

JOAN PAGÈS I GALTÉS
JOSÉ-ANDRÉS ROZAS VALDÉS
ÁNGEL URQUIZU CAVALLÉ (Eds.)

GIL HORTAL JANER
MILENKA VILLCA POZO (Coords.)

**PRÁCTICAS PATOLÓGICAS
EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS**
**Remedios desde la jurisprudencia
y la doctrina administrativa**

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES | SÃO PAULO

2024

ÍNDICE

	Pág.
PRÓLOGO	21
ABREVIATURAS	25
PARTE PRIMERA PLANTEAMIENTO	
PLANTEAMIENTO , <i>por José-Andrés Rozas</i>	29
PARTE SEGUNDA GESTIÓN	
LA ADMINISTRACIÓN COMO SERVIDORA INSTRUMENTAL DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO: REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA EN LA STS DE 28 DE FEBRERO DE 2023. REC. 4598/2021 , <i>por Borja Garin Ballesteros</i>	39
1. DOCTRINA DEL TRIBUNAL	40
2. SUPUESTO DE HECHO	40
3. FUNDAMENTOS DE DERECHO	41
3.1. Regularización íntegra como principio corrector totalizador	42
3.2. Regularización íntegra como obligación conexas	42
3.3. Regularización íntegra con relación a otros principios sustantivos y procedimentales	43
3.4. Conclusiones del Tribunal Supremo	43
4. ANÁLISIS	44

	Pág.
5. CONCLUSIÓN. AVANZAR EN LA CONFIGURACIÓN DEL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN Y EN EL DE REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA ES AVANZAR EN LA MEJORA DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.....	48
 LA CONGRUENCIA ENTRE LA LIQUIDACIÓN DEL IBI Y LA SITUACIÓN CATASTRAL DEL INMUEBLE: STS 196/2019, por Estela Rivas Nieto	
	51
1. DOCTRINA DEL TRIBUNAL	52
2. SUPUESTO DE HECHO.....	53
3. FUNDAMENTOS DE DERECHO	56
3.1. Posición del Ayuntamiento de Badajoz.....	59
3.2. Posición del contribuyente particular	60
3.3. Interés casacional	60
3.4. Puntos en conflicto	61
3.5. Resolución del conflicto	62
3.6. Fallo	67
4. ANÁLISIS	67
5. CONCLUSIONES	74
 EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA SOBRE AYUDAS DE ESTADO Y EL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN. LOS LÍMITES DEL <i>SOFT LAW</i> DE LA COMISIÓN EUROPEA: STJUE, 8 NOVIEMBRE 2022, FIAT CHRYSLER FINANCE EUROPE CONTRA COMISIÓN (C-885/19 P Y C-898/19 P, ECLI:EU:C:2022:859), por Estela Ferreiro Serret.....	
	77
1. DOCTRINA DEL TRIBUNAL	78
2. SUPUESTO DE HECHO.....	78
2.1. La ayuda estatal SA.38375 ejecutada por Luxemburgo a favor de Fiat	79
2.2. El procedimiento administrativo ante la Comisión y la Decisión (UE) 2016/2326 de la Comisión Europea.....	79
2.3. Procedimiento ante el Tribunal General y sentencia recurrida.....	80
2.4. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia y sentencia objeto de análisis	81
3. FUNDAMENTOS DE DERECHO	83
4. ANÁLISIS	86
5. CONCLUSIÓN	90
BIBLIOGRAFÍA	90
JURISPRUDENCIA	90

DOCTRINA JUDICIAL SOBRE EL SECRETO PROFESIONAL EN LAS REGLAS DE REVELACIÓN OBLIGATORIA: LA SENTENCIA TJUE CASO C-694/20, *ORDE VAN VLAAMSE BALIES AND OTHERS*, por Betty Andrade Rodríguez 91

- 1. DOCTRINA DEL TRIBUNAL 92
- 2. SUPUESTO DE HECHO 92
- 3. FUNDAMENTOS DE DERECHO 94
- 4. ANÁLISIS 96
 - 4.1. El secreto profesional como principio de Derecho 96
 - 4.2. Práctica profesional: asesoría jurídica, defensa judicial y diseño de esquemas 99
 - 4.3. El caso del abogado interno o *in house counsel* 101
 - 4.4. Diferencias de opiniones sobre los mecanismos revelables 102
 - 4.5. La legislación española 102
- 5. CONCLUSIÓN 104

EXCESO DE VALORACIÓN EN LA LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA POR CALIFICACIÓN INDEBIDA COMO PRÉSTAMO DE LA APORTACIÓN DEL SOCIO A LA SOCIEDAD: STSJ 777/2020, por Pablo Girgado Perandones 107

- 1. DOCTRINA DEL TRIBUNAL 108
- 2. SUPUESTO DE HECHO 108
- 3. FUNDAMENTOS DE DERECHO 110
- 4. ANÁLISIS 113
 - 4.1. Planteamiento 113
 - 4.2. Las aportaciones del socio a la sociedad 113
 - 4.3. El préstamo de dinero 115
- 5. CONCLUSIÓN 116

LOS LINDES DE LOS EFECTOS PRECLUSIVOS EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA: STS DE 16 DE OCTUBRE DE 2020 (REC. 3895/2018), por Jaume Hernández Hernández 117

- 1. DOCTRINA DEL TRIBUNAL 118
- 2. SUPUESTO DE HECHO 118
 - 2.1. Antecedentes de hecho 118
 - 2.2. *Iter* procesal 119
 - 2.2.1. Recurso contencioso-administrativo 119

	Pág.
2.2.2. Recurso de casación.....	120
3. FUNDAMENTOS DE DERECHO	121
3.1. Los efectos preclusivos en la comprobación limitada (art. 140 de la LGT)	121
3.2. Los Fundamentos de Derecho en la STS 3409/2020, de 16 de octubre.....	122
4. ANÁLISIS	123
4.1. Aspectos generales de la preclusividad en un procedimiento de comprobación limitada	123
4.2. La «novedad» como límite a la preclusividad en los procedimientos de comprobación limitada	124
5. CONCLUSIONES.....	125

PARTE TERCERA INSPECCIÓN

LA RIGUROSA DELIMITACIÓN ENTRE CALIFICACIÓN, CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA Y CALIFICACIÓN: STS DE 23 DE FEBRERO DE 2023. REC. NÚM. 5730/2021, por Luis Manuel Alonso González	129
1. DOCTRINA DEL TRIBUNAL	130
2. SUPUESTO DE HECHO.....	130
3. FUNDAMENTOS DE DERECHO	132
4. ANÁLISIS	135
LA CONTROVERTIDA ELECCIÓN Y VALORACIÓN DE LOS MEDIOS DE PRUEBA A EFECTOS FISCALES. STS 294/2023, DE 8 DE MARZO, por Montserrat Casanellas Chuecos.....	141
1. DOCTRINA DEL TRIBUNAL	142
2. SUPUESTO DE HECHO.....	143
3. FUNDAMENTOS DE DERECHO	144
3.1. Acreditación del grado de discapacidad del contribuyente a efectos de la aplicación del mínimo por discapacidad en el IRPF	145
3.1.1. Interpretación de la normativa aplicable	145
3.1.2. Valoración de la prueba y adecuación del impuesto a las circunstancias personales del contribuyente.....	147
3.2. Ejercicios a los que resulta de aplicación la reducción por minusvalía	148

	Pág.
4. ANÁLISIS	150
5. CONCLUSIÓN	153
 LA INDISPONIBILIDAD DEL PLAZO DE SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN. ANÁLISIS DE LA STS 1477/2022, 14 DE NOVIEMBRE, por Miguel Ángel Sánchez Huete	
	71
1. DOCTRINA DEL TRIBUNAL	158
2. SUPUESTO DE HECHO	158
3. FUNDAMENTOS DE DERECHO	160
4. ANÁLISIS	162
4.1. El plazo máximo del procedimiento de inspección	162
4.2. Sistema de suspensión causal: lógicas y valores	165
4.2.1. Un sistema causal de corte objetivo de motivos de suspensión	165
4.2.2. Las lógicas de las causas de suspensión	166
4.2.3. Valores tutelados	169
5. CONCLUSIONES	172
 INTERRUPCIÓN JUSTIFICADA EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN. SENTENCIA 1340/2020, 16 DE OCTUBRE (REC. 6772/2028), por Paola Baudino	
	177
1. DOCTRINA DEL TRIBUNAL	178
2. SUPUESTO DE HECHO	178
2.1. Recurso de casación	179
3. FUNDAMENTOS DE DERECHO	180
3.1. Primera cuestión de interés casacional	180
3.2. Segunda cuestión de interés casacional	182
3.3. Tercera cuestión de interés casacional	183
4. ANÁLISIS	184
4.1. Procedimiento de inspección: plazo de duración	184
4.2. Extensión de las actuaciones inspectoras transcurrido el plazo: consecuencias	185
4.3. Periodos no computados en el plazo: interrupción justificada y dilaciones por causas no imputables a la Administración	186
4.3.1. Interrupción justificada: aproximación conceptual	187
4.4. El procedimiento de inspección en la actual redacción de la LGT	189
5. CONCLUSIONES	192

EL PRINCIPIO DE REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA EXIGE EXAMINAR EN EL MISMO PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN QUE DECLARA CUOTAS DE IVA REPERCUTIDAS INEXISTENTES EL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE LAS CUOTAS DE IVA SOPORTADAS INDEBIDAMENTE STS 160/2023, DE 10 DE FEBRERO, REC. NÚM. 5441/2021, por José María Tovillas Morán.....	193
1. DOCTRINA DEL TRIBUNAL.....	194
2. SUPUESTO DE HECHO.....	194
3. FUNDAMENTOS DE DERECHO.....	197
4. ANÁLISIS.....	201
5. CONCLUSIÓN.....	205
DOCTRINA SOBRE LA REGULARIZACIÓN DE LA SITUACIÓN DE LAS PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS AL OBLIGADO TRIBUTARIO. VALIDEZ VS. EFICACIA: STS 1319/2020, por Diana Ferrer Vidal.....	207
1. DOCTRINA DEL TRIBUNAL.....	208
2. SUPUESTO DE HECHO.....	208
2.1. Planteamiento.....	208
2.2. Importancia de los ajustes de valoración.....	209
2.3. Cuestión controvertida. Validez vs. eficacia.....	211
2.4. Interés casacional y modificación de la normativa. Del antiguo art. 16 TRLIS al actual art. 18 LIS.....	211
3. FUNDAMENTO DE DERECHO.....	212
3.1. Argumentos del obligado tributario recurrente.....	213
3.2. Argumentos de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid y del TEAR de Madrid.....	213
4. ANÁLISIS Y DOCTRINA DEL TS.....	215
5. CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES.....	216
ACTUACIONES INSPECTORAS Y UTILIZACIÓN DE SISTEMAS DE INTELIGENCIA ARTIFICIAL (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO, SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, DE 1 DE OCTUBRE DE 2020, REC. NÚM. 2966/2019 Y RESOLUCIÓN NÚM. 1231/2020), por Ángel Urquizu Cavallé..	219
1. INTRODUCCIÓN.....	221
2. LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL.....	223

	Pág.
3. LA SENTENCIA DE 5 DE FEBRERO DE 2020 DEL TRIBUNAL DE DISTRITO DE LA HAYA (NÚMERO DE CASO C-09-55098-HA ZA 18-388).....	236
4. LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL Y CONSIDERACIONES FINALES.....	241

PARTE CUARTA RECAUDACIÓN

PRIVACIDAD DEL CONTRIBUYENTE, «CALIDAD DEL CONTROL PARLAMENTARIO» Y «NAMING AND SHAMING»: STEDH DE 9 DE MARZO DE 2023, APP. NÚM. 36345/16, L.B. V. HUNGRÍA, por Carlos E. Weffe H.	253
1. DOCTRINA DEL TRIBUNAL.....	254
2. SUPUESTO DE HECHO.....	254
2.1. Antecedentes de hecho.....	254
2.2. <i>Iter</i> procesal.....	255
3. FUNDAMENTOS DE DERECHO.....	256
3.1. Objeción preliminar: violación a la integridad moral del contribuyente por el carácter públicamente vergonzante de la publicación. Pérdida de buen nombre y reputación.....	256
3.2. Objeción preliminar: admisibilidad del reclamo respecto de la ulterior «republicación» de la información a través del motor de búsqueda del sitio web de la AT.....	256
3.3. Objeción preliminar: admisibilidad del reclamo respecto de la republicación de la información por terceros, a través del «mapa nacional de los morosos».....	257
3.4. Debate de fondo: « <i>naming and shaming</i> » vs. derecho al respeto de la vida privada.....	258
3.5. Voto concurrente del juez Egidijus Kūris.....	259
3.6. Voto parcialmente concurrente del juez Giorgios A. Serghides.....	261
3.7. Voto disidente de los jueces Krzysztof Wojtyczek y Péter Paczolay.....	262
4. ANÁLISIS.....	263
4.1. Dignidad humana y « <i>naming and shaming</i> ». Inconveniencia e inconstitucionalidad de las medidas estatales (sanciones) infamantes.....	263
4.2. «Calidad del proceso legislativo» y control judicial del « <i>naming and shaming</i> ».....	266

	Pág.
4.3. (Des)proporcionalidad e (ir)razonabilidad del « <i>namings and shaming</i> ».....	267
5. CONCLUSIÓN.....	268
 DERECHO DE CONTRADICCIÓN Y DEFENSA DEL DEUDOR SOLIDARIO EN LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS DE DETERMINACIÓN DEL TRIBUTO. SCE-66001-23-33-000-2014-00287-01 DE 2021, por Lucía del Carmen Bolaños Bolaños ...	
1. DOCTRINA DEL CONSEJO DE ESTADO	272
2. SUPUESTOS DE HECHO.....	273
3. FUNDAMENTOS DE DERECHO	278
4. ANÁLISIS	282
5. CONCLUSIÓN.....	285
 A PROPÓSITO DE LA REDUCCIÓN DEL RECARGO POR PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA DE TRIBUTOS. COMENTARIO A LA STS 1280/2022, DE 13 DE OCTUBRE (REC. NÚM. 6385/2020), por Patricia Font Gorgorió.....	
1. DOCTRINA DEL TRIBUNAL.....	288
2. SUPUESTO DE HECHO.....	288
2.1. Planteamiento inicial.....	288
2.2. Líneas argumentales de la parte recurrente.....	290
2.3. Motivos de oposición al recurso por parte del Abogado del Estado.....	291
3. FUNDAMENTOS DE DERECHO	292
4. ANÁLISIS	294
5. CONCLUSIÓN.....	296
 LA CONTROVERTIDA VALORACIÓN DEL APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO DE LA DEUDA TRIBUTARIA FORMULADA EN EL PERIODO EJECUTIVO: STS 1309/2020, por Milenka Villca Pozo.....	
1. DOCTRINA DEL TRIBUNAL.....	300
2. SUPUESTO DE HECHO	300
2.1. Planteamiento.....	300
2.2. Antecedentes y hechos de litigio.....	301
2.3. Resolución recurrida	301
2.4. Recurso de casación	302
3. FUNDAMENTOS DE DERECHO	302

	Pág.
3.1. Planteamiento	302
3.2. Preceptos que son objeto de interpretación	302
3.3. Resolución del supuesto concreto.....	303
4. ANÁLISIS	305
4.1. La figura del aplazamiento y fraccionamiento del pago ...	305
4.2. Situación de indefensión del obligado al pago	307
4.3. La recaudación en periodo ejecutivo y el procedimiento de apremio	308
4.4. Consecuencias del procedimiento de apremio	309
5. CONCLUSIONES	310

EL DEBER DE RESOLVER DE FORMA EXPRESA EL RECURSO DE REPOSICIÓN COMO PRESUPUESTO PARA DICTAR LA PROVIDENCIA DE APREMIO: LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 28 DE MAYO DE 2020, por Pablo F. Navarro Fernández

313	
1. DOCTRINA DEL TRIBUNAL	314
2. SUPUESTO DE HECHO	314
2.1. Las actuaciones en vía administrativa	315
2.2. Las actuaciones ante el TSJ de Murcia.....	315
2.3. La admisión del recurso de casación	316
2.4. La posición de la parte recurrente	317
2.5. La posición de la parte recurrida	317
3. FUNDAMENTOS DE DERECHO	317
4. ANÁLISIS	320
5. CONCLUSIONES	321

LA COMPENSACIÓN DE OFICIO A RAÍZ DE LA ANULACIÓN DE UN EMBARGO. COMENTARIO A LA RES. DEL TEAC, EN UNIFICACIÓN DE CRITERIO, DE 19 DE ENERO DE 2023 (RG 00/07892/2022), por José-Andrés Rozas

327	
1. DOCTRINA DEL TRIBUNAL	328
2. SUPUESTO DE HECHO	328
3. FUNDAMENTOS DE DERECHO	332
4. ANÁLISIS	336
5. CONCLUSIÓN	341

**PARTE QUINTA
REVISIÓN**

STS DE 28 DE MARZO DE 2023 (REC. NÚM 8419/2021). LEGITIMACIÓN DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A INSTAR LA RECTIFICACIÓN Y DEVOLUCIÓN DEL INGRESO INDEBIDO DEL IIVTNU, por Marina Serrat Romani		345
1.	DOCTRINA DEL TRIBUNAL	346
2.	SUPUESTO DE HECHO	347
2.1.	Hechos desencadenantes de la casación	347
2.2.	Problemáticas jurídicas planteadas	348
3.	FUNDAMENTOS DE DERECHO	349
3.1.	Marco jurídico	349
3.2.	Consideraciones de la Sala	350
4.	ANÁLISIS	352
5.	CONCLUSIÓN	358
 DOCTRINA SOBRE LA REVOCACIÓN A INSTANCIA DE PARTE Y SU REFLEJO EN LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL IIVTNU: STS 154/2022, por Joan Pagès i Galtés		 361
1.	DOCTRINA DEL TRIBUNAL	362
2.	SUPUESTO DE HECHO	363
2.1.	Planteamiento	363
2.2.	Firmeza de las liquidaciones	364
2.3.	Declaración de inconstitucionalidad	364
2.4.	Solicitud de revocación y de devolución de ingresos	364
2.5.	Recurso contencioso-administrativo	365
2.6.	Recurso de casación	366
3.	FUNDAMENTOS DE DERECHO	366
3.1.	Planteamiento	366
3.2.	Legitimidad de los interesados para instar el procedimiento de revocación	366
3.2.1.	Cuestión de interés casacional	366
3.2.2.	Diversas posturas doctrinales	366
3.2.3.	Evolución jurisprudencial	367
3.2.4.	Persistencia del problema	367
3.2.5.	Resolución del supuesto concreto de la revocación vinculada a la devolución de ingresos	368
3.2.6.	Respuesta a la cuestión de interés casacional...	369

	Pág.
3.3. La declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 59/2017 como causa de revocación.....	369
3.3.1. Cuestión de interés casacional	369
3.3.2. La Infracción manifiesta de la ley derivada de una declaración de inconstitucionalidad.....	370
3.3.3. La declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 59/2017	371
4. ANÁLISIS	372
4.1. Acción del interesado para iniciar el procedimiento de revocación	372
4.1.1. Planteamiento.....	372
4.1.2. Inicio siempre de oficio.....	373
4.1.3. La solicitud del interesado y potestad discrecional	374
4.1.4. Límites a la potestad discrecional	375
4.1.5. El caso singular de la devolución de ingresos por actos firmes en vía administrativa	376
4.2. La declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU como causa de revocación.....	379
4.2.1. Planteamiento.....	379
4.2.2. Efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad	380
4.2.3. La declaración de inconstitucionalidad y el procedimiento de revocación.....	382
4.2.4. Procedimiento de devolución de ingresos indebidos.....	383
5. CONCLUSIÓN.....	383

PARTE SEXTA

EPILOGO

EPILOGO: LA INTERPRETACIÓN JURISPRUDENCIAL DE LA BUENA FE COMO REMEDIO A LAS PRÁCTICAS PATOLÓGICAS EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS, por Joan Pagès i Galtés	389
1. SUPUESTOS CONCRETOS ENJUICIADOSPOR LOS TRIBUTALES	389
1.1. Esquema	389
1.2. Gestión	390
1.2.1. Supuestos comentados en esta obra.....	390

	Pág.	
1.2.2.	STS de 17 de septiembre de 2020 (rec. núm. 5808/2018), sobre la obligación de notificar entre la Administración tributaria estatal y las Administraciones tributarias de los Territorios Históricos Vascos, la realización de ajustes de valoración en materia de precios de transferencia.....	391
1.3.	Inspección	393
1.3.1.	Supuestos comentados en esta obra.....	393
1.3.2.	STS de 30 de septiembre de 2019 (rec. núm. 6276/2017), sobre el plazo discrecional a conceder por la Administración para la presentación de alegaciones en procedimiento inspector.....	394
1.4.	Recaudación	396
1.4.1.	Supuestos comentados en esta obra.....	396
1.4.2.	STS de 15 de marzo de 2021 (rec. núm. 526/2020), sobre la motivación en el acuerdo de responsabilidad de las dilaciones del procedimiento	396
1.5.	Revisión	398
1.5.1.	Supuestos comentados en esta obra.....	398
1.5.2.	STS de 7 de junio de 2021 (rec. núm. 6123/2019), sobre el dies a quo del plazo que tiene el órgano competente de la Administración para interponer recurso de alzada ordinario contra resolución del TEAR.....	398
2.	CONSIDERACIONES DOCTRINALES.....	401
2.1.	Planteamiento	401
2.2.	Conceptos básicos	401
2.3.	Elementos conceptuales de la buena administración	403
2.4.	Exigencia de la buena administración en los distintos niveles administrativos.....	404
3.	CONCLUSIONES.....	406
	BIBLIOGRAFÍA.....	409
	RESOLUCIONES JUDICIALES Y ADMINISTRATIVAS	423

PRÓLOGO

Aquella tarde sofocante de julio acompañados de un refrigerio que atemperaba la capacidad de un raciocinio aletargado, el catedrático de Derecho financiero y tributario de la Universidad de Barcelona —mi Universidad— Dr. José Andrés Rozas, me adentró en la razón del presente proyecto y me planteó sutilmente —y para mí sorpresivamente, la verdad— la realización del prólogo a este trabajo colaborativo de un nutrido grupo de académicos del mundo impositivo adscritos a las diversas Universidades catalanas. He de decir que nuestros contactos anteriores habían sido tímidos tras una pandemia que todavía dejaba reticencias a la realización de encuentros, mesas redondas; en definitiva, intercambios a la vieja usanza.

Según percibí, se trataba de poner el foco —como ilustrativamente se expone en el planteamiento del libro—, en la función que estaba realizando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Tribunal Supremo y Tribunales Superiores de Justicia y más tímidamente la doctrina administrativa, respecto a la actualización de la interpretación de garantías formales e instituciones tributarias de los sujetos concernidos —no solo los obligados tributarios— por la actuación aplicativa de la AEAT en su función de allegar recursos —o si se quiere mostrar con mayor vehemencia, reconociendo un núcleo indisponible de derechos a los contribuyentes— que hagan efectivo su derecho a la contribución a los gastos públicos de acuerdo con los principios de Justicia tributaria. Ni más ni menos. Y todo ello bajo el nuevo filón que ha supuesto el principio de buena administración de la «cosa» tributaria. Muchos de los pronunciamientos de la Sección tributarista del Tribunal Supremo, ya sin reparos, se instalaron en este principio y lo convirtieron en el *trending topic* de la solución adoptada.

Ciertamente, podría entenderse, de forma reduccionista, a simple vista, que el planteamiento de este trabajo es simple y que no conlleva más que la compilación de ciertos pronunciamientos jurisdiccionales y administrativos que pudieran definirse como revulsivos de prácticas consolidadas anteriores ya superadas en la era del desbordamiento digital y tecnológico. Pero, con una reflexión pausada, tras la lectura de cada uno de ellos, se observa que de esas decisiones la Jurisprudencia realiza una labor que he llamado en diversos foros como de «permeabilización» de las garantías del Derecho administrativo en general al ámbito tributario. Y, ¿por qué no?, en otros sectores de la Administración —procedimientos de selección, de contratación, subvenciones, etcétera— ya no representaban ninguna duda ciertas garantías del administrado en la interacción con la Administración. La materia tributaria, por su tecnicidad y por su raigambre a su caracterización como un proceso inquisitivo, estaba apartada de esos parámetros de «buena administración», como podían ser motivación de dilaciones, justificación de los plazos, seguridad jurídica, confianza legítima, proporcionalidad en la exigencia de documentación, entre otros.

Desde aproximadamente el 2017, se suceden en aumento los pronunciamientos de la Sala Tercera, Sección 2.^a, de Tributario, respecto a esa conducta exigible a la Administración tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos, bajo el paradigma emergente y amorfo de la buena administración. Algunos de ellos, de forma intuitiva y airada, llaman a corregir los excesos procedimentales y materiales, que calificados como «patológicos» y «malsanos» en innumerables ocasiones para nuestro Estado de Derecho, hacen atribuir a la Justicia tributaria el rol de «salvadora» impenitente de una ética administrativa que se trasluce en las fundamentaciones de los fallos tributarios. Los tribunales inferiores, en nuestra labor en masa, analizamos sus enseñanzas también, y las vertimos en nuestros pronunciamientos, intentando ver más allá de la literalidad, el sentido que rezuma de un marco normativo descaradamente impreciso, falto de coherencia y, lo peor, sin esperanza de modificación legislativa nada más que para revertir fallos contrarios, incómodos. De forma sincera creo que el Alto Tribunal no pensó en estos escenarios cuando allá por el año 2015 renació el recurso de casación con su finalidad unificadora interpretativa para los tribunales inferiores.

De los distintos comentarios jurisprudenciales del libro, así como tanto del planteamiento y epílogo, se filtran las próximas líneas de trabajo en las que todos estamos destinados a contribuir en diversas formas, ponderando y repensando los principios generales que van a presidir cada una de las fases, así como la equidistribución de los distintos derechos en liza o conflicto. Sin duda de gran operatividad para, si se quiere, desear la actividad legislativa que otorgue reconocimiento

expreso y no se immortalice solo en una decisión judicial que no fue pensada para tener vigor general.

Aplaudo con efusividad el compendio colaborativo de los académicos que aquí se presenta, y la labor de diseño y reflexión que en cada apartado se vierte porque son esas inquietudes las que se plasmarán en nuevos pronunciamientos o silentes respuestas que habrán de seguir avanzando en la redefinición de una Administración tributaria del siglo XXI que cumple con sus finalidades de interés general, al lado de una sociedad que dispone de un marco normativo que le permite conocer, prever y ajustarse o discutir eficazmente los actos administrativos.

Un deseo sincero es que esta contribución pueda reiterarse a modo de resituación del debate trabado en la mejora de la actuación tributaria en el procedimiento de aplicación de los tributos, no solo dando visibilidad a lo resuelto sino abriendo nuevos frentes que, sin duda, se crearán.

María ABELLEIRA RODRÍGUEZ
Magistrada-presidente Sección 1.^a-Tributos
Sala Contencioso-Administrativa
Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

PARTE PRIMERA
PLANTEAMIENTO

PLANTEAMIENTO

José-Andrés ROZAS

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
de la Universitat de Barcelona

Vocal del Consejo para la Defensa del Contribuyente
(Gobierno de España)

jarozas@ub.edu

Estas breves líneas tienen como única finalidad la de enmarcar esta obra en su particular contexto, presentando su concepción, estructura y objetivos.

En realidad, su objetivo instrumental poco ha de interesar al lector, pero es importante explicitarlo, para entender de dónde proviene el elenco de sus autores/as. En la última convocatoria de grupos de investigación consolidados que, para el período 2022-2026, publicó la *Generalitat de Catalunya* los firmantes de este trabajo decidimos concurrir a la misma como Grupo de investigación de «Derecho tributario, Política fiscal y empresarial».

El Grupo está integrado, de una parte, por quienes veníamos trabajando conjuntamente en estas materias —Derecho tributario y Política fiscal— desde las Universidades de Barcelona y Autónoma de Barcelona, al calor del magisterio del Dr. Ferreiro, que es quien lo fundó en la última década del siglo pasado¹. Del que forman parte, también, investigadores/as no integrados en el sistema universitario catalán, con quienes se colabora de forma estable².

¹ Luis Manuel Alonso, Montserrat Casanellas, María Estela Ferreiro, Borja Garín, José-Andrés Rozas, Miguel A. Sánchez Huete, Marina Serrat, y José María Tovillas.

² De entre quienes han participado en esta obra Betty Andrade, Lucía del C. Bolaños, y Carlos Weffe.

La otra media naranja del Grupo proviene de la *Universitat Rovira i Virgili* y de la *Universitat Ramon Llull*, del equipo que ha crecido al amparo del Dr. Pagés, discípulo del Dr. Ferreiro, y del Dr. Urquizu³. Al que se agregó un selecto grupo de mercantilistas de la primera de dichas Universidades⁴, con quienes tratamos de encontrar puntos interdisciplinarios de interés común.

Reconocidos como tal Grupo, nos pareció importante comenzar a trabajar en común para ir poniendo las bases sólidas de una colaboración que confiamos que sea fructífera. Y es así, con esa finalidad instrumental de cooperación institucional, como ha nacido esta obra colectiva.

A partir de ahí —la causa medial del proyecto— decidimos acometer un objetivo que fuese asumible en un plazo breve de tiempo, lo suficientemente transversal para que pudiera participar la mayor parte de quienes lo integramos, y que —al mismo tiempo— fuera tan congruente como interesante en términos científicos y prácticos.

Es desde estas dos premisas como llegamos al tema y estructura del proyecto. Quien está en el origen de este Grupo, el Dr. Ferreiro, en uno de sus últimos trabajos seminales afirmaba que «hacer Derecho es también [...] aplicar y aprender a aplicar el ordenamiento»⁵.

En el mismo trabajo se lamentaba de que una visión casuística del Derecho, excesivamente atenta a la resolución del supuesto concreto, podía socavar su solidez científica y, en última instancia, su eficacia como técnica encaminada a la ordenación de las relaciones sociales⁶.

Siendo plenamente conscientes de lo acertado de ambos asertos, la perspectiva que hemos adoptado en esta obra es la de explorar el papel de la jurisprudencia —y, en menor medida, de las resoluciones administrativas— en la mejora del Derecho tributario, de las normas que lo integran y del modo en el que estas se aplican por la Administración.

Es bien conocida la relevancia que otorgaba el gran jurista alemán Rudolf von Ihering (1818-1892)⁷, al hecho de que las personas hicieran valer sus derechos, reivindicasen su reconocimiento efectivo, como cauce idóneo tanto para mejorar la configuración formal del Derecho, de las normas que lo componen, como para lograr su más depurada realización efectiva.

³ Paola Baudino, Diana Ferrer, Patricia Font, Estela Rivas, Pablo Navarro y Milenka Villca.

⁴ Pablo Girgado y Jaume Hernández.

⁵ FERREIRO LAPATZA, 2012: p. 472.

⁶ *Ibid.*, p. 473.

⁷ IHERING, 2018.

Lo cierto y verdad es que la jurisprudencia, las resoluciones administrativas de las controversias, son el termómetro que mide la fiebre del ordenamiento jurídico, el indicio de qué aspectos del sistema presentan alteraciones patológicas —de menor o mayor gravedad— en su funcionamiento efectivo.

La controversia, el conflicto, el litigio —en el orden tributario, como en cualquier otro del Derecho— no suele ser casual o caprichoso. Con frecuencia es el síntoma de una disfunción, de una carencia: en la norma, en el procedimiento o en el modo de aplicar ambas cosas —lo material y lo formal— por la Administración tributaria.

Su resolución por los órganos responsables de dirimir el pleito —de resolver la reclamación, la queja— cuando se estiman las pretensiones de quien lo suscitó, debiera de ser, pues, la ocasión propicia para que la Administración reflexionase sobre lo ocurrido y pusiera remedio al problema para evitar, en la medida de lo posible, una nueva controversia. Para pacificar la aplicación del ordenamiento, mediante una oportuna intervención curativa en las causas de la patología que en la resolución del conflicto se han puesto en evidencia.

Esta, y no otra, es la perspectiva metodológica que se ha adoptado en esta obra, diseñada como si se tratase de un vademécum farmacológico, elaborado desde los órganos judiciales o administrativos de resolución de controversias tributarias para poner remedio a prácticas patológicas de los órganos de aplicación de los tributos, no del todo respetuosas con los derechos y garantías de los contribuyentes.

Una de las características originales del Derecho tributario es que regula relaciones de masa. Cada día se emiten millones de actos de naturaleza tributaria. Con la peculiaridad, además, de que, en la mayoría de los casos, es el propio contribuyente —o su representante legal— quien asume la responsabilidad de calificar los hechos, cuantificar las deudas, satisfacerlas y cumplir con los deberes formales que todo ello comporta.

Por eso no es extraño que su aplicación concentre —de largo en el Tribunal Supremo, de los ingresados en su Sala tercera⁸— una parte significativa de la litigiosidad propia del orden contencioso-administrativo, y de una considerable complejidad técnica.

Del mismo modo que en el mundo sanitario ha adquirido una relevancia extraordinaria, en los últimos tiempos señaladamente, la llamada medicina preventiva, es incontestable que todo lo que se haga para

⁸ La Memoria del CGPJ de 2018 recogía que, ese año, un 63 por 100 de los litigios ingresados en la Sala tercera del TS, de lo contencioso-administrativo, se habían asignado a su Sección segunda, de lo tributario.

prevenir los litigios tributarios es el mejor modo de evitarlos. Tanto en el plano normativo, como en el aplicativo.

Y para prevenir, lo primero que se ha de conocer es tanto la patología que se sufre como sus eventuales remedios. De eso se trata en esta obra.

No se ha pretendido llevar a cabo un análisis exhaustivo de cuestiones de Derecho procesal tributario⁹ señaladamente conflictivas y necesitadas de reforma, en nuestro ordenamiento jurídico¹⁰, sino que, más modestamente, se ha llevado a cabo una selección de disfunciones, bien concretas, en el actuar administrativo que han requerido la atención de distintos órganos con funciones jurisdiccionales —de decir el Derecho— y para cada una de las cuales se propone un remedio, un paliativo, curativo de la dolencia.

Para el profesional de la asesoría fiscal que lo consulta le procura una información útil, como herramienta argumentativa en su quehacer. Para el funcionario de la Administración tributaria, a quien moviera la curiosidad de asomarse al muestrario de estas patologías, la oportunidad de ingerir la pócima normativa o aplicativa que se prescribe por quienes adoptaron la resolución o sentencia comentada, para ponerle remedio. Para quienes, desde los órganos jurisdiccionales, tienen la responsabilidad de dirimir controversias tributarias, el conocimiento de precedentes que les pueden ayudar a tomar sus propias decisiones. Y para quienes desde el mundo académico tratamos de comprender y explicar a otras personas los insondables misterios del Derecho tributario nos aporta las suculentas ideas que germinan en los tribunales

⁹ La propia expresión, «Derecho procesal tributario» ha sido prácticamente arrumbada en la literatura tributaria española. Sí se conserva en Derecho tributario italiano —en buena medida marcado por la influencia de uno de sus más eminentes procesalistas, el maestro Allorio— y sí tuvo lo tributario, precisamente en la Universidad de Barcelona, una preferencial atención desde el Derecho procesal (FENECH, 1949). En la actualidad, sin embargo, es más frecuente referirse a esta dimensión de la ordenación de los tributos como «Derecho formal tributario» o, sencillamente, «Procedimientos tributarios». Buena parte de las patologías que en esta obra se describen tienen su origen, precisamente, en carencias técnicas de la normativa procesal tributaria, o en el modo en el que se aplica, que, en muchas ocasiones, evidencian un escaso conocimiento de los fundamentos dogmáticos del Derecho procesal y del Derecho administrativo. La incuestionable autonomía del Derecho tributario no es incompatible, al contrario, con el recurso habitual —en su configuración y aplicación— a las categorías, técnicas y principios propios de otras ramas del Derecho de las que bebe y se nutre. Tantas veces, sin embargo, como decía —de nuevo— el maestro Ferreiro, la preocupación por la «pureza» del método, lleva a la «burreza» del método. Probablemente el Derecho tributario —debido a su descomunal dimensión— está aquejado de un carácter autorreferencial, de una especie de complejo de reserva india, de irredenta aldea gala, que entorpece y vicia su normal desarrollo. Se presta demasiada atención a la letra pequeña reglamentaria y poca a los principios y categorías propias del Derecho constitucional, del Derecho administrativo, del Derecho procesal, hasta del Derecho civil, extremadamente útiles, en tantos casos, para deshacer entuertos y resolver adecuadamente controversias.

¹⁰ Cfr. al respecto *Ey, et al.*, 2022, informe en el que, no por casualidad, se tratan de forma detenida una buena parte de las patologías identificadas en la presente obra.