

LA REVISIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS: CUESTIONES ABIERTAS

BEGOÑA SESMA SÁNCHEZ

CATEDRÁTICA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. UNIVERSIDAD DE OVIEDO
PRESIDENTA DEL CONSEJO CONSULTIVO DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS

La litigiosidad tributaria en España, tanto en número de reclamaciones y recursos como en cuantías impugnadas, constituye una realidad y una atípica singularidad de nuestro país en comparación con otros de nuestro entorno. Según los datos de la última Memoria de los Tribunales Económico Administrativos (2023), el número de reclamaciones presentadas se ha incrementado hasta un total de 239.177, lo que supone un 3,94% más respecto a las presentadas en 2022, confirmándose así una tendencia creciente en los últimos años. Sucede además que, en términos globales, cerca del 60 por 100 de los actos tributarios impugnados son estimados totalmente en favor de los obligados tributarios, lo que evidencia el (relativo) éxito de la revisión, tanto en vía administrativa como en sede contenciosa.

En este escenario revisor de los actos tributarios, lesivo para la seguridad jurídica y también para la inversión y la actividad económica, se suscitan con frecuencia cuestiones procesales y procedimentales, singulares y propias de la materia tributaria, que merecen una reflexión actual. Este es el objetivo de las colaboraciones que integran este número de la Revista Jurídica de Asturias, en el que han participado excelentes académicos, magistrados especialistas del orden contencioso administrativo y profesionales de la administración tributaria, a quienes agradezco públicamente su implicación y magnífico trabajo en esta tarea.

¿Tiene legitimación para acceder a la vía administrativa y contencioso administrativa el tercero implicado en el cumplimiento de una obligación tributaria en virtud de un pacto con el verdadero obligado tributario? Esta la cuestión que analiza el trabajo de la Profa. Estefanía Álvarez Menéndez que abre este número. Dado que nuestros Tribunales han reconocido, en *pro* de la tutela judicial efectiva, el interés legítimo del obligado en virtud de pacto para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa, su legitimación también ha sido admitida en vía administrativa, incluida la posibilidad de solicitar la rectificación de autoliquidaciones presentadas por otro obligado tributario. La eventual contradicción entre las pretensiones impugnatorias de los sujetos implicados, así como el obstáculo legal que supone el artículo 232.2.d) LGT, máxime con relación a la revisión de un acto de naturaleza jurídica híbrida, como es una autoliquidación, que no es propiamente un acto administrativo, plantean diversas cuestiones que se exponen fundadamente en este trabajo, incluyendo determinadas propuestas de lege ferenda para resolverlas.

Dos temas de máxima actualidad en la revisión contencioso tributaria como son la aportación tardía de pruebas y los límites al complemento administrativo del expediente son analizados rigurosamente por la Profa. Eva María Cordero González. La admisibilidad de pruebas en vía contencioso administrativa no aportadas en los procedimientos de aplicación de los tributos resulta admisible a fin de asegurar íntegramente la tutela judicial efectiva, salvo conducta abusiva de quien pretenda hacerlas valer. Ponderar este límite *ad casum* es un tema clásico de la revisión de los actos tributarios. Pero además, determinar el alcance de las actuaciones que han de realizar los distintos órganos jurisdiccionales, ya sea actuando como “órganos liquidadores”, ya sea ordenando la retroacción para realizar actuaciones complementarias cuando el acervo probatorio no resulte suficiente para fundamentar la pretensión impugnatoria, a la vista de los recientes pronunciamientos tanto de los órganos jurisdiccionales nacionales como del TJUE, es la primera *quaestio iuris* examinada. La segunda aborda el *freno* que la jurisprudencia del TS ha puesto a la (mala) costumbre de la Administración tributaria de completar en sede revisora el expediente de forma espontánea fuera de plazo y las consecuencias derivadas de su incompletud a los efectos de anular el acto impugnado u ordenar la retroacción de actuaciones.

El *overruling*, a mi juicio, que ha supuesto la Sentencia del Tribunal Supremo 339/2024, de 28 de febrero, al reconocer la inconstitucionalidad de una norma como causa o motivo de nulidad del acto tributario firme dictado bajo su amparo, ex art. 217.1.g) LGT por remisión al artículo 40.1 LOTC, es la cuestión analizada incisivamente por el Magistrado Jesús María Chamorro González. Ciertamente, el pronunciamiento del TS, ratificado recientemente en la Sentencia 6316/2024, de 19 de diciembre, abre nuevas posibilidades impugnatorias frente a los actos tributarios firmes afectados por una norma inconstitucional pero, como se suscita en el trabajo, “*Las consecuencias prácticas de lo expuesto no son en absoluto pocas y menos intrascendentes*”. Y ello no sólo porque el Tribunal Constitucional recientemente viene limitando al máximo los efectos de sus declaraciones de inconstitucionalidad de normas tributarias (baste la cita de las SSTC 182/2021, 133/2022 y 11/2024), sino porque habrá de ponderarse el juego de los límites a la revisión de oficio que establece el artículo 110 LPAC cuando razones de prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias que deja abiertas, la acción de nulidad resulte contraria a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes.

Una cuestión sempiternamente abierta en relación con los actos tributarios es la de paralizar su ejecutividad, esto es, conseguir la suspensión de su ejecución. Dentro del panorama actual al respecto, las novedades introducidas por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regu-

lación del juego y por el Real Decreto 249/2023 en el Reglamento General de Revisión Administrativa, son objeto de un análisis crítico por la Profa. Isabel García-Ovies Sarandeses. En particular, el trámite de subsanación de la suspensión por el órgano económico administrativo con dispensa total o parcial de garantías cuando se fundamente en el error de hecho o la controvertida suspensión de la ejecución del acto de derivación de la deuda al responsable tributario se analizan críticamente a la vista de distintos pronunciamientos de los órganos revisores.

La presencia de algún elemento internacional en una relación jurídico tributaria (por ejemplo, ajustes por precios de transferencia entre empresas) puede arrojar problemas de doble imposición que, cuando no pueden resolverse de forma unilateral por parte de las Administraciones, precisan del empleo otros instrumentos alternativos a la revisión administrativa y contencioso administrativo para su resolución. La implementación de estas técnicas (en particular, las cláusulas convencionales, el Convenio 90/436/CEE o la Directiva 2017/1852) en el ordenamiento interno español se encuentra dispersa en diversas disposiciones, siendo de especial relevancia el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa. Un análisis incisivo de esta norma, especialmente compleja por su indeterminación en determinadas cuestiones y por el elevado número de remisiones normativas, constituyen el tema analizado en la colaboración del Prof. Jaime García Puente.

Dado el ámbito geográfico de esta publicación, no podía faltar en este número una referencia a la revisión en la vía económico administrativa (asturiana) de los actos tributarios. A tal efecto, el Vocal Adjunto del Tribunal Económico Administrativo Regional, Miguel Ángel Menéndez García realiza un valioso análisis del número de reclamaciones presentadas, su distribución territorial y temática, así como los porcentajes de resoluciones estimatorias y desestimatorias en nuestra región revelando, entre otras evidencias, la elevada litigiosidad en materia de tasas (cerca del 37,6 por 100 de las reclamaciones presentadas), actos recaudatorios, IRPF, IVA e impuestos cedidos como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídico Documentados y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, arrojando porcentajes de estimación inferiores respecto de otros TEARs en todos los conceptos analizados.

Sin duda alguna, la ejecución de las sentencias en materia tributaria, dadas las posibilidades de reiterar de nuevo el acto tributario (generalmente, una liquidación), ya sea vía retroacción de actuaciones (cuando ha concurrido un defecto formal causante de indefensión al interesado), ya sea reiterando de nuevo el acto tras nuevas actuaciones liquidatorias, constituye una cuestión abierta en el contencioso tributario de máxima actualidad. La jurisprudencia del Tribunal Supremo más reciente ha ido perfilando las distintas situaciones y límites aplicables en cada caso (prescripción, prohibición de reiterar el error, dilación de los procedimientos...), no siempre de forma clara ni unánime. De ahí el

interés del detallado trabajo del Magistrado Jorge Punset Fernández señalando las complejas cuestiones aún controvertidas.

Este número concluye con un trabajo de fondo que yo misma suscribo, relativo a la revisión de las sanciones tributarias desde la perspectiva del principio de proporcionalidad. Si algún ámbito evidencia el *éxito* de la revisión administrativa y contencioso administrativa de los actos tributarios, es el examen de la potestad sancionadora de la Administración tributaria, tan expansiva como limitativa de derechos y garantías del sujeto infractor. Al hilo de la jurisprudencia, nacional y europea, recaída sobre determinados tipos infractores, el principio de proporcionalidad se ha erigido en un parámetro decisivo adecuar la sanción a la gravedad de la infracción cometida, hasta el punto de haberse legitimado jurisprudencialmente la inaplicación de preceptos legales, sin necesidad de plantear una cuestión prejudicial o una cuestión de inconstitucionalidad cuando es *notoriamente* claro, según la jurisprudencia del TJUE, que la sanción asociada a infracciones relativas a impuestos armonizados resulta desproporcionada.

El censo de cuestiones abiertas en la revisión de actos tributarios no se agota en estos temas. Es evidente que la amplia litigiosidad tributaria genera proporcionalmente un amplio elenco de controversias contenciosas. La excelente colaboración de los autores que participan en la exposición y análisis de las que se contiene en este número, a quienes reitero mi sincera gratitud por su implicación, constituye una valiosa aportación para una publicación jurídica asturiana cuyo impacto y calidad se han venido incrementando en estos últimos años. Y, a título personal, debo señalar que ha sido una enorme satisfacción haber contribuido como coordinadora en este loable objetivo.