

Procedimientos tributarios

Director

Isaac Merino Jara

Coordinadores

Manuel Lucas Durán

Irene Suberbiola Garbizu



© De los autores, 2024

© LA LEY Soluciones Legales, S.A.

LA LEY Soluciones Legales, S.A.U.

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

Tel: 91 602 01 82

e-mail: clienteslaley@aranzadilaley.es

<https://www.aranzadilaley.es>

Primera edición: octubre 2024

Depósito Legal: M-22229-2024

ISBN versión impresa: 978-84-10292-02-4

ISBN versión electrónica: 978-84-10292-03-1

Diseño, Preimpresión e Impresión: LA LEY Soluciones Legales, S.A.

Printed in Spain

© **LA LEY Soluciones Legales, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, LA LEY Soluciones Legales, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Dirijase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, o cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, LA LEY SOLUCIONES LEGALES se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **LA LEY Soluciones Legales, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

ÍNDICE SISTEMÁTICO

PRÓLOGO. Por Isaac MERINO JARA	37
LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. ALGUNOS ASPECTOS RELEVANTES. José Manuel TEJERIZO LÓPEZ.....	41
1. INTRODUCCIÓN	43
2. LOS SUJETOS DE LOS PROCEDIMIENTOS.....	50
2.1. La Administración Tributaria.....	50
2.1.1. Ideas previas.....	50
2.1.2. La Agencia Estatal de Administración Tributaria	53
2.2. Los interesados.....	60
3. EL OBJETO DE LOS PROCEDIMIENTOS	67
3.1. Ideas previas	67
3.2. Algunas cuestiones relevantes	71
4. LAS FASES DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS	76
4.1. La iniciación de los procedimientos	77
4.2. La tramitación de los procedimientos	85
4.3. La finalización de los procedimientos	89
4.3.1. La finalización por medio de un acto tributario	90
4.3.2. La finalización por silencio de la Administración...	94
5. ALGUNAS CONCLUSIONES	96
6. BIBLIOGRAFÍA	102

LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. PRINCIPIOS GENERALES.

Vicente BARTUAL RAMÓN.....	105
1. INTRODUCCIÓN.....	107
2. PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS: ÁMBITO Y COMPETENCIA TERRITORIAL.....	108
2.1. Ámbito de la aplicación de los tributos.....	108
2.2. Competencia territorial en la aplicación de los tributos.....	110
3. INFORMACIÓN Y ASISTENCIA A LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS	111
3.1. Deber de información y asistencia a los obligados tributarios	111
3.2. Publicaciones y comunicaciones.....	113
3.3. Consultas tributarias escritas. Requisitos y efectos.....	114
3.3.1. Requisitos.....	114
3.3.2. Efectos.....	115
3.3.3. Consultas en el ámbito aduanero.....	120
3.4. Información previa sobre el valor de transmisión de inmuebles y acuerdos previos de valoración.....	120
4. COLABORACIÓN SOCIAL EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.....	121
4.1. Introducción.....	121
4.2. Colaboración social en la aplicación de los tributos.....	122
4.3. Obligaciones de información.....	123
4.3.1. La obligación de aportar información a la Administración tributaria.....	123
4.3.2. Concepto de datos tributarios o datos con trascendencia tributaria.....	125
4.3.3. Modalidades de aportación de información tributaria: suministro y captación.....	127
4.3.3.1. Suministro.....	128
4.3.3.2. Captación.....	128
4.3.4. Información sobre movimientos de cuentas bancarias.....	131
4.3.5. Obligaciones de información de los funcionarios y de los profesionales.....	132
4.3.6. Autoridades sometidas al deber de informar y colaborar.....	133

4.4. Tratamiento de los datos tributarios: carácter reservado.....	133
4.5. Publicación de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias	137
5. TECNOLOGÍAS INFORMÁTICAS Y TELEMÁTICAS	138
EL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN EN LA JURISPRUDENCIA RECIENTE DEL TRIBUNAL SUPREMO. Íñigo DAGO ELORZA.....	141
1. INTRODUCCIÓN	143
2. LA DELIMITACIÓN LEGAL Y JURISPRUDENCIAL DEL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN	144
3. LA IMPORTANCIA DE LA CUESTIÓN A LA LUZ DEL NUEVO RECURSO DE CASACIÓN.....	148
4. LA NECESARIA CASUÍSTICA QUE CONCORRE Y QUE DIFICULTA LOS PRONUNCIAMIENTOS DOGMÁTICOS.....	149
5. ALGUNOS SUPUESTOS EN QUE SE HA JUSTIFICADO EL PRONUNCIAMIENTO DEL TRIBUNAL SUPREMO POR EL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN	152
5.1. Derecho de los ciudadanos a una ejecución sin dilaciones indebidas	152
5.2. La cuantificación de la sanción en operaciones vinculadas .	160
5.3. Derecho de los ciudadanos a aportar documentos en sede administrativa y revisora.....	162
5.4. Derivación a los responsables solidarios	166
6. CONCLUSIÓN	170
LA INTERPRETACIÓN, CALIFICACIÓN E INTEGRACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS. Diego ABAITUA RODRÍGUEZ.....	177
1. INTRODUCCIÓN	179
2. LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.....	180
2.1. La interpretación con arreglo a las normas generales.....	180
2.2. Breve referencia a las fuentes del derecho tributario.....	182
2.3. La jurisprudencia tributaria y su valor.....	183
2.4. Los efectos temporales de la jurisprudencia en materia tributaria	185
2.5. La prohibición de la analogía.....	187
2.6. Los términos empleados por la norma.....	191
2.7. Las disposiciones interpretativas o aclaratorias y la referencia a las consultas vinculantes.....	193

3.	LA CALIFICACIÓN, EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA Y LA SIMULACIÓN.....	196
3.1.	Concepto de cada una de dichas figuras	197
3.1.1.	La calificación	198
3.1.2.	El conflicto en la aplicación de la norma tributaria	199
3.1.3.	La simulación	204
3.2.	Consecuencias procedimentales	205
3.2.1.	Su inexistencia en el ámbito de la calificación y la simulación.....	205
3.2.2.	El conflicto en la aplicación de la norma	207
3.3.	Necesario deslinde entre dichas figuras, doctrina del Tribunal Supremo sobre la materia.....	211
3.3.1.	Cuestión compleja.....	211
3.3.2.	Orden de estudio.....	213
3.3.3.	No intercambiabilidad.....	214
4.	BIBLIOGRAFÍA	217
	LOS DATOS, LOS ALGORITMOS, LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL Y LA SELECCIÓN DE CASOS PARA PROCEDIMIENTO INSPECTOR.	
	Javier HURTADO PUERTA	219
1.	ALGORITMOS, INTELIGENCIA ARTIFICIAL E INSPECCIÓN DE HACIENDA	221
1.1.	El concepto de algoritmo y la Inspección de Hacienda	221
1.2.	El concepto de Inteligencia Artificial y la Inspección de Hacienda	222
2.	LA DECISIÓN DE SELECCIÓN DE CASOS COMO TRÁMITE EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN. SU NATURALEZA JURÍDICO-ADMINISTRATIVA. SU RELACIÓN CON EL MANEJO DE INFORMACIÓN Y CON LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL	229
2.1.	Naturaleza Jurídica de la Orden de Carga en Plan.....	229
2.1.1.	Notas generales sobre la decisión de selección de casos en el procedimiento de Inspección.....	229
2.1.2.	Actos resolutorios y actos de trámite en el procedimiento inspector.....	231

2.1.3. Potestades regladas y potestades discrecionales en el procedimiento inspector	232
2.2. Sobre la existencia o inexistencia de un derecho subjetivo o un interés legítimo de conocer qué datos y cómo se manejaron para decidir la selección	238
2.3. Selección de casos, algoritmos e Inteligencia Artificial	240
2.3.1. ¿Es conveniente que, en el contexto de la carrera tecnológica para el manejo masivo de datos, solo las Administraciones Públicas limiten su eficacia en la prestación de servicios como consecuencia de restricciones o limitaciones de naturaleza digital?..	240
2.3.2. Los sesgos y la selección de casos	243
2.3.3. La base legal para el uso y tratamiento de datos por las Administraciones Tributarias. ¿Cómo juega el consentimiento del titular de los datos?	244
3. ALGUNAS PROPUESTAS DE CONCLUSIÓN.....	245
4. BIBLIOGRAFÍA	250
OBLIGACIONES DE PRESENTACIÓN DE INFORMES E INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN SOBRE LAS VENTAS REALIZADAS A TRAVÉS DE PLATAFORMAS DIGITALES. María MUÑOZ DOMÍNGUEZ y María FLORES NAVARRO.....	251
1. INTRODUCCIÓN	253
2. MARCO NORMATIVO EN EL QUE SE ENCUADRAN LAS OBLIGACIONES DE PRESENTACIÓN DE INFORMES E INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN SOBRE OPERACIONES REALIZADAS A TRAVÉS DE PLATAFORMAS DIGITALES.....	255
2.1. Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DAC 7)	257
2.2. Acuerdo Multilateral entre Autoridades competentes sobre intercambio automático de información relativa a ingresos obtenidos a través de plataformas digitales.....	259

2.3.	Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias	260
2.4.	Desarrollo reglamentario a través del Real Decreto 117/2024, de 30 de enero.....	262
2.5.	Orden de aprobación de los modelos de declaración	263
3.	OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN Y DE DILIGENCIA DEBIDA A CARGO DE LOS OPERADORES DE PLATAFORMAS DIGITALES EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO	264
3.1.	Obligaciones registrales y censales	267
3.2.	Obligaciones de recopilación y verificación de información: normas y procedimientos de diligencia debida.....	268
3.2.1.	Ámbito subjetivo.....	268
3.2.1.1.	Operadores de plataforma obligados a comunicar información	268
3.2.1.2.	Vendedores.....	270
3.2.2.	Ámbito objetivo: Normas y procedimientos de diligencia debida	271
3.2.2.1.	Obtención de información.....	271
3.2.2.2.	Verificación de la información y determinación del Estado de residencia del «vendedor»	272
3.2.2.3.	Plazo	276
3.2.3.	Obligaciones relativas a la protección de datos personales	276
3.3.	Obligaciones de suministro de información a la Administración tributaria	276
3.3.1.	Sujetos obligados y exentos de la obligación de informar.....	277
3.3.2.	Información que se debe comunicar.....	277
3.4.	Obligaciones de conservación de la documentación.....	278
4.	RÉGIMEN SANCIONADOR	279

4.1. Infracción por incumplimiento de las normas y procedimientos de diligencia debida	279
4.2. Infracción por incumplimiento de las obligaciones de información	280
4.3. Infracción por incumplimiento de las obligaciones de registro.....	282
4.4. Infracción por incumplimiento de las obligaciones de suministro de información	282
5. REFLEXIONES FINALES	283
LA PROBLEMÁTICA TRIBUTARIA DE LOS CRIPTOACTIVOS Y SUS OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN INCLUIDA LA DAC8. José Ignacio RUIZ TOLEDANO.....	287
1. LA REVOLUCIÓN DIGITAL	291
2. LA TECNOLOGÍA BLOCKCHAIN Y LOS CRIPTOACTIVOS	292
3. LOS RIESGOS QUE EN GENERAL PUEDEN SUSCITAR LOS CRIPTOACTIVOS	294
3.1. La respuesta a los riesgos financieros de los criptoactivos..	296
3.2. La respuesta a los riesgos de abuso	297
4. PROBLEMÁTICA TRIBUTARIA DE LOS CRIPTOACTIVOS Y LA BLOCKCHAIN	299
4.1. La utilización tributaria de la Blockchain	300
4.2. La preocupación tributaria por los criptoactivos.....	301
4.2.1. El conocimiento de los criptoactivos y la Blockchain	302
4.2.2. Obligaciones tributarias que conllevan los criptoactivos	302
4.2.3. Actuaciones de control que pueden o deben realizarse sobre criptoactivos.....	303
4.2.4. Información tributaria que debe existir sobre criptoactivos	304
4.2.5. Aspectos que deben regularse desde el punto de vista tributario.....	305
5. LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE INFORMACIÓN SOBRE CRIPTOACTIVOS EN LA LEY 11/2021, EL CARF Y LA DAC8	307
5.1. La Ley 11/2021	307

5.1.1.	Obligaciones de información sobre saldos en monedas virtuales (modelo 172)	309
5.1.1.1.	Obligados.....	309
5.1.1.2.	Información a incluir	309
5.1.2.	Obligaciones de información sobre operaciones en monedas virtuales (modelo 173)	310
5.1.2.1.	Obligados.....	310
5.1.2.2.	Información a incluir	311
5.1.3.	Obligaciones de información sobre saldos en monedas virtuales situadas en el extranjero (modelo 721)	311
5.1.3.1.	Obligados.....	312
5.1.3.2.	Información a incluir	313
5.2.	Obligaciones de información de la OCDE (CARF).....	314
5.2.1.	Criptoactivos a los que afecta	315
5.2.2.	Obligados.....	316
5.2.3.	Información	316
5.2.4.	Procedimientos de diligencia debida	317
5.2.5.	Interacción CARF y CRS.....	317
5.3.	Obligaciones de información en la UE (DAC8).....	317
5.3.1.	Plazo de trasposición.....	320
5.3.2.	Obligaciones referidas a criptoactivos.....	321
5.3.2.1.	Criptoactivos y operaciones sobre criptoactivos sujetas.....	321
5.3.2.2.	Obligados.....	322
5.3.2.3.	Datos a comunicar por los obligados.....	323
5.3.2.4.	Procedimiento de diligencia debida.....	324
5.3.2.5.	Régimen sancionador	325
5.3.3.	Otras modificaciones realizadas por la DAC8	325
6.	BIBLIOGRAFÍA	327

LAS OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN DE DETERMINADOS MECANISMOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL. Juan Manuel HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS		331
1.	LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN DE DETERMINADOS MECANISMOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL	333
2.	CONCEPTO DE MECANISMO OBJETO DE DECLARACIÓN.....	335
3.	MECANISMO DE CARÁCTER TRANSFRONTERIZO	336
4.	SEÑAS DISTINTIVAS	337
	4.1. Introducción	337
	4.2. Criterio de beneficio principal.....	339
	4.3. Categorías de señas distintivas.....	340
	4.3.1. Señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal	341
	4.3.2. Señas distintivas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal	343
	4.3.3. Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas	343
	4.3.4. Señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real	345
	4.3.5. Señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia	347
5.	ÁMBITO MATERIAL DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN .	349
6.	OBLIGADOS A PRESENTAR LA DECLARACIÓN EN CONCEPTO DE INTERMEDIARIOS.....	350
	6.1. La obligación de los intermediarios fiscales.....	350
	6.2. La obligación de declaración de los obligados tributarios interesados	352
7.	COMPETENCIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA.....	353
8.	CONTENIDO Y NACIMIENTO DE LA DECLARACIÓN DE DETERMINADOS MECANISMOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL	354
	8.1. Contenido	354
	8.2. Nacimiento de la obligación	356
9.	OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN DE ACTUALIZACIÓN DE LOS MECANISMOS TRANSFRONTERIZOS COMERCIALIZABLES.....	357
10.	OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN DE LA UTILIZACIÓN DE LOS MECANISMOS TRANSFRONTERIZOS DE PLANIFICACIÓN.....	358

11.	RESULTADOS DE LA INFORMACIÓN OBTENIDA DE LA DECLARACIÓN DE LOS MECANISMOS TRANSFRONTERIZOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL.....	360
12.	OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN DE DETERMINADOS MECANISMOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL EN EL ÁMBITO DEL ACUERDO MULTILATERAL ENTRE AUTORIDADES COMPETENTES SOBRE INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN RELATIVA A LOS MECANISMOS DE ELUSIÓN DEL ESTÁNDAR COMÚN DE COMUNICACIÓN DE INFORMACIÓN Y LAS ESTRUCTURAS EXTRATERRITORIALES OPACAS	360
13.	RÉGIMEN SANCIONADOR	363
	13.1. Incumplimientos de las obligaciones informativas respecto de la Administración tributaria	363
	13.1.1. La falta de presentación en plazo o de forma incompleta, inexacta o con datos falsos.....	363
	13.1.2. Su presentación por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios	364
	13.2. Incumplimientos de las obligaciones informativas entre particulares	364
14.	REFERENCIA ESPECIAL AL SECRETO PROFESIONAL.....	365
	14.1. La necesidad de una regulación específica diferente al artículo 93.5 de la LGT	365
	14.2. La previsión específica en orden al secreto profesional recogida en la Disposición Adicional 23ª	366
	14.3. Valoración	369
	14.4. La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de diciembre de 2022	370
15.	LA DAC-6 ¿ES CONTRARIA AL DERECHO DE LA UNIÓN?.....	370
16.	BIBLIOGRAFÍA	371
	LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA MÁS RECIENTE DEL TRIBUNAL SUPREMO. Luis Couso Esquitino.....	373
	1. INTRODUCCIÓN	375
	2. LOS RESPONSABLES TRIBUTARIOS	377
	2.1. Aproximación a la figura.....	377

2.2.	Concepto, naturaleza, fundamento y clases	378
2.2.1.	Concepto.....	378
2.2.2.	Naturaleza	383
2.2.3.	Fundamento	388
2.2.4.	Clases.....	390
2.3.	Supuestos generales de responsabilidad: Especial referencia a las derivaciones de responsabilidad en cadena	391
2.4.	Acción de derivación	398
2.4.1.	Naturaleza.....	399
2.4.2.	Problemática de la prescripción y cómputo de la acción	399
2.4.3.	Interrupción de la prescripción	406
3.	EL PROCEDIMIENTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD	411
3.1.	La declaración de responsabilidad	411
3.2.	Procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria.....	413
3.3.	Procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria...	414
3.4.	La problemática de la derivación de responsabilidad durante el concurso de acreedores del obligado tributario principal	419
4.	BIBLIOGRAFÍA	422
	REFLEXIONES Y PROPUESTAS SOBRE LAS ACCIONES CIVILES Y LAS DERIVACIONES DE RESPONSABILIDAD, ENTENDIDAS COMO PARTES DE UN REMEDIO GLOBAL FRENTE AL FRAUDE DE ACREEDORES. Víctor F. ROMO BLANCO	423
1.	INTRODUCCIÓN, LA PROTECCIÓN INSTITUCIONAL DEL CRÉDITO PÚBLICO BAJO EL FUNDAMENTO PRIMARIO DEL ARTÍCULO 1.911 CC.....	425
1.1.	Del fraude de acreedores y de la pluralidad de remedios puestos a disposición del acreedor perjudicado	425
1.2.	Una necesaria reflexión sobre la compatibilidad de los remedios y los límites a las autotutelas.....	427
2.	UNA CUESTIÓN PREVIA Y CONTROVERTIDA, LA DE LAS RESPONSABILIDADES QUE HAN SIDO TENIDAS POR SANCIONADORAS.....	430

2.1.	Sobre el posible origen de la indebida expansión de las naturalezas sancionadoras a la protección del crédito público en sede de autotutelas.....	430
2.2.	La discrepancia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo	432
2.3.	La responsabilidad del artículo 43.1 a) LGT y la cuestión de la distribución de la carga de la prueba.....	434
2.4.	Sobre el desenlace en la concurrencia de la presunción de inocencia con el deber de diligencia reforzado de un administrador societario.....	437
3.	LAS RESPONSABILIDADES INDEMNIZATORIAS Y LOS REMEDIOS CIVILES, LA SENDA DEL REMEDIO PAULIANO.....	439
3.1.	Sobre cómo las figuras implicadas en la lucha contra el fraude de acreedores lo serán de dos tipos, meramente indemnizatorias y de garantía de deuda.....	439
3.2.	Breve exposición de los remedios indemnizatorios comunes frente al fraude de acreedores.....	440
3.3.	Reflexiones en relación con la necesaria «puesta en sintonía» del artículo 42.2 a) LGT con las potencias actuales del remedio pauliano.....	444
3.3.1.	Primera reflexión, el papel central del remedio pauliano, y la necesidad de que la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT acometa la tendencia a la objetivación.....	444
3.3.2.	Sobre las posibilidades que nos brinda el efecto reparatorio de la pauliana triunfante.....	446
3.3.3.	Sobre las consecuencias de la entrada en escena del fraude objetivo.....	449
4.	LAS FIGURAS DE GARANTÍA DE DEUDA. UNA CATEGORÍA CON MARGEN DE RECORRIDO.....	451
4.1.	Introducción y fundamento de esta categoría.....	451
4.2.	El caso paradigmático de la responsabilidad del artículo 367 LSC, con especial referencia al caso de las pérdidas cualificadas.....	452
4.2.1.	La naturaleza jurídica de la figura.....	452
4.2.2.	Las cláusulas de remisión tanto de la TGSS como de la AEAT.....	454
4.3.	La doctrina del levantamiento del velo societario.....	455

5.	UNA FIGURA PECULIAR O LOS DOS NIVELES DE TUTELA DE LA INOPONIBILIDAD GANANCIAL	457
5.1.	Un ejemplo de tutela del crédito público acudiendo al derecho ganancial y la tutela civil.....	457
5.2.	Los dos niveles de protección de la acción de inoponibilidad, indemnizatorio y de declaración de deuda.....	458
6.	LOS DOS NIVELES DE PROTECCIÓN DEL CRÉDITO PÚBLICO EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA	460
6.1.	Examen de un sistema de protección indemnizatoria y criterios para encontrarlo acorde al derecho de la unión y en particular al principio de proporcionalidad	460
6.2.	Examen, aún pendiente, de un sistema de protección de deuda, asociado a un incumplimiento nítido de un deber legal por parte de un administrador societario.....	462
6.3.	Conclusiones	464
7.	BIBLIOGRAFÍA	465
	DISPOSICIONES GENERALES EN MATERIA DE PRUEBA. EN ESPECIAL LAS PRESUNCIONES. José Mario GIMÉNEZ SÁEZ.....	469
1.	INTRODUCCIÓN	471
2.	CONCEPTO	472
3.	OBJETO DE LA PRUEBA	475
4.	PRINCIPIOS GENERALES EN MATERIA PROBATORIA.....	479
4.1.	Principio de oficialidad y de investigación de oficio.....	479
4.2.	Principio de dispositivo o de aportación de pruebas.....	481
4.3.	Principio de disponibilidad y facilidad probatoria	482
4.4.	Principio de tutela judicial efectiva	484
5.	CARGA DE LA PRUEBA	484
5.1.	Regla general del art.105.1 de la LGT	484
5.2.	Regla especial del art.105.2	490
6.	MEDIOS DE PRUEBA.....	491
6.1.	Interrogatorio de partes	492
6.2.	Prueba documental	493
6.2.1.	Documentos privados	494
6.2.2.	Documentos públicos.....	495

6.2.2.1.	Actas	496
6.2.2.2.	Diligencias	499
6.2.2.3.	Dictamen de Peritos.....	500
6.2.2.4.	Reconocimiento judicial.....	502
6.2.2.5.	Declaración de testigos.....	502
6.2.2.6.	Otros medios	504
7.	PRESUNCIONES	504
7.1.	Presunciones normativas	507
7.2.	Presunciones no normativas	509
8.	BIBLIOGRAFÍA	513
LA FACULTAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE COMPROBAR HECHOS, ACTOS O NEGOCIOS CELEBRADOS EN PERIODOS PRESCRITOS. Manuel Luis MARTÍNEZ CABEZA		515
1.	INTRODUCCIÓN	517
2.	APROXIMACIÓN HISTÓRICA.....	520
3.	LA REGULACIÓN LEGAL ACTUAL: LIMITACIÓN DEL PLAZO PARA COMPROBAR CRÉDITOS FISCALES.....	522
4.	LA FACULTAD DE COMPROBACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES.	526
4.1.	Ámbito objetivo de aplicación	526
4.2.	<i>Dies a quo</i> y posible interrupción del plazo de 10 años	528
4.3.	Alcance de la comprobación	530
4.4.	Límites de la comprobación de créditos fiscales.....	531
4.5.	Supuestos en que el plazo efectivo de comprobación es inferior a diez años	533
4.6.	Comprobación tras el período de diez años del artículo 66.bis de la LGT.....	536
5.	EL DERECHO A COMPROBAR OPERACIONES CELEBRADAS EN EJERCICIOS PRESCRITOS AL AMPARO DEL ARTÍCULO 115 DE LA LGT	539
6.	NACIMIENTO DE CRÉDITOS FISCALES EN LA AUTOLIQUIDACIÓN DE EJERCICIOS POSTERIORES AL DE SU GENERACIÓN	543
6.1.	Introducción	543
6.2.	Las consultas de la DGT en relación con las deducciones por inversiones medioambientales y la deducción por actividades de I+D+i	544
6.3.	La sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2021	546
6.4.	El cambio de criterio de la Dirección General de Tributos.	548
6.5.	Pronunciamientos posteriores del Tribunal Supremo	549

6.6. Comentario crítico	552
7. BIBLIOGRAFÍA	553

El principio de regularización íntegra en los procedimientos de aplicación de los tributos: balance y nuevos problemas. Ana María DE JUAN LOZANO 555

1. CONSIDERACIONES GENERALES: DESDE LA IRRUPCIÓN DE LA EXIGENCIA DE REGULARIZACIÓN COMPLETA HASTA LA SITUACIÓN ACTUAL.....	557
2. APLICACIONES ACTUALES DEL PRINCIPIO DE REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA, Y SISTEMATIZACIÓN DE SUS DIMENSIONES	566
2.1. Problemática de apreciación de interés casacional objetivo en cuestiones relativas al principio de regularización íntegra.	566
2.2. ¿Es el principio de regularización íntegra un canon autónomo de anulación de los actos impugnados?	574
2.3. Problemática del principio de regularización completa en fase de ejecución	586
2.4. El principio de regularización íntegra como principio general del derecho tributario: sentido y límites de esta calificación.....	588
3. BIBLIOGRAFÍA	608

EL PAPEL DE LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA EN LA LEY DEL AÑO 2003. Jesús Manuel GENDRA REY..... 609

1. INTRODUCCIÓN	611
2. EL CONTEXTO: LA FIGURA DE LA AUTOLIQUIDACIÓN	612
3. EL MODELO DE CONTROL DE LA LGT: LA COMBINACIÓN DEL CONTROL EXTENSIVO CON EL INTENSIVO.....	621
4. EL PROCEDIMIENTO DE CONTROL DE PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES, AUTOLIQUIDACIONES Y COMUNICACIONES DE DATOS.....	627
5. EL PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN INICIADO MEDIANTE AUTOLIQUIDACIÓN, SOLICITUD O COMUNICACIÓN DE DATOS.....	629
6. EL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS.....	633
7. EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA.....	637
7.1. Características.....	637
7.2. La modificación de la Ley 13/2023, de 24 de mayo	641
7.3. La fijación del alcance del procedimiento.....	643
7.4. El efecto preclusivo de las actuaciones.....	646

8.	EL PROCEDIMIENTO DE RECTIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES.....	651
8.1.	Características.....	651
8.2.	Las autoliquidaciones rectificativas	655
9.	CONSIDERACIONES FINALES	657
DESAFÍOS DE LAS NUEVAS AUTOLIQUIDACIONES RECTIFICATIVAS: EL DERECHO AL ERROR Y A DISCREPAR A DEBATE. Carolina BLASCO DELGADO.....		
1.	INTRODUCCIÓN	661
2.	RECTIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES: ELIMINACIÓN DE UNA VÍA SEGURA PARA INTERPRETAR LA NORMA E IMPUGNAR LA AUTOLIQUIDACIÓN.....	664
2.1.	La generalización de las autoliquidaciones y la necesidad de su rectificación e impugnación.....	664
2.2.	Evolución y consolidación de la rectificación de autoliquidaciones como procedimiento de aplicación de los tributos	672
2.3.	Neutralización de la solicitud de rectificación de errores. Un paso atrás en garantías del obligado tributario	675
3.	LA NUEVA AUTOLIQUIDACIÓN RECTIFICATIVA: EL MODELO ÚNICO DE CORRECCIÓN DE ERRORES	677
3.1.	Conformación, justificación y omisiones del modelo único de rectificación de errores.....	677
3.2.	El modelo único de rectificación de autoliquidaciones de la Ley 13/2023	683
3.3.	Configuración de las autoliquidaciones rectificativas en el RD 117/2024	688
3.4.	Implantación de la autoliquidación rectificativa en el IVA: una nueva mecánica para las discrepancias de criterio	693
3.5.	Valoración crítica del sistema único de rectificación de autoliquidaciones	695
4.	DOS CUESTIONES ABIERTAS EN DEBATE: EL DERECHO AL ERROR Y EL DERECHO A DISCREPAR.....	702
4.1.	El derecho al error como posible alternativa a la sanción en las autoliquidaciones rectificativas	702
4.2.	Retroceso en el derecho a discrepar: la exigencia de demostrar culpabilidad para sancionar.....	711

5.	CONSIDERACIONES FINALES SOBRE LA NUEVA AUTOLIQUIDACIÓN RECTIFICATIVA: PROPUESTAS PARA SU PERFECCIONAMIENTO	714
6.	BIBLIOGRAFÍA	722
7.	SENTENCIAS.....	725
COMPROBACIÓN DE VALORES. Gaspar DE LA PEÑA VELASCO		727
1.	ANTECEDENTES	729
2.	LOS SUPUESTOS DE POSIBLES COMPROBACIONES DE VALORES EN LAS LEYES PROPIAS DE LOS DISTINTOS TRIBUTOS DE NUESTRO SISTEMA.....	732
3.	LOS MEDIOS PARA LA COMPROBACIÓN DE VALORES	742
4.	EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE VALORES	751
	4.1. El inicio del procedimiento	751
	4.2. El desarrollo del procedimiento.....	752
	4.3. Terminación del procedimiento.....	754
5.	LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA.....	755
6.	CONSIDERACIONES FINALES	760
LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO, PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y PROCEDIMIENTO INSPECTOR. Marcos ÁLVAREZ SUSO		761
1.	INTRODUCCIÓN	763
	1.1. El papel de los principios generales en el derecho tributario	763
	1.2. Tipos de principios generales del derecho tributario.....	766
	1.2.1. PGD expresamente contenidos en una norma	767
	1.2.2. PGD no expresamente contenidos en una norma ..	769
2.	ANÁLISIS DE ALGUNOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN RELACIÓN CON EL DERECHO TRIBUTARIO	771
	2.1. El principio de legalidad	771
	2.2. El principio de seguridad jurídica. Confianza legítima y vinculación a los actos propios	776
	2.3. Principio de proporcionalidad de las sanciones	782
	2.4. La obligación de proceder a una regularización íntegra	790
	2.4.1. El principio de regularización íntegra en el IVA	791
	2.4.2. El principio de regularización íntegra en la imposición directa (retenciones y cumplimiento obligación principal)	796

2.4.3. El principio de regularización íntegra en la imposición directa (operaciones vinculadas).....	798
2.5. El principio de neutralidad en el IVA.....	800
3. BIBLIOGRAFÍA	802
LA ENTRADA EN DOMICILIO PARA EL EJERCICIO DE FACULTADES INSPECTORAS. Guillermo ENRÍQUEZ MALAVÉ.....	805
1. INTRODUCCIÓN: MARCO NORMATIVO	807
2. EL DERECHO A LA INVIOLABILIDAD DOMICILIARIA. TITULARIDAD DEL DERECHO Y FUNDAMENTO DE SU PROTECCIÓN	809
2.1. El domicilio de las personas físicas	810
2.2. El domicilio constitucionalmente protegido de las personas jurídicas.....	810
3. CONTENIDO DEL DERECHO. CONCRECIÓN DEL CONCEPTO DE DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO EN PERSONAS FÍSICAS Y JURÍDICAS	815
3.1. Domicilio de las personas físicas. Inclusiones y exclusiones jurisprudenciales.....	815
3.2. Domicilio de las personas jurídicas. Evolución jurisprudencial.....	819
3.3. Especial consideración a la entrada y registro en despachos de abogados.....	824
3.4. Especial consideración al precinto y apertura de cajas de seguridad comentario a las STS de 21 de marzo y 4 de abril de 2024	828
4. LOS SUPUESTOS DE ENTRADA LEGÍTIMA EN EL DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO	831
4.1. El consentimiento del titular. Consentimiento en personas jurídicas. Diferentes supuestos. Vicios del consentimiento	832
4.2. La autorización judicial.....	837
4.3. Flagrante delito. El hallazgo casual en materia tributaria referencia a la STS de 22 de junio de 2022	852
5. EL DERECHO AL ENTORNO VIRTUAL Y EL COPIADO MASIVO DE DISPOSITIVOS ELECTRÓNICOS	854

5.1. Dispositivos y sistemas informáticos que se encuentren en los locales en los que se desarrolla una entrada judicialmente autorizada	855
5.2. Dispositivos y sistemas informáticos que se encuentren fuera de los locales en los que se desarrolla una entrada judicialmente autorizada comentario a la STS de 29 de septiembre de 2023	858
6. BIBLIOGRAFÍA	859
LA NUEVA REGULACIÓN DE LAS INSPECCIONES CONJUNTAS.	
Gabriel ELORRIAGA PISARIK	861
1. ANTECEDENTES	863
1.1. Trabajos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)	863
1.2. Directivas previas	865
2. LA DIRECTIVA (UE) 2021/514 DEL CONSEJO Y LAS INSPECCIONES CONJUNTAS	868
3. LA TRANSPOSICIÓN AL DERECHO ESPAÑOL DE LA DAC 7 ...	870
4. ELEMENTOS BÁSICOS DE LAS INSPECCIONES CONJUNTAS ...	874
4.1. Concepto	874
4.2. Derechos y obligaciones de los actuarios	876
4.3. Inicio y duración de la inspección conjunta	878
4.4. Coordinación de las actuaciones	880
4.5. Derechos y obligaciones de los obligados tributarios	880
4.6. El informe final	881
5. CONSIDERACIONES FINALES	883
6. BIBLIOGRAFÍA	884
EL CRÉDITO TRIBUTARIO EN EL CONCURSO DE ACREEDORES.	
Carlos J. DORREGO ANTA	887
1. INTRODUCCIÓN	889
2. LOS MECANISMOS PRECONCURSALES Y EL CONCURSO DE ACREEDORES	892
2.1. Finalidad	892
2.2. El concurso y el crédito público: el plan de reestructuración	893
2.3. El concurso de acreedores y la intervención del acreedor público	898

2.4. Las derivaciones de responsabilidad tributaria y el concurso de acreedores	905
3. EL PROCEDIMIENTO ESPECIAL PARA MICROEMPRESAS	911
4. LA EXONERACIÓN DEL PASIVO INSATISFECHO.....	915
5. BIBLIOGRAFÍA	923
LA IMPUGNABILIDAD DE LAS ACTAS CON ACUERDO POR INFRACCIÓN SOBREVENIDA DEL DERECHO DE LA UE: ¿HACIA UNA CLÁUSULA «LEGIBUS SIC STANTIBUS»?. Jorge DE JUAN CASAEVALL.....	925
1. PLANTEAMIENTO	927
2. EL ACTA CON ACUERDO COMO FORMA DE TERMINACIÓN CONVENCIONAL DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN	933
3. EL PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN DE NULIDAD DE PLENO DERECHO (ART. 217 LGT)	939
3.1. Acta que vulnera derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional (artículo 217.1.a) de la LGT).....	943
3.2. Acta y liquidación derivada constituyen un acto presunto contrario al ordenamiento jurídico por el que se adquieren facultades o derechos, cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición (artículo 217.1.f) de la LGT)	952
3.3. La cláusula residual del art. 217.1 g LGT: nulidad establecida «expresamente en una disposición de rango legal» (art. 217.1 g LGT): ¿infracción del Derecho de la Unión Europea?	954
4. INVALIDEZ DEL ACTA CON ACUERDO POR VICIOS DEL CONSENTIMIENTO	958
5. VALORACIÓN CRÍTICA DE SU INEXPUGNABILIDAD PARA DEPURAR UNA INFRACCIÓN DEL DERECHO DE LA UE: UNA PROPUESTA DE LEGE FERENDA	964
6. BIBLIOGRAFIA	971
REVISIÓN DE ACTOS NULOS DE PLENO DERECHO. Carlos PALAO TABOADA	973
1. LA INVALIDEZ DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA Y EL SISTEMA DE SU REVISIÓN	975
2. REVISIÓN DE ACTOS NULOS DE PLENO DERECHO: GENERALIDADES	980
2.1. La acción de nulidad.....	980

2.2.	Carácter exhaustivo de la enumeración de los supuestos de nulidad de pleno derecho	982
2.3.	No libertad de revisión de actos perjudiciales o de gravamen	983
2.4.	Obligatoriedad de la revisión	984
2.5.	Actos revisables	985
2.6.	Límites de la revisión	986
3.	LOS SUPUESTOS LEGALES DE ACTOS NULOS DE PLENO DERECHO.....	987
3.1.	Enumeración.....	987
3.2.	Jurisprudencia en el ámbito tributario.....	988
3.2.1.	Vulneración de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional	988
3.2.2.	Órgano manifiestamente incompetente	990
3.2.3.	Contenido imposible del acto	991
3.2.4.	Actos constitutivos de infracción penal o dictados como consecuencia de ésta	994
3.2.5.	Omisión del procedimiento legalmente establecido	995
4.	EL CASO ESPECIAL DE LOS ACTOS DICTADOS EN APLICACIÓN DE LEYES DECLARADAS INCONSTITUCIONALES	1000
4.1.	La doctrina jurisprudencial consolidada.....	1000
4.2.	La STS de 28 de febrero de 2024.....	1003
5.	NORMAS SOBRE EL PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN.....	1010
5.1.	Iniciación.....	1010
5.2.	Trámites	1012
5.3.	Resolución	1013
6.	BIBLIOGRAFÍA	1014
	LA REVOCACIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS. José Antonio SÁNCHEZ GALIANA	1017
1.	INTRODUCCIÓN	1019
2.	RÉGIMEN JURÍDICO. CONSIDERACIONES GENERALES. REMISIÓN	1023
3.	ÁMBITO OBJETIVO DE LA REVOCACIÓN. SUPUESTOS DE LA REVOCACIÓN	1030
3.1.	La infracción manifiesta de ley	1030
3.2.	Las circunstancias sobrevenidas	1033

3.3. La indefensión de los interesados	1039
4. ÓRGANO COMPETENTE PARA LA DECLARACIÓN Y TRAMITACIÓN	1041
5. PROCEDIMIENTO DE REVOCACIÓN.....	1041
5.1. Iniciación del procedimiento	1041
5.2. Tramitación del procedimiento.....	1052
5.3. Terminación del procedimiento.....	1057
6. EFECTOS DEL ACUERDO DE REVOCACIÓN.....	1061
7. OTRAS CUESTIONES REFERIDAS A LA REVOCACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO. LA MOTIVACIÓN DE LAS RESOLUCIONES, LOS LÍMITES A LA FACULTAD DE REVOCACIÓN Y LA POSIBILIDAD DE SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO OBJETO DE REVOCACIÓN	1063
8. DOCTRINA JURISPRUDENCIAL RECIENTE Y PROPUESTAS DE LEGE FERENDA.....	1066
9. BIBLIOGRAFÍA	1077
LA DEVOLUCIÓN DE LOS INGRESOS INDEBIDOS EN MATERIA TRIBUTARIA. Miguel MUÑOZ PÉREZ y Alfonso SANTANDER RUIZ	1081
1. INTRODUCCIÓN	1083
2. LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS Y LA DEVOLUCIÓN DERIVADA DE LA NORMATIVA DEL TRIBUTO. DIFERENCIAS DE CONCEPTO Y ALCANCE	1083
3. LA LEGITIMACIÓN PARA SOLICITAR Y OBTENER LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS	1089
4. LOS PROCEDIMIENTOS PARA LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS	1092
4.1. El procedimiento de devolución de ingresos indebidos por supuestos tasados.....	1093
4.1.1. Supuestos tasados de devolución de ingresos indebidos	1093
4.1.2. Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos	1094
4.2. El procedimiento de devolución de ingresos indebidos derivado de la rectificación de autoliquidaciones	1095
4.2.1. Descripción general.....	1095

4.2.2.	La rectificación de autoliquidaciones: autoliquidación rectificativa vs solicitud de rectificación de autoliquidación	1096
4.2.3.	Aspectos procedimentales de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones con devolución de ingresos indebidos	1098
4.2.3.1.	Plazo para solicitar la rectificación de una autoliquidación	1099
4.2.3.2.	Exclusión de la rectificación de autoliquidaciones comprobadas	1099
4.2.3.3.	Aseguramiento de la situación jurídica del solicitante	1101
4.2.3.4.	Especialidades para casos de retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas ..	1102
4.2.3.5.	Agotamiento de la vía administrativa en casos de inconstitucionalidad o infracción del Derecho de la Unión Europea...	1103
4.3.	La devolución de ingresos indebidos en un procedimiento de aplicación de los tributos	1106
4.4.	El procedimiento de devolución de ingresos indebidos realizados al amparo de actos firmes	1107
4.4.1.	Descripción general.....	1107
4.4.2.	Devolución de ingresos indebidos derivada de la revisión de actos nulos de pleno derecho	1107
4.4.3.	Devolución de ingresos indebidos derivada de la revocación de oficio de actos administrativos	1110
4.4.4.	Devolución de ingresos indebidos derivada de la rectificación de errores materiales, de hecho, o aritméticos.....	1113
4.4.5.	Devolución de ingresos indebidos derivada del recurso extraordinario de revisión.....	1113
4.5.	La devolución de ingresos indebidos como consecuencia de la ejecución de una resolución administrativa o contencioso-administrativa	1114

PROBLEMÁTICA DE LA EJECUCIÓN DE LAS RESOLUCIONES ESTIMATORIAS PARCIALES, POR DEFECTOS FORMALES O DE FONDO, DE LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS EN LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL. Ricardo HUESCA BOADILLA	1117
1. INTRODUCCIÓN	1119
2. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS	1120
3. LA ANULACIÓN PARCIAL DE UN ACTO TRIBUTARIO POR DEFECTOS FORMALES CON RETROACCIÓN DE ACTUACIONES EN UN PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA.....	1126
4. LA ANULACIÓN PARCIAL POR RAZONES SUSTANTIVAS DE ACTOS TRIBUTARIOS DICTADOS EN PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA	1130
5. ANULACIÓN POR RAZONES DE FONDO DE UNA SANCIÓN TRIBUTARIA POR UNA RESOLUCIÓN ESTIMATORIA PARCIAL DIRECTA DE UNA RECLAMACIÓN POR PARTE DE UN TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO. ANULACIÓN DE ESA SANCIÓN POR PARTE DE DICHO TRIBUNAL A CONSECUENCIA DE LA ANULACIÓN DE UNA LIQUIDACIÓN VINCULADA A LA MISMA. ANULACIÓN POR RAZONES DE FORMA CON RETROACCIÓN DE ACTUACIONES	1136
6. ESTIMACIÓN PARCIAL POR RAZONES DE FORMA, CON RETROACCIÓN DE ACTUACIONES Y ESTIMACIÓN PARCIAL POR RAZONES SUSTANTIVAS EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR	1142
7. EL RETRASO EN LA REMISIÓN POR LOS TRIBUNALES ECONÓMICO ADMINISTRATIVOS A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LAS RESOLUCIONES ESTIMATORIAS PARCIALES POR RAZONES DE FONDO O DE FORMA CON RETROACCIÓN DE ACTUACIONES Y SUS CONSECUENCIAS	1154
8. EL <i>DIES A QUO</i> PARA LA EJECUCIÓN DE LAS RESOLUCIONES ESTIMATORIAS EN PARTE POR RAZONES SUSTANTIVAS O FORMALES	1165
9. LA EJECUCIÓN DE SENTENCIAS ESTIMATORIAS PARCIALES EN MATERIA TRIBUTARIA	1172
10. BIBLIOGRAFÍA	1181

POTESTAD SANCIONADORA TRIBUTARIA. DOS CUESTIONES: GARANTÍAS PROCEDIMENTALES Y DETERMINACIÓN DE LA BASE DE LA SANCIÓN EN LOS SUPUESTOS DE SIMULACIÓN Y DE OPERACIONES VINCULADAS. Miguel Ángel COLLADO YURRITA 1185

- 1. LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN ... 1187
- 2. SUPUESTOS DE APLICACIÓN POR LA JURISPRUDENCIA DE LA VERTIENTE PROCESAL DEL PRINCIPIO *NE BIS IN IDEM* Y EL PRINCIPIO ANGLOSAJÓN DEL DOUBLE JEOPARDY..... 1192
- 3. SOCIEDADES PROFESIONALES: ECONOMÍA DE OPCIÓN, CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA Y SIMULACIÓN 1196
- 4. SOCIEDADES PROFESIONALES: BASE DE LA SANCIÓN EN LAS REGULARIZACIONES POR SIMULACIÓN O POR OPERACIONES VINCULADAS. INCONGRUENCIA DE UNA RESPUESTA FORMALMENTE CORRECTA 1208
- 5. BIBLIOGRAFÍA 1213

CUESTIONES SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA EN LA LGT. Alejandro BLÁZQUEZ LIDOY 1215

- 1. INTRODUCCIÓN 1217
 - 1.1. La escasez de delitos fiscales denunciados por la Inspección de los Tributos 1218
- 2. EXCEPCIONES A LA PRÁCTICA DE LIQUIDACIONES EN CASO DE EXISTENCIA DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA ARTÍCULO 251 DE LA LGT 1222
 - 2.1. Las causas legales que impiden la liquidación vinculada a delito 1225
 - 2.2. La remisión del expediente a sede penal y suspensión del procedimiento administrativo 1232
 - 2.3. La difícil aplicación del artículo 305.6 del Código Penal... 1236
 - 2.4. Medidas cautelares 1236
- 3. LA LIQUIDACIÓN VINCULADA A DELITO (ART. 253 DE LA LGT) 1239
 - 3.1. La ejecutividad sin control judicial de la liquidación administrativa 1245
 - 3.2. La relevancia del trámite de audiencia en el ámbito administrativo 1247
 - 3.3. Continuación del procedimiento en el caso de que se inadmita la denuncia o la querrella 1249

3.4.	¿Es posible modificar el acto de liquidación una vez iniciado el proceso penal?	1254
4.	LA IRRELEVANCIA DE LOS DEFECTOS PROCEDIMENTALES DEL PROCEDIMIENTO INSPECTORY EL LÍMITE DEL ARTÍCULO 11.1 DE LA LOPJ.....	1257
5.	LA INSTRUCCIÓN DE UN DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA POR LA INSPECCIÓN Y EL DERECHO A NO DECLARAR CONTRA SÍ MISMO.....	1261
6.	EL PAPEL DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS EN LOS PROCEDIMIENTOS VINCULADOS A DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.....	1266
6.1.	Competencia de los órganos de Inspección.....	1266
6.2.	La valoración del dolo por la Inspección.....	1267
6.3.	El papel del inspector como testigo-perito en el proceso penal cuando hay liquidación vinculada a delito	1268
7.	LOS EFECTOS DE LA PREJUDICIALIDAD PENAL SOBRE PROCEDIMIENTOS CONEXOS DONDE NO HAY PROCEDIMIENTO DE DELITO LA INSTAURACIÓN DE UN RÉGIMEN CONTRADICTORIO	1271
7.1.	La existencia de prejudicialidad penal de procedimientos conexos	1276
8.	RESPONSABLES TRIBUTARIOS Y PROCESO PENAL	1280
8.1.	Derivación de responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT y supuestos donde no existe liquidación a delito.....	1283
8.2.	La responsabilidad tributaria cuando finaliza el proceso penal.....	1285
9.	LA REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA DE UN DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.....	1288
10.	INEXISTENCIA DE DELITO EN SEDE PENAL (HECHOS PROBADOS) Y LA VUELTA AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO ...	1293
10.1.	Hechos probados en sede penal y calificaciones en sede penal.....	1293
10.2.	La suspensión del procedimiento y la prescripción	1298
10.3.	El expediente administrativo y la causa penal.....	1302
10.4.	La recusación del inspector en el procedimiento administrativo.....	1303
11.	BIBLIOGRAFÍA	1306

PROCEDIMIENTOS ADUANEROS Y LEY GENERAL TRIBUTARIA.

Javier DEL OLMO AZCONA.....	1311
1. INTRODUCCIÓN.....	1313
2. DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA Y LEY GENERAL TRIBUTARIA.....	1316
2.1. Naturaleza de las competencias de la Unión Europea en las que se fundamenta la legislación aduanera.....	1316
2.2. Principios generales del Derecho en la legislación aduanera.....	1319
2.3. Evolución histórica del Derecho de la UE en materia aduanera.....	1323
3. PROCEDIMIENTOS ADUANEROS.....	1328
3.1. Introducción.....	1328
3.2. Procedimientos iniciados previa solicitud.....	1329
3.2.1. Decisiones vinculantes sobre clasificación arancelaria y origen de las mercancías.....	1329
3.2.2. Decisiones que constituyen una autorización.....	1330
3.3. Despacho aduanero.....	1338
3.3.1. Concepto.....	1338
3.3.2. Inicio.....	1339
3.3.3. Comprobación.....	1341
3.3.4. Facultades.....	1342
3.3.5. Finalización.....	1343
3.3.5.1. Supuesto general.....	1343
3.3.5.2. Declaraciones simplificadas.....	1350
3.4. Comprobaciones posteriores al despacho aduanero.....	1352
3.4.1. Procedimientos nacionales para la comprobación a posteriori.....	1352
3.4.2. Liquidación derivada de delito.....	1359
3.4.3. Facultades.....	1364
4. NULIDAD Y ANULABILIDAD DE LAS DECISIONES EN LA LEGISLACIÓN ADUANERA.....	1365
5. BIBLIOGRAFÍA.....	1368

2.3. Neutralización de la solicitud de rectificación de errores. Un paso atrás en garantías del obligado tributario

Con el tiempo, se conformó un sistema de doble rectificación. Por una parte, si el error a corregir generaba un perjuicio para los intereses legítimos del obligado tributario, la norma instaba a corregirlo solicitando a la Administración su corrección. Por otra parte, cuando el error no perjudicaba a los intereses de la Administración tributaria, el mecanismo propuesto era la presentación de una autoliquidación complementaria. En el primer caso, el mecanismo se regula en el artículo 120.3 LGT, se desarrolla en los artículos 126 a 129 RGAT, y se complementa con los artículos 221.1 y 4 LGT; en el segundo, se regula en el artículo 122.2 LGT.

En este sistema dual, que seguirá siendo aplicable en los impuestos en los que no se opte por las autoliquidaciones rectificativas, se utilizan las autoliquidaciones complementarias para completar o modificar las presentadas previamente, siempre que no perjudicaran los intereses de la Administración. Las autoliquidaciones complementarias se presentan en el mismo formulario que la autoliquidación principal, completando la casilla correspondiente, y siempre resultan en una cantidad favorable a la Hacienda pública.

Cuando el error perjudica de cualquier modo los intereses legítimos de los obligados tributarios, el contribuyente puede solicitar la rectificación de la autoliquidación y la devolución del importe pagado en exceso. Este procedimiento requiere la presentación de una solicitud detallada explicando y justificando el error, dirigida al órgano competente de la Administración tributaria. Si la solicitud es aceptada, se practica la liquidación a favor del obligado, admitiendo su pretensión. En caso de denegación, se abren las vías de impugnación de cualquier acto administrativo.

Esta posibilidad de instar la rectificación de la autoliquidación plantea dos escenarios como ya señalaron JUAN LOZANO *et al.*, por un lado, la corrección de un error de hecho o de derecho; y por otro, «los supuestos en los que el obligado tributario sostiene una interpretación divergente a la mantenida por la Administración tributaria, pero, por temor a incurrir en una conducta que pudiera calificarse como infracción, formula la autoliquidación, también en su perjuicio, según la doctrina administrativa»⁽²⁴⁾.

(24) Vid. JUAN LOZANO, A.M., GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J., «Estudio preliminar: la aplicación de los tributos en

El modelo dual de rectificación presenta ventajas, pero también áreas de mejora. Por un lado, permite a los contribuyentes corregir errores de manera proactiva y cumplir adecuadamente con sus obligaciones tributarias. Por otro lado, conlleva un procedimiento excesivo para rectificar errores materiales, de hecho, o aritméticos, que son fácilmente constatables y que, sin embargo, obligan a la Administración a comprobar su veracidad conforme al procedimiento establecido en el reglamento. Esto retrasa las devoluciones que proceden y puede conllevar el devengo de intereses de demora por no resolver en el plazo establecido; esta situación supone un riesgo excesivo para la Administración tributaria en momentos de elevada litigiosidad. La complejidad y el tiempo requeridos para procesar las solicitudes de rectificación generan una carga administrativa significativa y no es el mecanismo más adecuado para las rectificaciones que afectan a la gran mayoría de los contribuyentes que, además, cumplen con sus obligaciones a través de procedimientos de autoliquidación en masa.

A pesar de sus limitaciones, el modelo dual se ha consolidado como un procedimiento garantista para la corrección de errores de derecho en las autoliquidaciones tributarias, permitiendo al obligado tributario plantear diferencias interpretativas con la Administración tributaria sin arriesgar a ser sancionado. Además, le permitía obtener un acto administrativo susceptible de impugnación. Este modelo ha permitido gestionar de manera efectiva una gran cantidad de solicitudes de rectificación presentadas por los contribuyentes, aunque ya se había insistido en la necesidad de una reforma que simplificara y agilizara estos procedimientos.

No ha habido muchos cambios normativos que alteren esta situación, ni en la LGT ni en los reglamentos de desarrollo de los procedimientos de gestión ni de revisión en vía administrativa, pero el incremento del número de solicitudes de rectificación en los últimos años es un hecho que ha condicionado el desenvolvimiento de estos procedimientos. Esta situación ha conducido a lo que GARCÍA NOVOA⁽²⁵⁾ ha denominado muy acertadamente como la neutralización del artículo 120.3 LGT.

la nueva Ley General Tributaria», en AA.VV., *La aplicación de los tributos en la nueva Ley general tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, págs. 45 y 46.

(25) En esta línea, coincidimos con GARCÍA NOVOA cuando señala que «la doctrina prospectiva del Tribunal Constitucional, en caso de leyes sobre las que pende un recurso de inconstitucionalidad, ha propiciado la práctica de autoliquidar, pagar y solicitar la rectificación». Vid. GARCÍA NOVOA, C., «Autoliquidaciones rectificativas...», op. cit.

3. LA NUEVA AUTOLIQUIDACIÓN RECTIFICATIVA: EL MODELO ÚNICO DE CORRECCIÓN DE ERRORES

3.1. Conformación, justificación y omisiones del modelo único de rectificación de errores

La reforma del sistema de autoliquidaciones rectificativas se introdujo mediante enmiendas al Anteproyecto de modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en transposición de la Directiva 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021, que modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. El texto original no contemplaba la figura de la autoliquidación rectificativa. Fue durante su tramitación parlamentaria que se modificaron varios preceptos a través de las enmiendas 4, 5 y 9, presentadas por los Grupos Parlamentarios Socialista y Confederal de Unidas Podemos-En Común Podem-Galicia Común, las cuales modificaron los artículos 120.3 y 4, y 122.2, además de añadir la Disposición adicional vigesimosexta⁽²⁶⁾.

La Adenda 2021 al Plan Estratégico de la AEAT 2020-2023 ya había anticipado esta necesidad de simplificación, incorporando entre las medidas de asistencia y prevención planificadas el desarrollo de un sistema para la subsanación de errores cometidos en autoliquidaciones presentadas en IRPF, IVA e IS, a través del modelo de cada impuesto, y un sistema de control de riesgos que permita mantener el mismo nivel de comprobación. Esta idea se reitera y concreta en la plantificación prevista para los años 2024 a 2027, aprobada en enero de 2024 y que muy probablemente es el desencadenante de la reforma.

La simplificación administrativa parece ser la idea central que impulsa la regulación de la autoliquidación rectificativa, la cual permite realizar cualquier rectificación de una previa en un solo instrumento, reduciendo el uso de la solicitud de rectificación que quedará para casos residuales en el ámbito de la gestión tributaria. En definitiva, se ofrece agilidad a cambio de seguridad, o, visto de otro modo, agilidad a cambio de la ausencia de acto administrativo y, por consiguiente, de la imposibilidad de impugnar una autoliquidación que perjudique los intereses legítimos del obligado tributario.

(26) Boletín Oficial de la Cortes Generales. Congreso de los Diputados. Serie A, n.º 139-2, 13 de marzo, págs. 6 y ss.

La justificación que acompaña las mencionadas enmiendas destaca la necesidad y conveniencia de reformar el modelo para abandonar progresivamente el sistema dual de rectificación de autoliquidaciones y avanzar hacia un sistema único que abarque los principales tributos de gestión estatal. Esta justificación expone las ventajas más evidentes del nuevo sistema, evitando mencionar algunos efectos colaterales que podrían interpretarse como un retroceso en los derechos y garantías de los contribuyentes⁽²⁷⁾.

En este sentido, la enmienda número 4 comienza su razonamiento mencionando el aumento de las solicitudes de corrección de errores en las autoliquidaciones en los últimos años. Aboga por la simplificación del proceso de rectificación sin considerar el resultado de la autoliquidación, con el objetivo de evitar confusión en el obligado tributario. Paralelamente, reconoce la necesidad de mayor agilidad en la gestión administrativa de las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones que perjudican los intereses legítimos de los contribuyentes⁽²⁸⁾.

En cuanto a las ventajas, se destaca que el contribuyente podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación inicialmente presentada a través del modelo de autoliquidación. Esto le permitirá beneficiarse de los programas de ayuda existentes para su cumplimentación, mejorando así la asistencia al contribuyente, que es el objetivo principal de la reforma.

Además de simplificar la fase de presentación, se agiliza la tramitación de la corrección al integrar la información en el sistema ordinario de gestión de la Administración tributaria. Esto permite una combinación equilibrada entre control y agilidad en la corrección del error. En general, no será ne-

(27) Vid. LITAGO LLEDÓ, R., «La rectificación de las autoliquidaciones tributarias como derecho de los contribuyentes», ob. cit. págs. 1 a 26. VILLEGAS ALMAGRO, Y., «Las autoliquidaciones rectificativas y la consecuente pérdida de garantías para los contribuyentes», en *Presente y Futuro del Derecho Financiero y Tributario: Cuestiones Críticas*, VIII Reunión de Profesores de Derecho Financiero y Tributario, Documentos de Trabajo Instituto de Estudios Fiscales, 2/2024, pág. 109 a 121.

(28) La enmienda recuerda que en el año 2017 ya se dieron pasos en ese sentido en el IRPF. Se incorporó el artículo 67 bis en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, para avanzar en estas demandas de simplificación, ofreciendo al obligado tributario la posibilidad de iniciar el procedimiento de rectificación de autoliquidación previsto en el apartado 3 del artículo 120 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a través del modelo de declaración aprobado por el Ministro de Hacienda y Función Pública.

cesario realizar actuaciones de comprobación, salvo en circunstancias que justifiquen su desarrollo.

La integración de la autoliquidación rectificativa en el sistema tributario será gradual y se aplicará únicamente cuando la normativa específica de cada tributo lo disponga, ya que requiere la adaptación de los sistemas informáticos para su implementación.

Justificada así la introducción de la modificación a través de enmiendas, el preámbulo de la Ley 13/2023 aclara el nuevo modelo: «*Esta nueva figura sustituirá, en aquellos tributos en los que así se establezca, el actual sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación. De esta forma, mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, el obligado tributario podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad, con independencia del resultado de esta, sin necesidad de esperar la resolución administrativa*»⁽²⁹⁾.

Como se ha avanzado muy probablemente la elevada litigiosidad en materia tributaria, marcada por diversos pronunciamientos judiciales de alto impacto⁽³⁰⁾, ha conducido a la restricción del alcance del artículo 120.3 LGT, reduciendo las facultades de solicitud de revisión de autoliquidaciones. En el ámbito local, GARCÍA NOVOA⁽³¹⁾, en similar sentido, ha criticado

(29) Adicionalmente, puede consultarse en Normativa y criterios interpretativos el documento sobre las autoliquidaciones rectificativas realizado por la AEAT *Vid.* <https://sede.agencia-tributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/analisis/2023/junio/19/autoliquidaciones-rectificativas.html> (consultado 20 de junio de 2024).

(30) Así, la STS 1462/2018, de 3 de octubre de 2018 (recurso de casación núm. 4483/2017), relativa los casos de exención en IRPF de las prestaciones de maternidad/paternidad, o las STS 255/2023, de 28 de febrero de 2023 (recurso de casación núm. 5335/2021) y STS 24/2024, 10 de enero de 2024 (recurso de casación núm. 572/2022) que reconoce la reducción de los rendimientos del trabajo por aplicación de la Disposición transitoria segunda de la Ley a los contribuyentes que reciban pensiones de jubilación o invalidez cuyas aportaciones no se beneficiaron de esta ventaja fiscal.

(31) Al respecto, recuerda que estas sentencias, «*a pesar de su carácter prospectivo, sirvieron, entre otras cosas, para volver a poner de actualidad la diferencia entre la existencia de una liquidación administrativa firme y una autoliquidación no comprobada, a la hora de articular la solicitud de devolución de ingresos indebidos cuando una ley es declarada inconstitucional*». La diferencia de trato se ha planteado cómo un supuesto de violación de la igualdad y el Auto del TS 1390/ 2022, de 9 de febrero, ha considerado de interés casacional esta cuestión.

La razón última de esta eventual desigualdad radica en que quienes disponen de una autoliquidación no comprobada y tienen expedita la facultad de acudir a la vía de la rectificación de autoliquidaciones del artículo 120.3 de la Ley General Tributaria, están en

la práctica de muchos municipios de la conversión de las autoliquidaciones asistidas en verdaderas liquidaciones, tratando de impedir la utilización de la solicitud de rectificación para frenar el contenido de las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en torno al impuesto de plusvalías entre 2017 y 2021.

Por último, como apunta CRUZ AMORÓS, los objetivos de simplificación, agilidad y eficiencia de la gestión tributaria esconden la intención de neutralizar la posibilidad que ofrecía el sistema dual de «*discutir por razones de interpretación de las normas aplicables la procedencia de determinadas autoliquidaciones con resultado de devolución*»⁽³²⁾. En efecto, en los impuestos afectados la corrección de errores en cualquier supuesto exclusivamente se producirá a través de la autoliquidación rectificativa y, sin mencionar que en estos tributos, salvo supuestos excepcionales, siga abierta la posibilidad de solicitud de rectificación, por lo que quedan al margen los supuestos en los que el obligado tributario tenía una interpretación diferente a la mantenida por la Administración tributaria, autoliquidaba en su perjuicio conforme al criterio de la Administración tributaria y pagaba, solicitando la rectificación de esa autoliquidación. La reforma ha pretendido deliberadamente acabar con una práctica que era cada vez más frecuente en el ámbito tributario y que, evidentemente, generaba una relevante carga de trabajo y de conflictividad. Con la reforma, si el obligado tributario quiere defender su criterio, deberá aplicarlo en su autoliquidación y defenderlo si la Administración somete su liquidación a un proceso de control.

Por los motivos declarados o por los omitidos, la neutralización de la solicitud de rectificación para contener el incremento de correcciones solicitadas obligará en el futuro al contribuyente a corregir errores mediante una autoliquidación rectificativa, también sus discrepancias con la normativa de aplicación y a través de un modelo normalizado en el que no está previsto la aportación de documentación ni de los justificantes en los que se fundamenta el derecho que se pretende hacer valer, lo que ha sido entendido como un retroceso en los derechos y garantías del contribuyente. No se puede olvidar que el Tribunal Supremo, en la citada STS 2988/2021, de 12 de julio de 2021, ha reconocido que las autoliquidaciones afectan la relación

una situación más favorable que los que pagan existiendo acto de liquidación que haya devenido firme y consentido.

GARCÍA NOVOA, C., «Autoliquidaciones rectificativas...», op. cit.

(32) CRUZ AMOROS, M., «(No) rectificar las autoliquidaciones», op. cit.

base imponible del IIVTNU formulada por la STC 59/2017 traslada los efectos de nulidad de estas normas inconstitucionales a las liquidaciones tributarias firmes por dicho impuesto. «Estas liquidaciones firmes pueden ser objeto de revisión de oficio a través del procedimiento previsto en el artículo 217 Ley General Tributaria, por resultar de aplicación el apartado g) del apartado 1, en relación con lo dispuesto en los artículos 161.1.a) y 164.1 CE y 39.1 y 40.1 LOTC, todo ello con los límites previstos en los artículos 164.1 CE y 40.1 LOTC, que impiden revisar los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las normas declaradas inconstitucionales».

La STS de 28 de febrero de 2024 suscita los siguientes comentarios. En primer lugar, la nueva doctrina sobre la revisión de los actos de aplicación de normas inconstitucionales no se limita al caso específico de la STC 59/2017 sino que tiene un alcance general; constituye una teoría general sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, una interpretación de normas constitucionales como los artículos 161.1, a) y 164.1 CE. Teniendo esto en cuenta, cabe plantearse la cuestión de la competencia del TS para realizar esta tarea, que va más allá de la que se ha autoatribuido de interpretar el alcance de los efectos de las sentencias del TC cuando éste no se pronuncie sobre ellos⁽³⁷⁾. Pero una vez abordada semejante tarea, su realización exigía un examen riguroso de la doctrina constitucional que está casi totalmente ausente de la consideración del TS, cuyas afirmaciones tienen un cierto aire apodíctico.

En segundo lugar, y en un plano más técnico, el TS insiste, como hemos visto, en encauzar la nulidad de los actos de aplicación de leyes inconstitucionales a través de la letra g) del artículo 217.1 LGT, pero este precepto no define, como es obvio, un supuesto de nulidad de pleno derecho; su función es preservar los supuestos de nulidad establecidos por leyes especiales, que podrían considerarse afectados por la consideración como exhaustiva de la relación del artículo 217.1 LGT. Si de acuerdo con la tesis del TS la nulidad de pleno derecho de aquellos actos viene impuesta por los artículos 161.1, a) y 164.1 CE y 39.1 y 40.1 LOTC, tal consecuencia deriva directamente de estos preceptos, sin el concurso del artículo 217.1, g) LGT, que no necesita ser interpretado o tomado en consideración de cualquier otra manera. Esto vale también en lo que se refiere a la aplica-

(37) Cfr. por las numerosas sentencias del TS en este sentido, la de 18 de septiembre de 2003 (rec. 122/2002).

ción de las normas que regulan el procedimiento de revisión, en particular la que exige dictamen del Consejo de Estado. Esta aplicación no depende, en nuestra opinión del encaje del supuesto en una de las causas de nulidad del artículo 217.1 LGT sino de la naturaleza tributaria del acto.

En este sentido, la STS de 28 de febrero de 2024 desliga, incurriendo en cierta contradicción, la nulidad de la relación de supuestos del artículo 217.1 LGT; es decir, no exige que se invoque concretamente su letra g):

lo relevante, en una situación como la examinada, en la que se dilucidan los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de normas esenciales para la determinación de la obligación tributaria, no es si la parte que solicita la revisión consigue acertar con la concreta causa de nulidad invocada —extremo nada fácil dado el complejo marco jurídico que hemos expuesto— sino que exponga de manera clara y precisa los hechos y fundamentos sobre los que sustenta la pretensión de nulidad de pleno derecho, y por los que insta la revisión de oficio.

En este caso la parte concretó perfectamente los hechos que consideraba determinantes de la nulidad de pleno derecho de la liquidación firme, que no son otros que la declaración de inconstitucionalidad por STC59/2017 respecto a normas esenciales para la determinación de la base imponible, que fueron aplicadas para la liquidación de la deuda tributaria abonada. También alegó y acreditó los hechos demostrativos de la inexistencia de incremento de valor de los terrenos en la transmisión gravada... Es la Administración que debe decidir sobre la admisión a trámite de la solicitud de revisión de oficio, y resolver sobre el fondo, la que debe examinar, sobre la base de los hechos y circunstancias alegadas por la obligada tributaria, si lo que se ha puesto de manifiesto como causas de nulidad, tiene encaje plausible en las causas de revisión por nulidad de pleno derecho, y entonces dar curso al procedimiento de revisión por todos sus trámites, lo que no presupone su resultado final.

Entendemos que esta doctrina sobre la carga de alegación y prueba formulada con tal generalidad no es aplicable a causas de nulidad distintas de la inconstitucionalidad de la ley aplicada, respecto a la que bastará con aducir y, en su caso, probar que el acto impugnado se amparó en la norma declarada inconstitucional y resultó afectado por esta inconstitucionalidad —en el caso de la STC 59/2017 porque la transmisión no generó un incremento real de valor— y que su revisión no está excluida por el TC, circunstancias ambas en principio de sencilla comprobación.

5. NORMAS SOBRE EL PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN

El artículo 217 LGT contiene algunas normas en materia de procedimiento, que, cuando sea necesario, deberán ser suplidas por las generales del Derecho administrativo (art. 7.2 LGT), que en esta materia están contenidas en la LPAC.

5.1. Iniciación

La primera de dichas normas prevé que el procedimiento pueda iniciarse tanto de oficio, por acuerdo del órgano que dictó o de su superior jerárquico, como a instancia del interesado (art. 217.2). Esta iniciativa constituye, como sabemos, el ejercicio de una acción de nulidad. No existe un límite temporal para la iniciación del procedimiento de revisión, que, como dice el artículo 106.1 LPAC —el 217.1 LGT guarda silencio en este punto—, puede tener lugar «en cualquier momento», como corresponde a la imprescriptibilidad característica de la nulidad absoluta.

En el caso de incoación del procedimiento a instancia del particular, el apartado 3 contempla la posibilidad de que la Administración inadmita a *limine* el procedimiento. Su texto es el siguiente:

Se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de las solicitudes formuladas por los interesados, sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo, cuando el acto no sea firme en vía administrativa o la solicitud no se base en alguna de las causas de nulidad del apartado 1 de este artículo o carezca manifiestamente de fundamento, así como en el supuesto de que se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales.

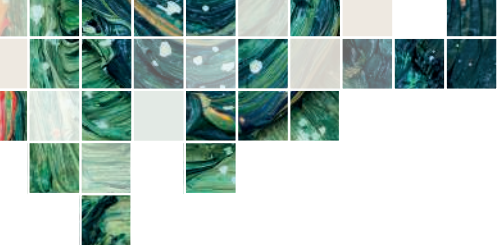
Es importante la doctrina sobre la norma del Derecho administrativo de idéntico contenido⁽³⁸⁾ enunciada por la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del TS de 24 de febrero de 2021 (rec. 8075/2019). La primera cuestión de interés casacional planteada por el auto de admisión era la siguiente: «Si es de aplicación alguno de los supuestos del art. 106 de la ley 30/1992 (actual artículo 110 de la ley 39/2015), como justificación de la inadmisión a trámite de una revisión de oficio o si su aplicación solo es posible, como causa de desestimación, una vez tramitado dicho procedimiento de revisión de oficio». La citada sentencia responde

(38) La disposición administrativa homóloga a la del artículo 217.3 LGT vigente al tiempo de los hechos era el artículo 102.3 de la Ley 30/1992 y actualmente el 106.3 LPAC.

(FD 2º) que la potestad de revisión de oficio está sujeta a la exigencia de procedimiento establecida por el artículo 105, c) CE, del que se deriva que, «como regla general, no existen fundamentos para que una Administración pública pueda declarar *a limine* la inadmisibilidad de un procedimiento de revisión de oficio». Esta posibilidad únicamente existe cuando concurra alguna de las causas establecidas taxativamente por los artículos 106.3 LPAC y 217.3 LGT, y «esto no se puede hacer sin la tramitación del correspondiente procedimiento». Añade que «difícilmente sería pensable que la equidad, la buena fe, el derecho de los particulares o las leyes o incluso con menor razón la prescripción, puedan servir de fundamento de excluir la revisión de oficio sin trámite alguno, porque es difícil apreciar esas circunstancias sin, al menos, algunos trámites que permitan concluir su concurrencia».

También se refiere a la iniciación del procedimiento a solicitud del interesado la segunda cuestión planteada en el recurso de casación resuelto por la STS de 24 de febrero de 2021: «Si la mera alegación de una causa de nulidad de pleno derecho, sin necesidad de ulterior fundamentación, conlleva automáticamente la admisión a trámite la solicitud de revisión de oficio». Se trata aquí de los requisitos materiales de la solicitud, cuestión que es, en realidad, la primera de las planteadas vista desde la perspectiva del solicitante. En otras palabras, dicha solicitud debe tener un contenido material que haga inaceptable su inadmisión a trámite. Por eso, la sentencia comentada acude de nuevo al precepto del actual artículo 106.3 LPAC y afirma que la invocación de una causa de nulidad deberá estar motivada, es decir, que deberá, no solo fundarse en la concurrencia de una causa de nulidad de pleno derecho, sino que también deberá razonarse —explicarse, eso es motivar— el por qué aplicando al caso de autos esa exigencia concurre la causa de nulidad que se invoca. Ahora bien, en cuanto el canon que impone el precepto no es la del contenido de la motivación, sino que ésta no sea manifiestamente infundada, deberá concluirse que no se requiere una motivación exhaustiva, que es lo que parece pretenderse por la parte apelante en casación, sino que no exista una palmaria, ostensible, apreciable sin esfuerzo alguno, ausencia de razonamiento, de falta de explicación, sobre la concurrencia, al supuesto de autos, de la causa invocada, lo cual requiere no solo invocar el derecho, la causa de nulidad, sino, de manera trascendente, los hechos en que se funda dicha causa en el caso concreto.

Por último, se pregunta a la Sala si es aplicable a la revisión de oficio el trámite de subsanación de la solicitud, previsto actualmente en el artículo 68 LPAC. Su respuesta es que la subsanación es un principio general del



Expertos de la Administración Pública, la abogacía y la Academia unen conocimientos en esta obra para analizar los desafíos más actuales de los procedimientos tributarios. La obra se sumerge en un examen exhaustivo de las últimas modificaciones normativas, jurisprudenciales y resoluciones administrativas que impactan en este ámbito. Además de las cuestiones generales que atañen a los procedimientos de gestión, inspección, recaudación, el procedimiento sancionador o de revisión, se abordan las claves de las nuevas obligaciones de información, los principios tributarios más relevantes, las últimas tendencias en responsabilidad fiscal y la imparable digitalización de la Administración. Así, desde la reflexión del papel de los procedimientos tributarios en nuestro ordenamiento, hasta el examen detallado de sus aspectos más novedosos, esta obra ofrece una visión panorámica y actualizada del complejo panorama jurídico-tributario, convirtiéndose en una herramienta indispensable para profesionales, y, en general, para cualquier persona interesada en mantenerse al día en ese cambiante escenario.

ISBN: 978-84-10292-02-4



9 788410 292024



ER-0280/2005



GA-200501100