino también por su elevado alcance económico, debido al gran número de liquidaciones que gestiona anualmente la Agencia Tributaria de la Región de Murcia”, razonamiento que no es posible compartir jurídicamente (y de eso estamos hablando cuando la Administración actúa con pleno sometimiento a la ley y al derecho), el TS muestra su preocupación por una concepción de las potestades que no es “aceptable” según el tribunal y que resulta “retorcida” en nuestra opinión. La Administración no puede de ninguna de las maneras defender sus actos sobre la base de su elevado alcance económico. Es algo así como decir que se pueden hacer mal las cosas porque es necesario recaudar dinero.

La Administración no puede actuar para evitar el déficit, no puede dejarse llevar (seguro que, con buena intención, pero de manera equivocada) por el afán recaudatorio. Es loable que intente recaudar lo más posible en justa aplicación del sistema tributario, pero su cometido es hacerlo poniendo por delante los principios que la CE y su normativa reguladora le imponen.

Respecto a las “prácticas viciadas” a las que expresamente se refiere, estamos igualmente de acuerdo en las reflexiones vertidas por el TS y por ello creemos que sus palabras son mejor que cualquier comentario.

Así, señala el TS que “En consecuencia, aceptar que pueda dictarse una providencia de apremio en un momento en que aún se mantiene intacto para la Administración el deber de resolver expresamente, el cual no cesa por el mero hecho de la pendencia de recursos contra los actos presuntos –y, por ende, eventualmente, con la posibilidad, no muy estadísticamente frecuente, de que el recurso de reposición fuera estimado, con anulación del acto impugnado en reposición, que es hipótesis que no parece tener a la vista la comunidad murciana recurrente– es dar carta de naturaleza a dos prácticas viciadas de la Administración” y las señala después: la consideración del silencio negativo como una opción administrativa legítima de la Administración y “la concepción de que el recurso de reposición no tiene virtualidad ni eficacia favorable para el interesado (...). En

---

<sup>5</sup> “Sin abandonar el procedimiento de cooperación reforzada de cara al establecimiento de un impuesto armonizado, se considera oportuno establecer a nivel nacional el Impuesto sobre las Transacciones Financieras, con la finalidad de contribuir al objetivo de consolidación de las finanzas públicas, y reforzar el principio de equidad del sistema tributario, habida cuenta que las operaciones que ahora se someten a tributación con carácter general no se encuentran sujetas efectivamente a impuesto alguno en el ámbito de la imposición indirecta” (Exposición de Motivos de la Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras). “El largo periodo de tiempo transcurrido desde que comenzaron los debates a nivel internacional sobre este asunto sin que haya sido posible adoptar soluciones prácticas al respecto, unido a razones de presión social, justicia tributaria y sostenibilidad del sistema tributario, hacen necesario adoptar, siguiendo el camino iniciado por otros países, una solución unilateral” (Exposición de Motivos de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales). “Para ello resulta imprescindible conseguir un incremento de los ingresos correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, esfuerzo recaudatorio que se considera pertinente recabar de las grandes empresas, habida cuenta de que éstas poseen la capacidad contributiva necesaria para coadyuvar al sostenimiento de las finanzas públicas” (Exposición de motivos del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público).

otras palabras hay una especie de (...) presunción nacida de los malos hábitos o costumbres administrativas -no de la ley- de que el recurso solo tiene la salida posible de la desestimación". Vuelve a ser evidente la dureza del TS en el análisis de la actuación enjuiciada.

Y, por último, procede referirnos al tantas veces mencionado principio de buena administración, cuya aplicación justifica el TS por las siguientes razones:

- En primer lugar, porque detecta que una de las razones que lleva a poder apremiar una deuda cuyo recurso de reposición no se ha fallado es la presunción que la Administración aplica de que el recurso de reposición se desestima muy habitualmente. Somos desconocedores de cómo ha llegado el TS a tal conclusión, pero los profesionales que ejercemos el derecho en el ámbito tributario podríamos corroborar tal conclusión.
- En segundo lugar, se critica la figura del silencio administrativo con las duras palabras que se han reproducido líneas atrás.
- Y por último, fundamenta el TS la aplicación de dicho principio en que nadie debería resultar beneficiado por su propio mal funcionamiento.

Por lo que a la trascendencia práctica de la STS comentada se refiere, nos parece que, dada la dureza de sus planteamientos y lo genérico de sus conclusiones, puede afectar a numerosas actuaciones en las que la Administración ha dictado apremios sobre deudas en similar situación. Como veremos, la "filosofía" contraria al inicio de la vía de apremio cuando existen pronunciamientos pendientes, encuentra también perfecto reflejo en la STS que a continuación comentamos.

**4. STS 1309/2020, de 15 de octubre. Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas. Es exigencia del principio de buena administración que cuando se ha solicitado un aplazamiento o fraccionamiento en período ejecutivo, hasta que el mismo no se produzca, no se puede iniciar el procedimiento de apremio.**

Los hechos fueron los siguientes:

- El 16 de mayo de 2006 se notificaron tres liquidaciones al contribuyente.
- Dichas liquidaciones fueron recurridas en reposición y los recursos fueron expresamente desestimados por resoluciones notificadas el 23 de junio del mismo año.
- El 5 de julio se solicita suspensión de la liquidación aportando avales, archivándose tal solicitud el 14 del mismo mes y devolviéndose los avales.

- Contra dicho acuerdo se plantea reclamación económico-administrativa solicitándose la suspensión, que fue concedida y se mantuvo durante la tramitación económico-administrativa y la judicial, que terminó mediante sentencia desestimatoria de 17 de mayo de 2012.
- Una vez finalizado el plazo de pago voluntario, se solicitó aplazamiento.
- La Administración notificó tres providencias correspondientes a las tres deudas iniciales el 25 de julio de 2012, girando los correspondientes recargos, siendo estos los actos recurridos que el TEAR de Canarias, el TEAC y la AN han considerado conformes a derecho.

El interés casacional se aprecia por el TS respecto de la necesidad de “determinar si, tomando en consideración los principio de buena administración que deriva de los artículos 9.3 y 103 de la CE, así como el de buena fe contenido en el artículo 3.1 de la LRJSP, y conforme a los artículos 65.5 y 167.3 b) de la LGT, una Administración tributaria a la que el contribuyente haya solicitado aplazamiento o fraccionamiento en período ejecutivo de cobro de las deudas tributarias puede, sin contestar previamente tal solicitud, dictar providencia de apremio en relación con las cuantías adeudadas, con las consecuencias derivadas de tal decisión, como el tipo del recargo procedente”.

Nuevamente estamos ante una STS cuyo fundamento claro es el principio de buena fe y que al igual que la anterior llega a una conclusión que no se deriva de la literalidad de la norma, sino que la contradice en nuestra opinión. Si se leen los artículos 65.5 y 167.3 de la LGT<sup>6</sup>, la conclusión es que la actuación administrativa cumple estrictamente dicha literalidad.

Las razones que llevan al TS a alejarse de dicha literalidad son varias, enmarcadas todas ellas por el principio de buena administración:

- El principio de buena administración no consiste en una pura fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas, de suerte que el conjunto de derechos que de aquel principio se derivan (objetividad y transparencia de la actuación administrativa, resolución en plazo, racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos, etc.) tiene –debe tener– plasmación efectiva y lleva aparejado, por ello, un correlativo elenco de deberes plenamente exigible por el ciudadano a los órganos públicos, entre los cuales está (y el TS lo considera indiscutible) “el de dar respuesta motivada a las solicitudes que los ciudadanos formulen a la Administración y a que las consecuencias que se anuden a las situaciones administrativas –especialmente cuando las mismas (...) les impongan cargas incluso si tienen la obligación de soportarlas– sean debidamente explicadas

---

6 Artículo 65.5 de la LGT: “La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora. Las solicitudes en período ejecutivo podrán presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados. La Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. No obstante, deberán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento”.

Artículo 167.3 de la LGT: “Contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición: a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago. b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación. c) Falta de notificación de la liquidación. d) Anulación de la liquidación. e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada”.



no solo por razones de pura cortesía, sino para que el sujeto pueda desplegar las acciones defensivas que el ordenamiento le ofrece”.

- En consecuencia, la Administración no puede iniciar la vía de apremio sin contestar antes a la petición de aplazamiento.
- El hecho de que el artículo 65.5 de la LGT autorice a la Administración a iniciar o continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento solicitado en período ejecutivo, no impide que las exigencias de los principios de buena administración y buena fe conduzcan a una conclusión contraria en el caso enjuiciado. Esta es “la clave de bóveda” de esta STS en nuestra opinión: la consideración de que las exigencias de los principios generales pueden estar por encima de la literalidad de las normas. Lo deseable sería que las normas los hubieran respetado en su redacción, desde luego.
- Es doctrina del TS (aunque hasta ahora solo referida a las solicitudes presentadas en plazo voluntario), que las solicitudes de aplazamiento “incorporan una voluntad inequívoca de pago de la deuda”.
- La solución contraria podría llevar a resultados poco respetuosos con los principios de igualdad y de proporcionalidad, pues “haría de idéntica condición a un obligado tributario que, aunque no paga, muestra su clara disposición a hacerlo en condiciones legalmente más favorables (...) que a aquel otro que niega expresa o tácitamente su abono”.
- La circunstancia de que se trate de liquidaciones inicialmente notificadas en 2006 y que han estado pendientes de pago hasta 2012 no tiene trascendencia alguna en la solución a adoptar.

El desarrollo y tratamiento del principio de buena administración al caso que nos ocupa es profundo y acertado, y ninguna de sus afirmaciones es susceptible de matizarse salvo una. Se trata del párrafo antes transcrito en que el TS justifica la solución adoptada en la “falta de regulación expresa”. No compartimos que exista tal falta de regulación. El contenido de los artículos transcritos y en concreto el segundo párrafo del artículo 65.5 de la LGT son claros en nuestra opinión y llevan a la conclusión contraria. Estamos, pues, ante un caso especialmente claro para apreciar el peso del principio buena administración.

No obstante, a pesar del acierto y profundidad del desarrollo del principio de buena administración, consideramos que en este caso no solo la letra de la ley estaba clara, sino que era coincidente con su espíritu<sup>7</sup>. En tal caso, debemos plantearnos si el principio de buena administración pierde su vigencia o cuando menos se ve matizado. No lo considera así el TS.

---

<sup>7</sup> Evitar que un encadenamiento fraudulento de solicitudes de aplazamiento impida la ejecución.

Es lógica la reacción de la normativa tributaria ante prácticas en ocasiones fraudulentas de algunos contribuyentes que encadenan solicitudes de aplazamientos

o fraccionamientos, pero esta STS constituye una reflexión acerca de que la necesidad de erradicar algunas prácticas procedimentales fraudulentas de los contribuyentes quizá no pueda ser afrontada mediante normas que corten de raíz prácticas que, en determinados casos, no tienen tal carácter fraudulento. Optar por medidas objetivas, que en ocasiones traten injustamente determinadas situaciones, puede ser eficaz, pero parece que el TS no comparte que tal eficacia esté por encima de principios como el de buena administración.

Por último, y para concluir con el comentario de esta STS, coincidimos con el TS en que la misma no entra en contradicción con la STS de 27 de marzo de 2019 (recurso de casación 1418/2017). En dicha STS, el TS establece como doctrina que la solicitud en período ejecutivo de un aplazamiento no impide que se genere el recargo de apremio del 20%, rechazando que sea el del 5%, puesto que solo el pago impide el apremio. Los términos de la casación no incluían la cuestión que ahora se debate. Además, en nuestra opinión, el hecho de que el apremio se notificara en aquel caso antes de la presentación de la solicitud de aplazamiento por el contribuyente, evita que su planteamiento sea trasladable a nuestro caso, porque la aplicación del principio de buena administración se fundamenta en el incumplimiento de la obligación de resolver, que no puede dar lugar a un perjuicio para el contribuyente.

No obstante, no puede negarse que la “fricción” entre ambas SSTS existe, ya que a la conclusión que llega el TS en 2019 se apoya, entre otros motivos, en la falta de efectos respecto del apremio de la solicitud en período ejecutivo del aplazamiento de la deuda<sup>8</sup> (aunque sea un razonamiento *obiter dicta*) y el voto particular de la misma (que se realiza por el magistrado que es ponente de la que ahora comentamos) efectivamente señala que, en opinión del magistrado autor del mismo, se produce un “abandono injustificado de la jurisprudencia” que justamente reconduce el debate de aquella STS al que en la STS ahora comentada se contiene: “este principio (el de buena administración) exige que solicitado el aplazamiento, que la normativa permite en vía ejecutiva, deba resolverse sobre esa solicitud antes de dictar la providencia de apremio<sup>9</sup>, pues el hecho de que se prevea que tal petición no supone la paralización del procedimiento de apremio, no significa la necesidad de anteponer el dictado de la providencia antes de resolver sobre la misma, al final aceptada y declarada procedente, lo que demuestra la desviación del principio de buena administración”.

Tanto esta STS como la inmediatamente anterior de nuestro comentario (y la referida de 27 de marzo de 2019), evidencian la polémica existente respecto del procedimiento de apremio y su compatibilidad con el principio de buena administración.

---

8 “Esta conclusión se ve reforzada por el artículo 65.5 LGT del que se desprende que únicamente la presentación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo. La presentación de dicha solicitud en período ejecutivo, en cambio, no impide el inicio del procedimiento de apremio, y tampoco impide, en su caso, su continuación”.

---

9 Recuérdese que en el caso enjuiciado se había notificado el apremio antes de la solicitud de aplazamiento, siendo posterior a esta la exigencia del recargo.

**5. STS 904/2020, de 2 de julio. Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas. Los mecanismos de recalificación (artículo 13 de la LGT), simulación (artículo 16 de la LGT) y abuso en la aplicación de la norma (artículo 15 de la LGT) no son intercambiables sin que el primero pueda dar cobertura a un caso como el enjuiciado en esta STS.**

Los hechos enjuiciados eran los siguientes:

- La regularización a la entidad recurrente por el IS se realiza mediante la consideración de los ingresos empresariales obtenidos por tres personas físicas (con relación cierta con la misma) como ingresos de la entidad.
- De manera coherente, las cuotas soportadas y repercutidas por las mismas pasan a tener la consideración como tales de la misma entidad.
- La actividad de las tres personas físicas, que hasta la regularización tributaban por su actividad como actividad empresarial en estimación objetiva en IRPF y en régimen simplificado en IVA, pasa a tener la consideración de rendimientos del trabajo.
- Se considera probado que las tres personas físicas, junto con la entidad recurrente, realizaban una actividad única en la que la función real de las personas físicas era la de meros trabajadores al servicio de la dirección efectiva de la entidad recurrente, con cuyos medios desarrollaban sus funciones.
- Se impone sanción por la mencionada conducta.

La Inspección efectuó la regularización con apoyo en el artículo 13 de la LGT, según el cual “Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”, basándose en que lo que se había calificado conforme a su naturaleza era una actividad económica única, prescindiendo de las formas empresariales individuales que solo se habían constituido para conseguir un ahorro fiscal.

En las instancias previas tal regularización había sido considerada conforme a derecho.

La cuestión con interés casacional planteada es la siguiente: “Determinar si con sustento en el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Inspección de los tributos puede desconocer actividades económicas formalmente declaradas por personas físicas, atribuir las rentas obtenidas y las cuotas del impuesto sobre el valor añadido repercutidas y soportadas a una sociedad que realiza la misma actividad económica que aquellas, por considerar que la actividad económica realmente realizada era única y correspondía a esta sociedad, bajo la dirección efectiva de su administrador, y, finalmente, recalificar como rentas del trabajo personal las percibidas por las mencionadas persona físicas”.

La STS comentada, siendo completa, es breve, y en parte se lo puede permitir porque la actuación administrativa resulta realmente impropia.

Cuando lo que la Administración percibe es que “lo que está ocurriendo” es algo distinto de lo que se está sometiendo a tributación, la regularización debe realizarse a través de los tres mecanismos que la STS desarrolla. Percibirlo no siempre es fácil, pero lo más complicado en estos casos siempre es determinar el mecanismo de regularización adecuado: puede ser el artículo 13 de la LGT, empleado en este caso por la Inspección, y que constituye un mecanismo de recalificación (los hechos, actos o negocios jurídicos realizados por los contribuyentes, pasan a calificarse de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica al margen de la calificación otorgada por los contribuyentes); el artículo 16 de la LGT, que permite la regularización de aquellos negocios jurídicos que si bien han sido correctamente calificados conforme a su verdadera naturaleza jurídica, son celebrados simultáneamente, pues no eran los que las partes realmente querían realizar; o por último, cuando la naturaleza jurídica de los contratos celebrados es la propia de ellos y los mismos no han sido celebrados en simulación, puede serlo a través de la cláusula antielusión contenida en el artículo 15 de la LGT, según la cual si se han realizado para una finalidad contraria al ordenamiento, también pueden ser objeto de regularización.

Bajo nuestra consideración, es correcto tanto el tratamiento de las tres figuras como el orden de análisis de las mismas para efectuar la regularización seguido por el TS en esta STS, que es el expuesto en el párrafo anterior.

También compartimos que el supuesto enjuiciado no debió ser regularizado por el artículo 13 de la LGT, y ello porque este artículo (al igual que el artículo 15): (i) es un mecanismo más “humilde” en su ámbito de aplicación de lo que el supuesto enjuiciado exigía, pues solo permite recalificar concretos actos, hechos o negocios jurídicos, pero no estructuraciones de diversos negocios jurídicos que afectan a una pluralidad de sujetos y entre los cuales existen relaciones que autorizan o desautorizan su auténtica naturaleza jurídica; y (ii) porque cuando el auténtico razonamiento que lleva a la regularización es la “actitud abusiva” de quienes se han aprovechado de cumplimientos individuales para conseguir un resultado contrario al ordenamiento jurídico en su conjunto, estamos ante un

supuesto de fraude de ley o abuso en la aplicación de la norma en los términos de la vigente LGT.

Ambos tipos de motivos son mencionados por la STS, pero el primero lo es con un carácter menos contundente, apoyándose realmente el TS en que la potestad del artículo 13 de la LGT es “genérica”<sup>10</sup> y ello impide regularizar actuaciones en las que están presentes “aparentes empresarios individuales”, “empresas artificialmente creadas” o cuya finalidad es la de “aliviar la carga tributaria que debería soportar aquella entidad”.

Además, coincidimos plenamente en dos cuestiones que son muy relevantes y que la Administración deberá tener muy en cuenta: que los tres mecanismos mencionados no son intercambiables y que el uso del artículo 13 de la LGT realizado en el caso enjuiciado comporta un uso expansivo del mismo incompatible con el resto de la regularización.

Menciona finalmente el TS el distinto significado que las tres figuras tienen en derecho sancionador y lo hace diferenciando exclusivamente entre los supuestos de calificación en los que señala que puede ser posible defender una interpretación razonable o una ausencia de dolo, culpa o negligencia de los de simulación en los que tales circunstancias no pueden estar presentes (en la misma línea se iba a pronunciar el TS con claridad y como único motivo de casación en su STS 1187/2020, de 21 de septiembre (rec. 3130/2017).

**6. STS 1231/2020, de 1 de octubre. Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís. Las autorizaciones judiciales para la entrada y registro en el seno de una comprobación inspectora: (i) deben ser relativas a un procedimiento ya abierto y cuyo inicio se haya notificado; (ii) deben ser consecuencia de una información suficiente al Juzgado competente que la pondrá en tela de juicio en su apariencia y credibilidad, sin que a tal efecto valgan datos estadísticos o comparaciones de márgenes generales; y (iii) deben motivar y justificar adecuadamente la necesidad, adecuación y proporcionalidad de dicha medida.**

Con respecto a esta STS, no hacemos una referencia inicial a los hechos porque los mismos no son descritos en la misma, y no procediendo aventurarnos sobre los mismos, no resultan además necesarios para la comprensión y comentario de esta STS.

Las cuestiones respecto de las que se aprecia interés casacional son las siguientes:

“1) Determinar el grado de concreción de la información de las solicitudes de autorización de entrada en domicilio –o en la sede social de una empresa– formuladas por la Administración Tributaria, así como el alcance y extensión del control judicial de tales peticiones de autorización. 2) Precisar los requisitos para que la

---

10 Según el TS, “aunque solo sea porque el acuerdo de liquidación incorpora expresiones incompatibles con tan genérica potestad”.

autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido, a efectos tributarios, pueda reputarse necesaria y proporcionada, a la vista de los datos suministrados en su solicitud por la Agencia Tributaria. 3) Especificar si la decisión administrativa, explicitada en su solicitud- de no iniciar procedimiento inspector previo; la preservación del secreto en que se basa esa omisión y la presunción -por conjetura o suposición de fraude fiscal que parece ampararlo, son constitucionalmente válidas, desde la perspectiva de la necesidad, la proporcionalidad y la accesoriadad de la medida pedida de entrada en domicilio y, en consecuencia, si las resoluciones judiciales que amparan la petición y autorizan dicha entrada vulneran tales límites y exigencias constitucionales. 4) En particular, si la entrada en domicilio puede justificarse, en el auto judicial que lo autoriza, preponderantemente, en que el contribuyente, titular de un establecimiento de hostelería, haya tributado, con base en los datos declarados, una cuota que resulta inferior a la media de rentabilidad del sector a nivel nacional y si, por tanto, puede inferirse de ese solo dato que el obligado tributario puede haber estado ocultando ventas efectivamente realizadas [...]"

La STS emplea un orden distinto del seguido en el auto de admisión de la casación, desarrollando en primer lugar lo que, en nuestra opinión, es la cuestión más polémica de todas las planteadas: si la falta de iniciación de un procedimiento previo a la entrada domiciliaria y la presunción de la existencia de un fraude fiscal que lo ampara son respetuosas con los principios de proporcionalidad y accesoriadad que deben inspirar la medida de la entrada en domicilio.

El carácter polémico de este concreto motivo casacional ha dado lugar a que en la actualidad se esté tramitando una posible modificación de la LGT en este punto para aclarar que no es necesario que exista un procedimiento "en curso". Nuestra consideración al respecto es que la situación –que por otra parte realmente no se genera con esta sentencia sino con una del año anterior<sup>11</sup> que ya establecía la necesidad de dicho procedimiento y de un acto notificado–, no se soluciona con modificar la LGT, sino que, como señalaremos, creemos que con la actual redacción tiene encaje normativo suficiente y que si ha de realizarse alguna modificación, esta debería afectar más al artículo 8.6 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ("**LJCA**") que a la LGT.

Vamos a empezar nuestro comentario también por este punto, adelantando ya nuestra discrepancia parcial con el pronunciamiento contenido en la STS, en la que el TS concluye que "La autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado con indicación de los impuestos y períodos a que afectan las pesquisas".

El TS dedica el extenso fundamento jurídico segundo a esta cuestión y concluye lo expuesto en virtud de una serie de razonamientos: (i) la insuficiente regulación del contenido de un derecho fundamental como es la inviolabilidad del domicilio, ya que frente a los artículos 8.6 de la LJCA y 113 de la LGT, el TS echa de menos

---

11 STS 1343/2019, de 10 de octubre de 2019.

una regulación a nivel de ley orgánica; (ii) las peculiaridades presentes en la tramitación procesal de las autorizaciones judiciales de entrada que, partiendo de que se trata de un único acto procesal que se adopta inaudita parte (del contribuyente) y se ejecuta por la Administración sin la presencia del órgano judicial, solo sería válido cuando los intereses no fueran contradictorios, lo cual claramente no ocurre en las autorizaciones de entrada; y (iii) especialmente, la literalidad de los artículos 8.6 de la LJCA<sup>12</sup> y 113 de la LGT<sup>13</sup> que, según la interpretación que de ellos hace el TS, evidencian la necesidad de que exista un acto administrativo cuya ejecución forzosa requiera la entrada en el domicilio.

Desde nuestra valoración de los mencionados argumentos de la STS, solo consideramos que pueda justificar su decisión el tercero, por lo que es el único al que vamos a referirnos. Los otros dos, contienen reflexiones importantes, pero que no fundamentan realmente el fallo. Respecto del argumento que vamos a comentar, ha de recordarse que es coincidente con el mantenido por la misma Sala y Sección del TS en su STS de 10 de octubre de 2019 (recurso de casación 2818/2017). Es decir, no estamos ante un pronunciamiento único, sino que el mismo confirma esta última STS mencionada.

Si atendemos a los mencionados artículos, el artículo 8.6 de la LJCA atribuye la competencia para las autorizaciones de entrada siempre que sea necesaria la ejecución forzosa de un acto. Por su parte, el 113 de la LGT tiene una literalidad diferente, ya que se refiere a que sea necesaria la entrada en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos. En el caso de autos hay que recordar que no se había notificado la comprobación inspectora que se pretendía iniciar, sin que quede claro si había un inicio de la misma por la Administración. Las comprobaciones inspectoras tienen una fase que realmente es previa y que solo comporta tramitación intramuros de la Inspección. Así, tras la formación de los planes de inspección, se produce la carga en el plan de inspección del equipo o unidad que debe desarrollar la comprobación y es este equipo o unidad quien, dentro del margen con el que cuenta para ello, decide cuándo y cómo iniciar la misma. De hecho, sea suficiente o no la motivación acompañada a la solicitud de autorización judicial, lo cierto es que la misma evidencia que se han realizado una serie de actuaciones por la Administración para conseguir los datos que se han aportado al Juzgado al que se solicita la autorización para la entrada.

---

12 "Conocerán también los Juzgados de lo Contencioso-administrativo de las autorizaciones para la entrada en domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, siempre que ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la administración pública (...)."

---

13 "Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial."

¿Son tales actos previos (algunos puramente organizativos y otros de índole comprobadora) susceptibles de ser integrados dentro del procedimiento inspector? El TS ha dado respuesta a esta cuestión en su sentencia de 7 de julio de 2020 (recurso 641/2018) y la respuesta es negativa. En dicha sentencia el TS, aclarando que se pronuncia exclusivamente a los efectos de la duración máxima del procedimiento de inspección, señala que "ha de convenirse que las mismas (se está refiriendo las actuaciones previas para motivar la solicitud de autorización de entrada) como actos preparatorios del procedimiento de inspección no forman parte del mismo, por lo que no son susceptibles de procurar el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación".

Ahora bien, a pesar de esa claridad, hay dos cuestiones que llaman la atención de esta STS por lo que a su incidencia en el objeto de estas líneas se refiere: (i) que repite y aclara continuamente que su pronunciamiento solo se refiere al plazo de duración del artículo 150 de la LGT; y (ii) especialmente, que a pesar de que en el caso enjuiciado se trataba de una entrada realizada sin que se hubiera iniciado el procedimiento inspector en el sentido que el TS considera, no se contiene ningún pronunciamiento ni siquiera *obiter dicta* sobre si, dado que las actuaciones preparatorias no se consideran integradas dentro del procedimiento inspector, la entrada incumpliría el requisito de existencia de acto/procedimiento en el que autorizarla<sup>14</sup>.

Así las cosas, existiendo esta última STS de 7 de julio de 2020 por un lado y por otro las SSTS de 10 de octubre de 2019 y la ahora comentada de 1 de octubre de 2020, se ha admitido a casación, por auto de 19 de noviembre también de 2020 la siguiente cuestión: “determinar si, para la realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, únicamente pueden ser objeto de autorización judicial de entrada en el domicilio las solicitudes de la Administración tributaria relativas a procedimientos de inspección, en los que el obligado tributario se encuentre ya incurso”. Expresamente señala dicho auto refiriéndose a las SSTS de 7 de julio y 1 de octubre de 2020 que “aun cuando tales sentencias examinan la incidencia de las autorizaciones judiciales de entrada y registro desde planos distintos, a la vista de las específicas cuestiones suscitadas en el recurso que ahora conocemos resulta conveniente un nuevo pronunciamiento que permita delimitar estos criterios jurisprudenciales, en el contexto de los principios básicos en esta materia, con el fin de reafirmar, completar, ampliar o matizar la doctrina existente”.

Habrà por tanto que esperar que recaiga la sentencia correspondiente al mencionado auto para aclarar la exigencia de un acto administrativo y la calificación exigible al mismo (definitivo, de trámite, etc. No obstante, vaya por delante que nuestro criterio al respecto difiere del de la STS que ahora comentamos. En nuestra opinión, las actuaciones previas a la comunicación de inicio sí constituyen un procedimiento administrativo en el seno del cual recaen actos administrativos de mero trámite (tanto internos de la propia Administración, que no cabe negar y que si existe duda habrá que comprobar, como de carácter indagador) y, por otra parte, la comunicación de inicio del procedimiento, que se comunica en el mismo momento de personación, debería ser suficiente a efectos de considerar cumplido el requisito de existencia de acto y de procedimiento en curso.

Y en cuanto a la exigencia de que estuviera notificado, nos surgen dos consideraciones: (i) que dependerà del caso concreto; y (ii) que, como señalàbamos, la comunicación se produce en unidad de acto con la entrada. La Inspección se persona, comunica el inicio, y solicita la entrada inmediata, de manera que en caso de denegación es cuando se realiza la entrada, pero habiéndose ya comunicado el inicio de la comprobación.

---

14 Es cierto que el propio TS lo justifica: “Así, una cosa es la cuestión jurídica que debe resolver el recurso de casación (si las actuaciones comprobadoras previas a la inmisión locativa inspectora inaudita parte en domicilio constitucional, deben computarse en la duración del procedimiento inspector), y otra los hechos que la suscitan: la cuestión fáctica que el Tribunal de instancia consideró probada y cuya valoración está vedada en casación: las concretas actuaciones previas de comprobación e investigación que desarrolló la AEAT formaron parte del procedimiento inspector”.



En cuanto a la dependencia del caso concreto, con acierto el TS lo reitera. Esta es una de esas cuestiones sobre las que cada caso puede ser muy parecido a otro y dar lugar a una sentencia distinta.

Ahora bien, de entrada, es obvio que la principal (¿única?) razón que justifica la vulneración de un derecho fundamental como la inviolabilidad del domicilio es, justamente, la necesidad de que la entrada se produzca sorpresivamente, por lo que la notificación previa comportaría, normalmente, que su ejecución ya perdiera todo sentido. Pero tal afirmación va indisolublemente unida a la exigencia de claras y rotundas evidencias de la conveniencia de tal entrada. Y aquí es donde la actuación administrativa enjuiciada presenta claros defectos.

Nos estaríamos refiriendo a los motivos de casación 1, 2 y 4.

En primer lugar, por lo que se refiere al grado de concreción de la información que es enviada al Juzgado que ha de autorizar la entrada y al alcance y extensión del control jurisdiccional de la misma (motivo 1 de casación), creemos conveniente analizarlo conjuntamente con el relativo a la suficiencia o no de motivar la entrada en la diferente rentabilidad, en concreto la rentabilidad inferior del contribuyente al que la entrada se refiere, respecto de su sector económico (motivo 4 de casación). La razón es obvia, el segundo motivo no es sino un caso concreto de información facilitada al tribunal que va a evacuar la autorización y debe analizarse su “peso” en la posible concesión de esta.

Empecemos por la información a facilitar al Juzgado. No queda muy claro de la lectura de la STS cuál era y, de hecho, realmente parece que se trataba exclusivamente de la documentación acreditativa de que el contribuyente tenía una tributación inferior a la media del sector. Pues bien, nos parece claramente insuficiente que esa fuera la información sobre la que el Juzgado tomara la decisión de autorizar la entrada, especialmente por las características del caso enjuiciado. El TS se refiere a esa información como “meras conjeturas o inferencias a partir de magnitudes estadísticas” o como “una fuente de ciencia tan evanescente y laxa, de origen tan arcano, con base estadística o comparativa no contrastada ni, que se sepa, publicada”.

Y sigue desarrollando una crítica, que justifica con toda rotundidad la conclusión a la que llega: “se desconoce en qué informes o documentos oficiales (...) se ha basado el concepto indeterminado de media del sector”, “Se ignora por lo demás a qué denomina la Administración sector de actividad y qué clase de negocios comprende y si tales medias se subdividen o singularizan por razón de circunstancias tan determinantes como el tamaño del local, el número de empleados, la concreta y específica actividad, la localización dentro del municipio u otras más...”.

Si la utilización de medias o datos estadísticos resulta por sí misma criticable, cuando menos debe desarrollarse el origen y forma de cálculo de las mismas y las razones de su afinidad con la actividad del contribuyente.

Por lo que al control judicial (por el Juzgado) de las peticiones de autorización se refiere, señala el TS que el Juzgado “lleva consigo el deber de poner en entredicho, como método que forma parte esencial de su control los datos o indicios que se le proporcionen”. Es evidente que el Juzgado debe quedar “satisfecho” con la información que se le facilite y con las explicaciones que se le den acerca de la conveniencia y –como a continuación se señalará, de la necesidad– de la entrada, como también lo es que el mismo podrá recabar más información, datos o aclaraciones para formar su criterio, pero considerar que el mismo puede entrar a juzgar la validez, suficiencia o veracidad de la información es, en parte, una quimera inalcanzable que, por otra parte, no debe pedírsele al juez sino queremos estar adelantando una fase de enjuiciamiento que no es procedente en este momento. El Juzgado deberá considerar que con la información obtenida de la Administración y siempre que no existiera otra que la contradiga y la misma sea veraz, resulta procedente autorizar la entrada. Dado que ese juicio debe darse sin demora, no es exigible otro tipo de valoración por el Juzgado, lo cual carece de importancia si los tribunales españoles aplicasen debidamente la llamada doctrina de los frutos del árbol envenenado, lo cual no siempre ocurre. Esta cuestión queda de hecho atisbada y no resuelta en esta sentencia que ante la solicitud de devolución de la documentación incautada en el registro señala que dicha petición “parece sugerir que tal documentación no es válida o eficaz a efectos de los procedimientos administrativos seguidos como consecuencia de los hallazgos de datos o información en la práctica de la diligencia de entrada, lo que no podemos aceptar en un recurso de casación cuyo objeto versa sobre la validez de dos resoluciones judiciales, al margen de sus ulteriores y eventuales consecuencias”. El TS lleva toda la razón al señalar que esta STS no puede contener pronunciamiento al respecto, y habría que esperar a ver qué ocurre con las acciones que el contribuyente entable contra las liquidaciones en la medida en que las mismas estén directa o indirectamente fundamentadas en las pruebas obtenidas en un registro cuya autorización resulta anulada.

Y en segundo y último lugar y por lo que al motivo de casación 3 se refiere (requisitos para que una autorización judicial de entrada pueda reputarse necesaria y proporcionada, a la vista de los datos suministrados en su solicitud de la AEAT), la STS contiene un interesante desarrollo de la jurisprudencia constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos que no podemos sino compartir salvo por una cuestión aparentemente poco importante, y por una reflexión que creemos debería realizarse. Esa cuestión es la contenida en el apartado 4.4 del fundamento jurídico tercero, que al referirse al contenido de la solicitud de autorización y al contenido de esta, señala una cuestión que no podemos compartir ya que señala que las mismas deberán explicar “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”. Pretender que se determine el ilícito tributario presunto y un avance de la cuantía es, en términos coloquiales por los que pedimos disculpas, “tirarse un tiro en el pie”. La actuación que se inicia con la entrada y registro no puede conocer el tipo de ilícito ya que la infracción dependerá de una serie de circunstancias que es imposible conocer y, desde luego, que se contenga un avance o aproximación a la cuantía

está absolutamente fuera de lugar. Se puede decir que no hay porque “acertar” en dicho importe, pero en nuestra consideración se trata de abrir un debate indeseable que solo serviría para incrementar la litigiosidad de una cuestión que ya por sí misma lo es.

Y en cuanto a la reflexión que en materia de proporcionalidad echamos de menos, no es sino la clara diferencia entre domicilio de personas físicas y jurídicas que de hecho lleva a distintas legislaciones europeas a no proteger en los mismos términos ambos tipos de domicilio puesto que la intimidad que la inviolabilidad del domicilio pretende proteger es, obviamente, de muy distinto carácter.

Así, para concluir, debemos señalar que, partiendo del acierto del pronunciamiento contenido en la STS comentada, creemos no obstante que exigir junto a los requisitos básicos de proporcionalidad y motivación, otros añadidos de existencia de un acto sin realizar un análisis profundo de esa exigencia y del significado de la misma en un procedimiento de comprobación o de cuantificación previa de la deuda antes de iniciar la comprobación, van a cambiar el enfoque correcto del debate que no es sino los mencionados requisitos de motivación correcta y profundo análisis de proporcionalidad. En todo caso, lo que creo que todos compartimos es la conveniencia de mejorar la escasa legislación existente a este respecto.

**7. STS 1371/2020, de 21 de octubre. Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara. La limitación para el cambio de opciones tributarias no aplica en los supuestos en los que se ha producido un cambio sustantivo en el régimen tributario aplicable por razón de una comprobación tributaria.**

Los hechos enjuiciados que constan en la STS como relevantes son los siguientes:

- La sociedad había declarado en 2004 y 2005 por el régimen general del IS.
- En 2006 tributó por el régimen especial de sociedades patrimoniales.
- Como consecuencia de la comprobación inspectora, se regulariza la improcedencia de aplicar el mencionado régimen en 2006, se descubre un incremento de la base imponible por considerar probado que el importe cobrado por una venta es superior al declarado.
- En la declaración por IS de 2006 se había aplicado el criterio de devengo que constituye la regla general en IRPF (artículo 14.2.d) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo) y la Inspección no acoge la solicitud del contribuyente de que, al ser aplicable como consecuencia de la regularización el artículo 19.4 del

Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo), se le permita aplicar el criterio de imputación temporal de pagos aplazados.

- Se impuso sanción.

La cuestión con interés casacional consiste en “determinar si, habiéndose regularizado la situación tributaria de un contribuyente en un procedimiento de inspección, y provocado un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable –aquí, un cambio en los criterios de imputación temporal de rentas-, el artículo 119.3 de la LGT obliga a mantener la opción inicial manifestada por el contribuyente o permite que se ejerciten las nuevas o distintas opciones admitidas por la Ley para el régimen de tributación aplicable tras la regularización inspectora”.

El artículo 119.3 de la LGT<sup>15</sup> no es desde luego un artículo pacífico y su conciliación con el principio de regularización íntegra no siempre es fácil. Ejemplo de ello es la STS de 22 de noviembre de 2017 en la que justamente se desarrolla esa conciliación respecto de un caso distinto del ahora enjuiciado: la compensación de bases imponibles. Tampoco puede decirse que el fallo de la misma sea claro<sup>16</sup>, de hecho, lo que hace es sencillamente remitirse a que la Inspección resuelva o no, antes de la regularización, si procede o no la compensación de las bases imponibles negativas (“**BINs**”) solicitada. En este sentido, debemos destacar la sentencia de la AN del pasado 11 de diciembre de 2020, que afronta el manido y nunca resuelto definitivamente tema de la compensación de las BINs como opción o derecho. Dicha sentencia zanja la polémica con una interpretación estrictamente sistemática de la cuestión que, por lo que conocemos, no se había planteado hasta ahora, y señala que carece de trascendencia que se trate de una opción o un derecho dado que la polémica entre si es aplicable el artículo 119.3 de la LGT o el 120.3<sup>17</sup> del mismo texto legal debe zanjarse porque el primero, que es el que prohíbe rectificar las opciones se refiere exclusivamente a las declaraciones, mientras que el segundo, que no contiene tal limitación se refiere a las autoliquidaciones, y dado que el caso enjuiciado es una autoliquidación del IS, no procede aplicar la limitación del artículo 119.3 de la LGT, sea opción o derecho la compensación de BINs. En la fecha en la que estas líneas se cierran no somos conocedores de si se ha recurrido en casación y el eventual recurso se ha admitido, pero tenemos pocas dudas de que la Administración lo habrá hecho, porque son muchas las liquidaciones tributarias existentes en materia de compensación de BINs y porque en la sentencia de la AN se echa de menos un razonamiento acerca del motivo por el que se llega a dicha conclusión por la AN a pesar de la literalidad del artículo 120.1 de la LGT, según el cual “Las autoliquidaciones son declaraciones (...)”, circunstancia esta que podría considerarse que impide la no aplicación a estas últimas del régimen establecido en el artículo 119.3 de la LGT para toda clase de declaraciones (incluyendo las autoliquidaciones).

15 “Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración”.

16 “(a) no significa reconocer a la recurrente el derecho a que se le aplique directamente la compensación que solicitó respecto de bases negativas en ejercicios anuales anteriores; (b) tan sólo se concede el distinto derecho a que la Administración tributaria, con carácter previo a realizar la liquidación resultante de la actividad inspectora, resuelva si era o no procedente la compensación que fue solicitada en relación con los concretos créditos fiscales que fueron invocados respecto de ejercicios anteriores, pero sin oponer como obstáculo que había precluido temporalmente el derecho a deducir esa solicitud; y (c) queda también a salvo el derecho de la Administración de condicionar la compensación solicitada para la liquidación litigiosa a la dejación sin efecto de la compensación que por los mismos créditos fiscales hubiese realizado la entidad recurrente en otros ejercicios fiscales diferentes a los aquí controvertidos.”

17 “Artículo 119. Declaración tributaria.

3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.”

“Artículo 120. Autoliquidaciones.

3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. (...)”

En la STS ahora comentada, que se construye de manera paralela a otra muy cercana en el tiempo y del mismo magistrado<sup>18</sup>, el hilo conductor parece ser que el artículo 119.3 de la LGT lo que niega es la posibilidad de cambio de opción cuando en aplicación del artículo 120.3 del mismo texto legal el contribuyente presenta una rectificación de su autoliquidación, pero cuando lo que se produce es una actuación de comprobación, en cuyo seno se provoca un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable, el interesado tiene derecho a ejercer una opción diferente de la que ejerció en el momento inicial.

A ello añade un razonamiento más el TS que ya mantenía el contribuyente: si la opción preferente fuera la misma en el régimen general de sociedades que la que lo era en el régimen de sociedades patrimoniales, no sería obligado requerir al contribuyente para que optara al respecto, pero dado que el silencio del contribuyente tiene diferente valor en cada uno de los dos regímenes (el aplicado por el contribuyente y el aplicado por la Inspección), no puede aceptarse que no se vuelva a poder optar por aquel.

Así, el TS abre una vía de inaplicación del artículo 119.3 de la LGT, que realmente no está en su literalidad, pero que es consecuencia (un tanto indirecta) del principio de regularización íntegra y muy directamente de que el mismo: (i) aplica cuando es el contribuyente el que, *motu proprio*, pretende cambiar su propia opción inicial; y (ii) no aplica cuando es consecuencia de una comprobación en la que se produce un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable. Pero esta STS deja numerosos interrogantes planteados. Así, no queda claro cuan sustancial ha de ser el cambio para que aplique este criterio, pudiéndonos plantear si es necesario que se cambie de figura impositiva aplicable (de IRPF al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, por ejemplo) o solo cuando se trata de un régimen general a otro especial del mismo impuesto, como es el caso, o por ejemplo si el mismo tiene que representar un porcentaje importante de la deuda y no es posible cuando el mismo sea escaso, etc. En fin, la jurisprudencia que vaya cayendo sobre una cuestión como la de las opciones, que tanta litigiosidad ha suscitado, irá aclarando estos puntos.

Por otra parte, nos extraña que la sancionabilidad de la conducta no se haya tenido en cuenta en la toma de decisión por el TS. Así, dado que el alto tribunal toma en consideración que era muy difícil ejercer una opción adecuada previendo qué podía pasar si luego se cambiaba el régimen, creemos oportuno señalar que si la conducta de aplicar un régimen tributario inadecuado era una conducta sancionable (la adopción del régimen, no el descubrimiento de otras cuestiones), hubiera parecido oportuno que el TS concretase por qué, a pesar de que el problema se genera por el contribuyente, circunstancia esta por la que es sancionado, se le permite mantener el derecho a la opción.

---

18 Nos estamos refiriendo a la STS de 15 de octubre de 2020 (rec. 6189/2017).

### III. Conclusión

Concluimos así estas páginas destinadas a la revisión de algunas de las sentencias del TS que consideramos más polémicas en materia procedimental durante 2020. Quizá la más clara de las conclusiones es que existe cierta “falta de sintonía” entre la Administración tributaria y el TS, y también que el origen está claro, y es que mientras que el ordenamiento tributario (al menos en su parte más procedimental) es normalmente muy casuístico y en gran parte se rige por el principio de eficacia, el TS considera que ese no es el más importante de los principios generales, y que su consideración como tal da lugar a vulneraciones de otros como el de confianza legítima, seguridad jurídica o buena administración, con los que debe convivir.

La solución es complicada, porque mientras que el TS realiza en varias de las SSTS analizadas una interpretación fundamentalmente imbuida de los mencionados principios que según dicho tribunal resultan vulnerados por la rígida aplicación del ordenamiento que hace la Administración, para esta no es fácil alejarse de la literalidad estricta de la norma por considerar directamente aplicable en su exégesis de los mismos dichos principios generales.