



CUADERNOS DE LITIGACIÓN TRIBUTARIA

Fecha de edición: Noviembre de 2024

Esta obra está editada por Francis Lefebvre

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA
Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

© Francis Lefebvre
Lefebvre-El Derecho, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00
clientes@lefebvre.es
www.efl.es
Precio: 34,32 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-10431-06-5
Depósito legal: M-25843-2024
Impreso en España por Printing'94
Paseo de la Castellana, 93, 2º – 28046 Madrid

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. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan general

	Página
Introducción	7
1. La recuperación de plusvalías firmes: la nulidad de pleno derecho y la responsabilidad patrimonial del Estado legislador	9
2. El derecho al error y la necesaria concurrencia de culpabilidad en el ámbito sancionador tributario	13
3. Hacienda no puede –casi nunca– completar un expediente para mejorar la defensa <i>ex post</i> de una liquidación tributaria improcedente	17
4. El Tribunal Supremo aplica el principio de proporcionalidad del Derecho de la Unión Europea como un límite a la imposición de sanciones tributarias	21
5. Avance jurisprudencial del Tribunal Supremo en la aplicación del principio de buena administración y el derecho a una resolución administrativa en un plazo razonable	25
6. El requerimiento de comparecencia ante la Inspección de Hacienda	29
7. Alcance del derecho a no autoincriminarse en el ámbito del procedimiento sancionador tributario	33
8. El Tribunal Supremo matiza la doctrina del <i>doble tiro</i> : tras la anulación del acto por razones de fondo cabe liquidar iniciando nuevo procedimiento	37
9. Naturaleza no intercambiable de las instituciones de calificación, conflicto en la aplicación de la norma y simulación tributaria	43
10. Los «hechos probados» y otras cuestiones acerca de la prejudicialidad penal en el ámbito tributario	47
11. Próximos pronunciamientos del Tribunal Supremo en materia de responsabilidad tributaria	51
12. Sobre la devolución del tramo autonómico del impuesto sobre hidrocarburos declarado incompatible con el Derecho de la Unión	55

	Página
13. Posibilidad de realización de actuaciones de inspección tributaria durante el periodo de vigencia del estado de alarma	59
14. El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio ante la entrada y registro por la Inspección de Hacienda cuando el auto judicial autorizante es firme	63
15. El principio de regularización íntegra y la prescripción de los derechos de la Administración	67
16. <i>Dies a quo</i> del plazo de prescripción de la obligación de rectificar cuotas del IVA repercutidas y del derecho de la Administración a liquidar	71
17. El <i>soft law</i> y las fuentes del derecho tributario: el Proyecto de Ley para la transposición de la Directiva del Pilar II	75
18. La facultad de la Inspección de rectificar un acta (en perjuicio del contribuyente)	79
19. Requisitos y límites a la posibilidad de instar una segunda rectificación de autoliquidación tras haberse estimado la primera	83
20. De nuevo sobre la declaración de fallido como presupuesto de la «responsabilidad tributaria en cadena»	87
21. Sobre la aportación de pruebas en la fase de revisión no presentadas en el procedimiento de aplicación de los tributos	91
22. Prescripción y responsabilidad tributaria: nuevos criterios del TEAC aplicando la doctrina del Tribunal Supremo (al tiempo que se prevé reformar la Ley General Tributaria)	95
23. Relevancia de la puesta en conocimiento del interesado, en su debido tiempo, del plazo de duración de las actuaciones inspectoras	99
24. Efectos del rechazo de la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria sobre la facultad de calificación de la Administración	103
25. Sobre el plazo de ingreso de la deuda tributaria en caso de desestimación de la suspensión en la vía contencioso-administrativa	107

Introducción

El trabajo realizado hasta la fecha en materia de litigación tributaria y el incremento de las necesidades identificadas en el mercado en este ámbito, motivaron la decisión de Gómez-Acebo & Pombo de consolidar un grupo de expertos en Litigación Tributaria que ofrece un asesoramiento altamente especializado en esta materia. Este grupo está compuesto por un equipo de profesionales de la Firma con amplia experiencia en todo tipo de procedimientos ante las autoridades tributarias y cuenta con respaldo desde el ámbito académico.

Dentro de esta apuesta decidida por consolidar la posición de Gómez-Acebo & Pombo como firma de referencia en esta práctica, la Firma inauguró en marzo de 2024 una publicación semanal que, con un enfoque práctico y de opinión, trata las últimas novedades en materia de procedimiento y litigiosidad tributaria y expone casos prácticos concretos. En particular, en esta publicación, que es fruto de la experiencia adquirida por los autores en este ámbito, se ofrece un análisis especializado de los asuntos tratados y se incluye la reflexión de los autores con un enfoque eminentemente práctico.

En esta recopilación de las primeras 25 publicaciones de Litigación Tributaria, se tratan algunos de los siguientes asuntos:

- La proyección de la jurisprudencia y principios comunitarios sobre la ordenación y aplicación de los tributos.
- La incidencia de los principios generales del Derecho en el ámbito tributario.
- Los derechos de los obligados tributarios en sus relaciones con la Administración tributaria (e.g. derecho al error, derecho a no autoincriminarse, derecho a la inviolabilidad del domicilio, etc.).
- Las instituciones antielusivas de la Ley General Tributaria y su carácter no intercambiable.
- Los límites a las derivaciones de responsabilidad tributaria.
- Las facultades y los límites de la Administración tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos.

Se trata de una apuesta decidida por compartir las últimas novedades en una materia en constante evolución, y qué mejor manera de hacerlo que de la mano de Lefebvre, con quien compartimos la idea de difundir el conocimiento desde la excelencia técnica, pero con un enfoque práctico.

Litigación tributaria n° I

La recuperación de plusvalías firmes: la nulidad de pleno derecho y la responsabilidad patrimonial del Estado legislador

Análisis sobre las distintas vías de recuperación de liquidaciones firmes por el concepto de plusvalía municipal de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

La reciente Sentencia del Tribunal Supremo, de 28 de febrero de 2024, resolviendo un recurso seguido bajo la dirección letrada de Gómez-Acebo & Pombo, supone un gran paso en la recuperación de los ingresos indebidamente efectuados como consecuencia de aquellas liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) –plusvalía municipal– que, siendo firmes, gravaron situaciones inexpresivas de capacidad económica.

Desde la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 (STC 59/2017) son numerosos los procedimientos incoados para la recuperación de la plusvalía municipal. Tratándose de liquidaciones firmes, las vías empleadas fueron esencialmente dos: 1) los procedimientos especiales de revisión y, concretamente, la nulidad de pleno derecho y la revocación de actos administrativos –artículos 217 y 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)–, habiendo cerrado ya el Tribunal Supremo el debate sobre la vía de la revocación; y 2) la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador –artículo 32 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público–.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2024 determina que sí cabe la revisión de liquidaciones firmes por la vía de la nulidad de pleno derecho regulada en el artículo 217.1.g) LGT, lo que supone reconsiderar el criterio mantenido hasta la fecha en múltiples sentencias (STS núm. 435/2020, 436/2020, 454/2020, y otras posteriores).

El Tribunal Supremo acepta ahora el criterio que habíamos mantenido, y es que la declaración de inconstitucionalidad comporta la nulidad de la norma con efectos *ex tunc*, sin más límites que la intangibilidad de las situaciones resueltas por sentencias firmes con fuerza de cosa juzgada y los que imponga la propia declaración de inconstitucionalidad (ausentes en la STC 59/2017), todo ello de conformidad con los artículos 161.1º a) y 164.1 de la Constitución, y artículos 39.1 y 40.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional. Estos artículos,

señala ahora el Tribunal Supremo, «son la norma expresa a que se remite el artículo 217.1.g) LGT, para aplicar el cauce de la revisión de tales actos nulos de pleno derecho por razón de la inconstitucionalidad de la norma de cobertura, con los efectos que prevé el artículo 217 LGT.».

La premisa de fondo que habilitará la recuperación por esta vía de las plusvalías viene dada por lo siguiente: i) que se trate de liquidaciones firmes; y ii) que dichas liquidaciones graven situaciones en las que no hubo una plusvalía en el valor del suelo, esto es, situaciones inexpresivas de capacidad económica.

Queda abierto el interrogante de qué pasará, en tales situaciones, cuando la gestión del impuesto venga dada por la vía de la autoliquidación; o cuál es el plazo para instar dicha nulidad de las liquidaciones, toda vez que el recurso de nulidad no está sujeto a plazo de prescripción alguno. A este respecto, la Sentencia comentada sí proporciona alguna pista, al indicar que «como es característico de la potestad de revisión de oficio, deberá ponderarse el tiempo transcurrido desde que se produjo el ingreso de la cantidad liquidada por el acto nulo de pleno derecho hasta que se insta la revisión.».

Si hablamos del elemento temporal, y de las distintas vías de recuperación de la plusvalía, debemos traer a colación la **Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2022, que resolvió también un recurso seguido bajo la dirección letrada de Gómez-Acebo & Pombo, en este caso en materia de reclamación patrimonial del Estado legislador.**

En ese asunto se había inadmitido la revisión de una liquidación firme por la vía de la nulidad de pleno derecho, llegando el asunto también hasta el Tribunal Supremo que, mediante providencia, inadmitió el recurso de casación. Dentro del plazo del año siguiente a la notificación de dicha providencia, se inició la vía de la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador sobre la base de la STC 59/2017 (inexistencia de plusvalía).

El Consejo de Ministros inadmitió la reclamación de responsabilidad patrimonial por considerarla extemporánea, en base al artículo 67.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LRJAP), ya que cuando se presentó dicha reclamación había transcurrido más de un año desde la publicación de la STC 59/2017. Sostuvimos entonces que la previa interposición del recurso de nulidad de pleno derecho de la liquidación había interrumpido dicho plazo de un año, y es cierto que dicho efecto interruptivo sobre el plazo para incoar la acción de responsabilidad patrimonial se había mantenido hasta entonces por el propio Tribunal Supremo, si bien únicamente cuando dicha revisión extraordinaria del acto administrativo se hubiese instado «con anterioridad a la sentencia de inconstitucionalidad».

La Sentencia de 22 de diciembre de 2022 reconsidera la posición hasta entonces mantenida, aceptando que el recurso de nulidad interpuesto

—en ese caso con posterioridad a la sentencia que declara la inconstitucionalidad de la norma—, interrumpe el plazo de prescripción de un año para activar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

Los cauces y efectos indicados para la revisión de actos administrativos firmes están así íntimamente relacionados. Y dicha relación es de mayor actualidad si cabe a la vista de la reciente Sentencia de 28 de febrero de 2024. Si algún contribuyente hubiera tenido la mala fortuna de ver desestimada su pretensión por la vía de la nulidad de pleno derecho, siendo firme esa decisión con anterioridad a la Sentencia de 28 de febrero de 2024, convendría explorar dentro del plazo de un año la activación de la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

La casuística es muy variada, como resulta de los distintos aspectos comentados en esta nota, y deberá estarse a las circunstancias del caso para determinar la vía más apropiada para tratar de obtener la recuperación de una plusvalía firme: el sistema de gestión del tributo, el plazo transcurrido y la incidencia de los recursos previamente interpuestos, serán determinantes para adoptar la estrategia que mejor se adapte a cada caso.

Litigación tributaria nº 2

El derecho al error y la necesaria concurrencia de culpabilidad en el ámbito sancionador tributario

Tras la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia sobre la posibilidad de aplicar el llamado «derecho al error» de los contribuyentes, reflexionamos sobre el contexto en el que dicho Tribunal alude a este derecho y su potencial alcance en el ámbito sancionador tributario.

Hace unas semanas, tuvimos conocimiento de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 28 de noviembre de 2023 (Rec núm. 15081/2023), que ha generado mucho interés y cierto impacto mediático por su referencia al «derecho al error». Un derecho que actualmente no forma parte del ordenamiento tributario español, pero al que alude la Sentencia a los efectos de ponderar la culpabilidad de los contribuyentes.

En estas líneas queremos incluir nuestras consideraciones y reflexiones sobre el contenido y alcance de dicha Sentencia.

Con el fin de poder valorar adecuadamente la posibilidad de aplicar este llamado «derecho al error» en cada caso concreto, conviene en primer lugar hacer referencia a los antecedentes de hecho de la citada Sentencia:

- Se trata de operaciones complejas realizadas por personas físicas y sujetas al régimen especial de neutralidad fiscal.
- La Agencia Tributaria niega la aplicación de dicho régimen especial y corrige algunos de los importes autoliquidados.
- El contribuyente presta conformidad a la regularización practicada, siendo objeto de recurso el acuerdo sancionador derivado de dicha regularización.

En este contexto, el Tribunal aprecia una serie de dudas sobre la concurrencia del elemento subjetivo sancionador, dudas que se deben despejar en favor del sancionado:

- En primer lugar, la complejidad de las operaciones ejecutadas: se trata de un supuesto en el que se hace patente la complejidad del ordenamiento tributario.
- El propio Abogado del Estado admite que *quizás podría haber cierta discusión*, si bien ello parecería tener un mejor encaje con la interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por

infracción tributaria. No obstante, el Tribunal no aprecia la existencia de dicha eximente, lo que hubiera descartado automáticamente la posibilidad de sancionar por parte de la Administración tributaria.

- El Tribunal entiende que el análisis de la culpabilidad se mantiene incluso cuando se cuenta con asesores fiscales, lo cual se encuentra en línea con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que considera que no cabe atender exclusivamente a las circunstancias personales o subjetivas del presunto infractor (e.g. persona jurídica, grandes medios económicos, asesoramiento de terceros) para concluir sobre la existencia de culpabilidad.
- Por último, la referencia al «derecho al error» como potencial camino tendente a evitar sanciones por incumplimientos involuntarios de las normas fiscales. Esta referencia se apoya expresamente en la Propuesta 3/2022, del Consejo para la Defensa del Contribuyente, sobre la incorporación del derecho al error al Ordenamiento tributario español.

La referida Propuesta 3/2022, del Consejo para la Defensa del Contribuyente, invoca *«un derecho a rectificar errores»*, de modo que, por referencia al Derecho francés, se promueve el derecho a instar la rectificación de errores en determinadas circunstancias, incluso previo requerimiento de la Administración.

Una de las circunstancias a que alude la referida propuesta de reforma normativa, es la de considerar el historial del contribuyente. Pues bien, recientemente hemos tenido conocimiento del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2024, que precisamente alude al historial de cumplimiento de los obligados tributarios como elemento para valorar la existencia de culpabilidad, especialmente en casos de errores o pequeños incumplimientos involuntarios. No parece, por tanto, que en los términos en los que se menciona, esta línea de actuación pueda tener un gran impacto en operaciones complejas como la analizada por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia.

Por otro lado, el «derecho al error» se asocia en la referida propuesta de reforma normativa a la existencia de buena fe, vinculándose a su vez con el hecho de que la conducta del contribuyente no *«haya ignorado "deliberadamente una regla aplicable a su situación"»*, identificándose esta última idea con la concurrencia de dolo.

En este sentido, cabe recordar que también las acciones no dolosas cometidas con cualquier grado de negligencia, pueden ser constitutivas de infracción tributaria de conformidad con el artículo 183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Todo ello, no obstante, no excluye la obligación de la Administración de motivar la culpabilidad, exigencia en la que profundizamos más adelante. A este respecto, existen pronunciamientos anteriores de otros Tribunales, tanto favorables como

desfavorables para los contribuyentes, en los que se analiza la concurrencia de negligencia sancionable en supuestos en los que se invoca la existencia de un error, lo que ahonda en la necesidad de analizar las circunstancias del caso para verificar si puede calificarse la conducta del contribuyente como un error no sancionable.

A la vista de lo anterior, y al margen de la potencialidad de este aludido «derecho al error», conviene tener presente la regulación vigente y doctrina consolidada de nuestros Tribunales en materia de culpabilidad, para la defensa de expedientes sancionadores en materia tributaria:

- La exigencia en todo caso del principio de responsabilidad para imponer sanciones por infracciones tributarias (art. 178 LGT).
- Estamos ante una responsabilidad no objetiva, por lo que no cabe justificar la existencia de dicha responsabilidad por referencia al precepto infringido o al resultado, sino que siempre debe concurrir el elemento subjetivo del dolo o culpa con cualquier grado de negligencia (art. 183 LGT).
- La Administración debe motivar su existencia: la carga de la prueba de la concurrencia de culpabilidad incumbe a la Administración.
- No cabe razonar la existencia de culpabilidad por exclusión. La falta de concurrencia de las causas de exoneración de responsabilidad no es suficiente y la interpretación razonable de la norma del art. 179.2 LGT no agota todas las posibilidades de inexistencia de culpabilidad.
- La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha admitido en algunos casos que cabe una interpretación errónea, y que el hecho de que la norma sea clara o que la interpretación no sea razonable, no impide entender que el contribuyente haya actuado con diligencia. En este sentido, la inversión de la carga de la prueba vulnera el principio de presunción de inocencia.
- Por último, la conformidad con la regularización no puede presumir ni fundamentar la existencia de culpabilidad, y así lo reconoce expresamente la Sentencia objeto del presente análisis. La conformidad es con los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria, lo cual no equivale a una aceptación de la culpabilidad de su conducta (art. 156.5 y 144.2 LGT).

En definitiva, aunque habrá que prestar atención a si se introduce en nuestro ordenamiento tributario este «derecho al error» y en qué supuestos sería de aplicación, no debe olvidarse que siempre es necesaria la concurrencia de culpabilidad para la imposición de cualquier sanción tributaria, culpabilidad que debe motivarse adecuadamente por parte de la Administración.

Litigación tributaria nº 3

Hacienda no puede –casi nunca– completar un expediente para mejorar la defensa *ex post* de una liquidación tributaria improcedente

Analizamos la restringida posibilidad de que la Administración tributaria complete un expediente a posteriori y la indebida utilización de la retroacción de actuaciones con esa finalidad.

De un tiempo a esta parte observamos con mayor frecuencia una práctica administrativa singular: la revisión de oficio, por parte de la Administración tributaria, de sus actos en perjuicio del contribuyente; también la revisión de sus actuaciones, tratando de completar éstas mediante otras nuevas y complementarias, o incluso sustitutivas de las anteriores –enmendando éstas–, nuevamente en perjuicio del contribuyente. Sin embargo, son contados los supuestos en que dicha práctica administrativa tiene cabida en nuestro ordenamiento jurídico, y estrictas las circunstancias, la forma y procedimiento a seguir, por lo que esta práctica administrativa ha sido justamente limitada por los Tribunales de Justicia.

Nos referimos a continuación a los casos en los que la Administración procede a completar el expediente con posterioridad a la finalización de las actuaciones correspondientes, para justificar una liquidación tributaria o, por ejemplo, una derivación de responsabilidad tributaria, mediante documentos o pruebas, o incluso mediante nuevas actuaciones anteriormente inexistentes. Esto comúnmente sucede en dos niveles distintos: primero, cuando en sede de los recursos y reclamaciones el hecho no acreditado por la Administración, que determina la improcedencia del acto administrativo en cuestión, pretende acreditarse por aquella mediante la remisión al Tribunal de nuevas pruebas y documentos antes inexistentes en el expediente administrativo. En segundo lugar, cuando, tras una resolución o sentencia estimatoria anulando una liquidación o una derivación de responsabilidad, por falta de prueba en el expediente del supuesto de la liquidación o derivación de responsabilidad, tiene lugar una retroacción de actuaciones para, completando el expediente, incorporar nuevas pruebas y documentos antes inexistentes y en perjuicio del contribuyente.

Pues bien, la primera práctica administrativa descrita ha sido rechazada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 27 de octubre de 2023 (Rec núm. 2490/2022), en la que sienta el criterio siguiente: «*El órgano adminis-*

trativo que haya dictado el acto reclamable tiene la obligación de remitir al órgano económico-administrativo el expediente administrativo completo en el plazo del mes al que se refiere el apartado tercero del art.235 de la Ley General Tributaria, plazo de remisión que tiene naturaleza preclusiva para la Administración Tributaria, de modo que no resulta posible la remisión espontánea de complementos al expediente administrativo inicialmente remitido y que no hayan sido solicitados por el Tribunal Económico Administrativo, de oficio o a instancia de parte».

Señala el Tribunal Supremo *«que solamente corresponde al tribunal económico-administrativo decidir si procede o no el complemento del expediente»*, no a la Administración de forma espontánea. Y razona el Tribunal Supremo que el contribuyente estructura sus alegaciones de conformidad con el expediente, de manera que, *«Por tanto, la remisión de un complemento del expediente administrativo a voluntad de la propia Administración y al margen de los condicionamientos expuestos, puede resultar letal para el mantenimiento del equilibrio que la normativa intenta preservar en el ámbito de la vía económico-administrativa, pudiéndose entender, a la postre, como una respuesta o contestación a las alegaciones del reclamante.»*. Esto será así, incluso, cuando, tras completar de oficio el expediente, se hubiera dado trámite de alegaciones al contribuyente.

El derecho a la igualdad en su vertiente procesal resulta en ocasiones limitado, en perjuicio del contribuyente, debido a la posición privilegiada que la Administración mantiene en las distintas instancias administrativas, por lo que la finalidad de respetar los cauces del procedimiento que preservan ese equilibrio resulta primordial. En este punto, la pretensión administrativa de que el complemento del expediente forma parte de su derecho a la prueba, como si del interesado se tratara, se cierra por el Tribunal Supremo afirmando que *«ni conceptual ni funcionalmente el expediente administrativo puede identificarse con los referidos informes o con las pruebas que puedan solicitar eventualmente los interesados en vía económico-administrativa.»*.

Lo anteriormente expuesto engarza con la segunda práctica administrativa indicada. Y es que, si no cabe completar de oficio el expediente, difícilmente podrá la Administración hacerlo por la vía de la retroacción de actuaciones una vez concluido el litigio.

La retroacción de actuaciones es un mecanismo para salvaguardar el derecho de defensa del contribuyente; por tanto, ante una resolución o sentencia que anula el acto en cuestión por falta de prueba en el expediente del presupuesto de la liquidación o derivación, **no procede ordenar que se lleve a cabo una retroacción de actuaciones para completar el expediente en perjuicio del contribuyente, incorporando aquello cuya falta ocasionó la anulación primigenia del acto.**

En un asunto reciente en el que asumimos la defensa letrada con tal argumento, concluyó el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valen-

ciana que «estamos ante la falta de acreditación de un presupuesto de legalidad necesario para (la) declaración de responsabilidad solidaria. Lo cual supone, antes que un vicio (de) procedimiento, un defecto de fondo pues no se acredita la realidad y legalidad de las deudas tributarias cuya responsabilidad se extiende a la recurrente». Y es que la falta de prueba no es un defecto formal acaecido durante la tramitación del procedimiento sino un vicio sustantivo, por lo que no cabe, ni ordenar la retroacción de actuaciones, ni llevar a cabo de facto tal retroacción para incorporar al expediente aquello que antes no existía y realizar una suerte de convalidación del acto anulado.

Incluso abstrayéndonos de la naturaleza del vicio en que incurrió la Administración, tiene dicho el Tribunal Supremo que la retroacción de actuaciones solo puede servir para integrar expedientes, completándolos, «cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración». Dicho de otra manera, si la instrucción del expediente no está completa, pero ello se debe a causas imputables a la Administración, no cabe la retroacción de actuaciones para completar el expediente.

En definitiva: en el curso de la propia reclamación no podrá la Administración completar de oficio el expediente; no podrá utilizarse la retroacción de actuaciones para completar con posterioridad el expediente cuando aquello que falta comportó un vicio de fondo como es la falta de prueba del presupuesto del acto administrativo en cuestión; y no podrá en ningún caso completarse el expediente vía retroacción cuando tal situación de falta de prueba se deba exclusivamente a la Administración.

Litigación tributaria nº 4

El Tribunal Supremo aplica el principio de proporcionalidad del Derecho de la Unión Europea como un límite a la imposición de sanciones tributarias

El Tribunal Supremo ha sentado jurisprudencia con base en la cual el principio de proporcionalidad se configura como un límite a la imposición de sanciones tributarias, debiendo pronunciarse ahora en un nuevo recurso de casación sobre la adecuación a Derecho de la sanción prevista en el art.171.Uno.5º de la LIVA, siendo de esperar que el fallo vaya en la línea de su propia jurisprudencia.

El reciente Auto del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2024, admite a trámite un recurso de casación en el que deberá pronunciarse sobre la adecuación a Derecho y al principio de proporcionalidad de la sanción prevista en el artículo 171.Uno.5º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (la «**LIVA**»).

Dicho Auto nos remite necesariamente a las sentencias dictadas en el año 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo¹, en las que se resolvió, en relación con el artículo 171.Uno.4º de la LIVA, que el principio de proporcionalidad consagrado en el Derecho de la Unión Europea opera como un límite a la imposición de sanciones en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido («**IVA**»).

Con carácter previo a adentrarnos en el análisis de este caso concreto, conviene destacar la relevancia práctica que, a nuestro juicio, tiene el criterio jurisprudencial fijado por el Tribunal Supremo, el cual consideramos extrapolable a otros procedimientos tributarios en materia sancionadora, ya sea en conexión con el IVA o incluso con otros tributos, en los que el contribuyente puede hacer uso de esta jurisprudencia como herramienta en defensa de sus intereses, argumentando que la aplicación del Derecho de la Unión Europea prima sobre lo dispuesto en la norma doméstica y que, en materia sancionadora, siempre debe haber proporción entre la infracción cometida, el «perjuicio» causado y la sanción impuesta.

En este sentido, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 25 de julio del 2023 (Rec núm. 5234/2021) se

¹ Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de 25 de julio del 2023 (Rec núm. 5234/2021) y de 26 de julio del 2023 (Rec núm. 8620/2021).