

CASOS

PRÁCTICOS
FRANCIS LEFEBVRE

**eBook:
Cuatro casos
de éxito
ante Hacienda**



¿Qué es *Casos de Éxito ante Hacienda*?

Casos de Éxito ante Hacienda es un título con el que se inaugura una nueva línea editorial que pretende ofrecer mucho más que un simple formulario al uso. En él se exponen casos de éxito profesional, rigurosamente analizados y comentados, **extraídos de la práctica procesal**.

Se trata de supuestos reales, ganados ante los **Tribunales Económico Administrativos y Jurisdicción** competente en cada caso. En ellos se pretende mostrar y comentar el cauce procesal seguido así como los documentos y fundamentación sustantiva y procesal (normativa, doctrina y jurisprudencia) utilizados en cada caso, de forma que puedan replicarse para situaciones similares. De este modo, siempre y cuando las circunstancias y elementos de hecho sean iguales a los analizados, permiten ofrecer **al usuario una muy alta probabilidad de éxito** en sus propios expedientes.

Escogidos con gran inteligencia por la coordinadora de la obra, Ana María Juan Lozano, prestigiosa docente y fiscalista, se abordan casos de especial relevancia, bien por el criterio que se establece, bien por representar cuestiones muy habituales en la práctica ordinaria de los principales impuestos: IVA, IRPF, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ITP y AJD, Impuesto sobre Sociedades, o, en fin, cuestiones transversales a todos ellos en relación con controversias de aplicación práctica de la Ley General Tributaria.

Este ebook gratuito recoge una muestra de cuatro interesantes casos prácticos:

- **IVA: caso 2**

Derecho a la devolución en caso de caducidad de la compensación.
Procedimiento de solicitud de la devolución

- **IRPF: Caso 8**

Actividades económicas ejercidas por entidades sin personalidad jurídica a las que se refiere la LGT art.35.4. Aplicación de la reducción por mantenimiento o creación de empleo: requisitos

- **LGT: Caso 32**

Tratamiento específico del supuesto de notificaciones a no residentes, y en particular, a los no residentes sin establecimiento permanente

- **LGT: Caso 47**

Sanciones tributarias: anulación de acuerdo de imposición por falta de motivación de la sanción

La obra completa puede adquirirse en nuestra tienda online:

<http://www.efl.es/catalogo/formularios-juridicos/casos-de-exito-ante-hacienda-papel-internet>

Guía para la utilización de los casos prácticos

Los casos prácticos incorporan varios tipos de símbolos para facilitar al usuario su lectura y la tarea de cumplimentarlos. Tales símbolos y sus explicaciones son los que a continuación se detallan. Asimismo, es preciso tener en cuenta que junto a los párrafos de carácter obligatorio, tanto los escritos de alegaciones como los formularios que se relacionan contienen otros cuyo uso es facultativo y que va a depender de las necesidades de cada usuario. Los formularios referenciados en esta obra forman parte del compendio [Formularios Prácticos Fiscal](#).

1. Grupos de opciones sobre párrafos

El principio de un grupo de opciones se muestra con los símbolos ➤ ➤

El final del grupo se indica con ◀ ◀.

Tipos de opciones

El contenido de determinados párrafos, obligatorios o facultativos, varía en función de la situación que se quiera reflejar. Así, dentro de cada grupo, las opciones están precedidas del símbolo por tener carácter excluyente, es decir, si sólo se puede elegir una de las opciones que se proponen.

2. Grupos de opciones textuales

Cuando el grupo de opciones se encuentra dentro de un párrafo, cada opción se presenta en cursiva, precedida de puntos suspensivos y, en ciertas ocasiones, de una explicación.

Ejemplo:

resolución de liquidación "...provisional ... O ... definitiva ..."


3. Párrafos repetitivos

Cuando un párrafo puede repetirse varias veces, este aparece acompañado por el símbolo 

4. Variables

La información que debe completarse para personalizar cada escrito o formulario, por ejemplo, razón social, nombre y apellidos, fecha, etc., se presenta en cursiva y entre comillas.

5. Notas o precisiones

Cuando los autores quieren llamar su atención sobre un punto en concreto o aclarar las consecuencias de las elecciones que se pueden realizar, el texto que contiene tales precisiones o aclaraciones se muestra con el símbolo  precediendo al párrafo cuyo contenido se quiere apostillar.

Índice general de la obra completa

IVA

- Principio de regularización integra. Evitación de duplicidad impositiva y de solicitud de devolución de ingreso indebido.
- Derecho a la devolución en caso de caducidad de la compensación. Procedimiento de solicitud de la devolución.
- Repercusión y rectificación de cuotas repercutidas como consecuencia de regularización de las operaciones por los órganos de aplicación de los tributos. Improcedencia de exigir la firmeza del acuerdo de liquidación para proceder a la repercusión/rectificación del IVA en los términos determinados en dicho acuerdo.
- Rectificación de cuotas de IVA. Plazo para la repercusión y/o rectificación con o sin emisión de factura. No deber de soportar el IVA repercutido por parte del sujeto repercutido cuando las rectificaciones no se han realizado en plazo.
- Exigencia del ingreso del IVA repercutido indebidamente en una factura aunque la operación no debe tributar por IVA. Prohibición del efecto directo vertical descendente de las Directivas de la Unión Europea en perjuicio de los particulares.
- Necesidad de otorgamiento de trámite de audiencia en el procedimiento de devolución a no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto (TAI).
- Devoluciones a no establecidos: procedencia de la devolución cuando se cumplan los requisitos sustantivos a pesar de aportación tardía de la documentación requerida.

IRPF

- Actividades económicas ejercidas por entidades sin personalidad jurídica a las que se refiere la LGT art.35.4. Aplicación de la reducción por mantenimiento o creación de empleo: requisitos.
- Exenciones. Pensiones de incapacidad permanente de clases pasivas. Situación de "inhabilitación por completo para toda profesión u oficio" sobrevenida a la jubilación.
- Beneficios fiscales. Vivienda habitual. Adquisición de la propiedad en pro indiviso. Computo del plazo de tres años para determinar si el inmueble tiene o no la consideración de vivienda habitual en supuestos de adquisición de la propiedad en pro indiviso.

- Determinación del rendimiento neto de una actividad económica en estimación directa. Admisión o no de los gastos de suministros correspondientes a la vivienda habitual afectada parcialmente al ejercicio de la actividad, en proporción a la parte de ésta que se utilice para el ejercicio de dicha actividad.
- Procedencia de mantener el importe real de la enajenación de los inmuebles como tal, a efectos de determinar el importe de adquisición de esos mismos inmuebles cuando son objeto de una segunda venta.
- Improcedencia de aplicar el principio de estanqueidad sobre el de unicidad por la administración tributaria estatal, para valorar un bien transmitido, que fue previamente valorado por la Administración autonómica a efectos del ITP y AJD.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- Reducción de la LISD art.20.2.c. Actividad económica. Consideración de las cuentas corrientes bancarias como "elementos patrimoniales afectos a una actividad económica".
- Improcedencia de aplicar el método de comprobación de valores por el sistema de capitalización de beneficios al no estar previsto en la LISD, y porque la intervención del perito no permite utilizar un método de valoración no autorizado por la Ley del Tributo.

ITP y AJD

- Exenciones en el supuesto de expropiación forzosa que finaliza con acta de mutuo acuerdo, ocupación y justiprecio.
- Beneficios fiscales previstos en la L 2/1994, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios; aplicación a los créditos bancarios con garantía hipotecaria. Extensión analógica inexistente.
- No sujeción a TPO de los excesos de adjudicación declarados que obedezcan al carácter indivisible del bien adjudicado o que desmerezca mucho por su división, cuando la compensación por el condueño adjudicatario del bien se materialice en metálico.

IS

- Improcedencia de practicar una corrección valorativa cuando el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independiente es sustancialmente el mismo.
- Improcedencia de exigir recargo por declaración extemporánea del IS.

LGT

- Nulidad de acuerdos de liquidación contrarios a contestaciones a consultas vinculantes de la DGT.
- Nulidad o anulabilidad en el procedimiento de verificación de datos.
- Caducidad en procedimientos de gestión: consumación de la prescripción.
- Vicios comprobación limitada: obligación de adecuación del alcance de las actuaciones a la comprobación efectivamente realizada, con carácter previo a la formulación de propuesta de liquidación y concesión de trámite de audiencia. Consecuencias del incumplimiento de la obligación de respetar el alcance.
- Efectos preclusivos de la comprobación limitada.
- Comprobación de valores: falta de motivación de la comprobación de valores.
- Comprobación de valores: anulación de comprobación de valores por motivación insuficiente en informe pericial.
- Comprobación de valores: falta de motivación de la comprobación de valores. Retroacción de actuaciones. Reincidencia en el mismo defecto.
- Principio de regularización completa: efectos del procedimiento de inspección. Duplicidad en el pago. Devolución de ingresos indebidos. Controversias centradas en criterios de imputación temporal.
- Vicios en el procedimiento de inspección: falta de examen y valoración de las alegaciones y documentos presentados por el sujeto pasivo en plazo ante la propuesta de liquidación de la Inspección.
- Diligencia exigible a la Administración en la práctica de notificaciones.
- Tratamiento específico del supuesto de notificaciones a no residentes, y en particular, a los residentes sin establecimiento permanente.
- Notificaciones a sociedades mercantiles no establecidas: práctica en el domicilio señalado por el obligado tributario en el procedimiento de devolución a no establecidos.
- Exigencias de las notificaciones practicadas por agente tributario.
- Notificaciones por comparecencia. Requisitos temporales de los intentos de notificación: cumplimiento del lapso de 3 días.
- Notificaciones. Invalidez de la notificación efectuada a través de dirección electrónica habilitada (DEH), antes de haber recibido comunicación de su inclusión obligatoria,
- Obligación de resolver en plazo: cómputo de los plazos que comienzan en la misma fecha de producción o notificación de un acto y que se computan por meses.

- Plazo para la ejecución de una resolución económico-administrativa que, estimando en parte por razones de fondo, anula la liquidación inicial dictada ordenando la práctica de otra en sustitución de aquella. Consecuencias de su incumplimiento.
- Plazo para la ejecución en supuestos de retroacción de actuaciones acordadas por resolución económico-administrativa en procedimientos de gestión.
- Oposición a acuerdo de adopción de medidas cautelares.
- Improcedencia de adopción de medidas cautelares tras la suspensión de la liquidación.
- Aplazamientos o fraccionamientos en situaciones concursales: improcedencia de denegación automática.
- Aplazamiento/fraccionamiento: la administración debe comunicar y conceder trámite de subsanación cuando la solicitud no reúna los requisitos establecidos en la normativa o no se acompañe de la documentación necesaria.
- Liquidación de intereses suspensivos: limitación al interés legal del dinero en supuestos de suspensión con garantía preferente. Régimen transitorio: deudas suspendidas antes del 1 de julio de 2004 (entrada en vigor LGT).
- Reembolso del coste de las garantías aportadas. Anulación de la deuda por motivos formales con orden de retroacción de actuaciones.
- Procedimiento de recaudación/concurso de acreedores. Deuda de la masa/créditos concursales. Suspensión del período voluntario de pago e imposibilidad de dictar la providencia de apremio.
- Sanciones tributarias: anulación de acuerdo de imposición de sanción por falta de motivación de la sanción.
- Sanciones tributarias: anulación de acuerdo de imposición de sanción por falta de prueba de la culpabilidad.
- Caducidad del procedimiento sancionador tributario.
- Plazo máximo para la iniciación del procedimiento sancionador.



IVA / Derecho a la devolución en caso de caducidad de la compensación. Procedimiento de solicitud de la devolución



Planteamiento del caso

- + Descripción del conflicto
- ? Supuestos de aplicación práctica
- ⚙️ Doctrina administrativa y jurisprudencia básica de aplicación
- 🔑 Formularios para su oposición en diversas situaciones



Escrito de alegaciones (extraído de la práctica procesal)

- 📄 Hechos
- 📄 Fundamentos



Planteamiento del caso

+ Descripción del conflicto

En el supuesto de **caducidad del derecho a la compensación** del saldo pendiente de compensar en el IVA, surge un derecho autónomo a obtener la **devolución** dentro de un nuevo **plazo** de cuatro años de prescripción. Este derecho a obtener la devolución tendrá que ser ejercitado mediante una petición expresa del obligado, sin que la Administración venga obligada a practicarla de oficio.

A falta de **regulación** expresa en la normativa del IVA para el ejercicio del derecho a la devolución, se aplica lo dispuesto con carácter general en la LGT para las devoluciones derivadas de la normativa del tributo (LGT art.120.3). Los **intereses de demora** se devengan desde el día siguiente al transcurso de seis meses posteriores a la fecha en que se solicita la devolución.

? Supuestos de aplicación práctica

Supuestos en que ha **caducado** el **derecho a compensar** el saldo pendiente de IVA y todavía queda un remanente pendiente de compensar.

El sujeto pasivo podrá, dentro de un nuevo **plazo** de prescripción de cuatro años, solicitar la devolución del exceso.



Doctrina administrativa y jurisprudencia básica de aplicación

- TEAC 22-9-15.

Reitera criterio en cuanto al nacimiento del derecho a la devolución y al plazo de 4 años
TEAC 22-2-11 y 22-2-11.

Criterio aún no reiterado en cuanto a la necesidad de solicitud expresa del interesado, en cuanto al no deber de devolución de oficio y en cuanto al día inicial del devengo de los intereses de demora, por lo que respecto a estas cuestiones no se sienta doctrina vinculante a los efectos de la LGT art.239.7.

- TS 12-12-11, EDJ 299888.

- TS 4-7-07, EDJ 213196; 23-12-10, EDJ 279647; 24-11-10, EDJ 269691; 20-9-13, EDJ 192515.



Formularios para su oposición en diversas situaciones

Procedimientos de aplicación de los tributos:

- Alegaciones en procedimiento de inspección: nº 720; nº 730; nº 740.
- Solicitud de devolución: nº 810; nº 820.
- Recurso de reposición: nº 860.
- Reclamaciones económico-administrativas: nº 900; nº 910.
- Recurso contencioso-administrativo: nº 930; nº 940.



Escrito de alegaciones

(extraído de la práctica procesal)



HECHOS

I. Con fecha *"día, mes y año"* fue dictada por la Dependencia regional de *"lugar"* de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en *"localidad"*, resolución de liquidación *"...provisional ... O ... definitiva ..."* correspondiente al IVA ejercicio *"año del ejercicio"* de la que resulta una cuota a compensar *"importe a compensar en número"* euros, lo que supone una minoración de *"importe en número"* euros en relación con el saldo a compensar declarado.

En dicha liquidación *"...provisional... O ... definitiva ..."* se procede a la regularización del impuesto porque *"la compensación de cuotas del ejercicio anterior es incorrecta, al haberse incumplido las limitaciones establecidas en el artículo 99, apartado Cinco, de la Ley 37/1992. Han caducado "importe caducado en número" euros de cuotas a compensar de periodos anteriores del ejercicio "ejercicio" ya que ha transcurrido el plazo de 4 años establecido en el artículo 99 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre"*.

II. Con fecha *"día, mes y año de la solicitud de devolución"*, se presentó solicitud de devolución de *"importe de devolución en número"* euros, más los intereses que correspondan desde *"día, mes y año del devengo"*, correspondiente a las cuotas de IVA que no podía compensarse por haber caducado el derecho a la compensación.

III. En fecha *"día, mes y año de la notificación"* se notifica acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación desestimando la solicitud por el siguiente motivo:

"Según consta a esta Administración Tributaria, dicha liquidación es firme en la actualidad, por lo que no procede acceder a la tramitación de la solicitud ahora presentada, al constituir la misma una reiteración del contenido de la autoliquidación antes indicada".

"IV." *"describir los hechos"*

I. Procedencia del derecho a obtener la devolución de las cuotas de IVA una vez ha caducado el derecho a la compensación del saldo pendiente de compensar en el IVA

Tal y como ha quedado expuesto en los Hechos, y como así indica la propia Administración, no procede la compensación del saldo pendiente de compensar del IVA ya que ha transcurrido el plazo de cuatro años establecido en el artículo 99 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre. La cuestión estriba en determinar si procede la devolución de dichas cuotas transcurridos cuatro años desde su devengo.

Cuando el IVA soportado excede del repercutido la ley arbitra dos sistemas para recuperar el exceso: la compensación y la devolución.

Conforme al **artículo 99.cinco de la Ley 37/1992** de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

“Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso.

No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en el Capítulo II de este Título, sin que en tal caso pueda efectuar su compensación en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el periodo de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.”

El **artículo 100 de la Ley 37/1992** de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su párrafo primero, establece que *“el derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos y cuantías señalados en el artículo 99 de esta ley”*.

De acuerdo con los criterios jurisprudenciales y administrativos que más adelante se referencian, en el caso de caducidad del derecho a la compensación del saldo pendiente de compensar en el IVA nace un derecho autónomo a obtener la devolución del saldo con un nuevo plazo de prescripción de 4 años. No habilitar ningún medio para recuperar el crédito frente a la Hacienda Pública determinaría un enriquecimiento injusto para la Administración.

Así, es doctrina mantenida por el Tribunal Supremo que transcurrido el plazo para compensar, comienza otro para la devolución del impuesto, con un nuevo plazo de prescripción de 4 años. Según lo sentado por el Tribunal Supremo, en las sentencias más abajo referenciadas, agotado el plazo de la compensación se abre otro, el de devolución. Otra cosa, sería contrario al principio de neutralidad que caracteriza al impuesto y que se consagra en la Directiva IVA 2006/112/CE, el cual se materializa en la deducción del IVA soportado.

Por tanto, en el presente supuesto, la solicitud de devolución no es una "reiteración del contenido de la autoliquidación" como mantiene la Administración, que sostiene que el contribuyente no podría ya, por resultar extemporáneo, solicitar la compensación del IVA. Al contrario de lo entendido por la Administración, lo que solicita este obligado tributario no es una compensación de cuotas, sino su devolución. Ello es posible, pertinente y procedente porque el plazo para pedir la devolución es de 4 años desde la caducidad del plazo para pedir la compensación, por lo que la solicitud de devolución que ha originado la presente controversia ha sido realizada en plazo y debe reconocerse el derecho a obtener la devolución.

La pretensión sostenida por esta parte arranca de la sentencia del Tribunal Supremo 4 de julio de 2007 (EDJ 213196), que señala en su Fundamento de Derecho Sexto lo siguiente:

"A la vista del sistema normativo estatal expuesto, la cuestión se centra en determinar qué ocurre si transcurren cinco años (ahora cuatro) desde la fecha de presentación de la declaración en que se originó el exceso de cuotas a compensar y el sujeto pasivo no ha podido compensar esos excesos ni ha optado por solicitar su devolución; en estos casos cabe plantearse si el sujeto pasivo pierde el derecho a recuperar esas cuotas o si la Administración tiene la obligación de devolvérselas.

Para resolver esta cuestión debe acudir a la Sexta Directiva que, según se ha dicho, consagra como principio esencial del IVA el de la neutralidad, el cual se materializa en la deducción del IVA soportado.

(...)

Con la finalidad de garantizar esa neutralidad, el art.18.4 de la Directiva señalada establece, como hemos dicho, que cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supere la de las cuotas devengadas durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente o bien proceder a la devolución.

(...)

Las posibilidades de compensación o devolución han de operar de modo alternativo. Pero aunque el sujeto pasivo del impuesto opte por compensar durante los cinco años (ahora cuatro) siguientes a aquel período en que se produjo el exceso de impuesto soportado sobre el devengado, debe poder optar por la devolución del saldo diferencial que quede por compensar. El sujeto pasivo tiene un crédito contra la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que debe poder cobrar aun después de concluir el plazo de caducidad.

La pérdida por el sujeto pasivo del derecho a resarcirse totalmente del IVA que soportó supondría desvirtuar el espíritu y la finalidad del Impuesto. Por todo ello, entendemos, de acuerdo con el criterio mantenido por la sentencia recurrida, que no hay caducidad del derecho a recuperar los excesos no deducidos, aunque sí pérdida del derecho a compensar en períodos posteriores al plazo establecido, de forma que cuando no exista posibilidad para el sujeto pasivo de ejercitar la «compensación» por transcurso del plazo fijado, la Administración debe «devolver» al sujeto pasivo el exceso de cuota no deducido.

Así pues, en la declaración en que se cumplen cinco años (cuatro años desde el 1 de enero de 2000), cuando ya no es posible «optar» por insuficiencia de cuotas devengadas, desde luego que se puede pedir la devolución. Por eso la sentencia recurrida había entendido que procede la devolución de cuotas soportadas declaradas a compensar y no compensadas, aunque hubieran transcurrido más de cinco años.

Caducado el derecho a deducir, o sea, a restar mediante compensación, la neutralidad del IVA sólo se respeta y garantiza cuando se considere que empieza entonces un período de devolución, precisamente porque la compensación no fue posible, y que se extiende al plazo señalado para la prescripción de este derecho, después del cual ya no cabe su ejercicio.

Por cualquiera de los procedimientos que se establecen (compensación y/o devolución) se debe poder lograr el objetivo de la neutralidad del IVA.

El derecho a la recuperación no sólo no ha caducado (aunque haya caducado la forma de hacerlo efectivo por deducción continuada y, en su caso, por compensación), sino que nunca se ha ejercido, de modo que no es, en puridad, la devolución (como alternativa de la compensación) lo que se debe producir, sino que es la recuperación no conseguida del derecho del administrado que debe satisfacer la Administración en el tiempo de prescripción.

Como ha puesto de relieve la doctrina, se podría haber establecido en la Ley que si a los cinco años (ahora cuatro) de optar por la compensación no se hubiera podido recuperar todo el IVA soportado, atendiendo a las fechas en que se soportó, la Administración iniciaría de oficio el expediente de devolución; se habría garantizado así la neutralidad como principio

esencial del impuesto. Pero lo cierto es que no se ha regulado de esta forma, tal vez por el principio «coste-beneficio» pro Fisco. Pero aún siendo así, resulta difícilmente admisible (y menos si se invoca la autonomía de las regulaciones nacionales) negar el derecho a la devolución del IVA soportado, que realiza el principio esencial del impuesto. En vez de expediente de oficio, habrá que promover un expediente de devolución a instancia de parte. No arbitrar algún medio para recuperar el crédito frente a la Hacienda Pública generaría un enriquecimiento injusto para la Administración pues nada obstaba para que, una vez practicada la comprobación administrativa y observada la pertinencia del crédito, se ofreciera al sujeto pasivo la posibilidad de recuperarlo por la vía de la devolución."

Consecuentemente, debe entenderse que las posibilidades de compensación han de operar de modo alternativo y no excluyente. Transcurrido un plazo para compensar, y existiendo un excedente, el sujeto ostenta un crédito contra la Hacienda Pública y que debe poder cobrar, porque otra cosa iría en contra del principio de neutralidad del IVA. El sujeto ha de poder obtener la devolución de lo ingresado en exceso.

La doctrina anterior ha sido reiterada por el Tribunal Supremo en sentencias posteriores como las de fechas 23 de diciembre de 2010 (EDJ 279647), 24 de noviembre de 2010 (EDJ 269691), y 20 de septiembre de 2013 (EDJ 192515).

En acatamiento de lo sentado por el Tribunal Supremo, el TEAC ha sentado criterio, reiteradamente, en idéntico sentido, por ejemplo, en dos resoluciones de 22 de febrero de 2011; 22 de febrero de 2011 y en la resolución de 22 de septiembre de 2015. Conforme a lo establecido en el art. 239.7 LGT, los órganos de la Administración Tributaria vienen obligados a aplicar la doctrina que de modo reiterado hubiera establecido el TEAC.

Según todo lo anterior, resulta plenamente procedente la pretensión sostenida por esta parte de que se reconozca su derecho a obtener la devolución del exceso de cuotas pendientes de compensación, aún habiéndose agotado ya el plazo de caducidad de las mismas.

II. Sobre el mecanismo para solicitar y obtener dicha devolución

Una vez determinado el derecho a obtener la devolución, la segunda cuestión estriba en determinar cuál es el mecanismo de devolución que debe practicarse. Respecto a esta cuestión, el Tribunal Supremo en sentencia de 20 de septiembre de 2013 (EDJ 192515) establece, refiriéndose a su previa sentencia de 2007 más arriba referenciada:

“La segunda cuestión a que se aludía en la sentencia era la atinente a la forma en que podía practicarse la devolución, afirmando que “como ha puesto de relieve la doctrina, se podría haber establecido en la Ley que si a los cinco años (ahora cuatro) de optar por la compensación no se hubiera podido recuperar todo el IVA soportado, atendiendo a las fechas en que se soportó, la Administración iniciaría de oficio el expediente de devolución; se habría garantizado así la neutralidad como principio esencial del impuesto. Pero lo cierto es que no se ha regulado de esta forma, tal vez por el principio “coste-beneficio” pro Fisco. Pero aún siendo así, resulta difícilmente admisible (y menos si se invoca la autonomía de las regulaciones nacionales) negar el derecho a la devolución del IVA soportado, que realiza el principio esencial del impuesto. En vez de expediente de oficio, habrá que promover un expediente de devolución a instancia de parte.

En cuanto a la determinación del título y procedimiento que puede seguir el contribuyente para obtener la devolución del exceso de cuotas del IVA, cuestión que nuestra sentencia de 4 de julio de 2007 no mencionaba y por lo que fue criticada por los exégetas que de ella se han ocupado, es de decir que resulta indudable que no se trata de devolver un ingreso indebido, pues ninguno de los pagos efectuados por el contribuyente fue indebido; de ahí que, conforme al artículo 31 de la vigente Ley General Tributaria, el procedimiento a seguir debiera ser el establecido en la normativa de cada tributo, lo que nos llevaría a los artículos 115 y siguientes de la LIVA. Pero lo cierto es que estas disposiciones no están previstas para este caso, sino para situaciones en que la devolución se origina a consecuencia de una declaración-autoliquidación. De ahí que el contribuyente podría dirigirse a la Administración tributaria mediante una solicitud de devolución (como en el caso ahora enjuiciado ha hecho la recurrente) y dejando que sea la Administración la que califique el escrito a los efectos correspondientes, pero sin que tal calificación permita desechar la pretensión sin dictar resolución en cuanto al fondo”.

Esta doctrina también es mantenida por el TEAC de 22 de septiembre 2015 antes citada, en la que se mantiene la procedencia de devolución del saldo no compensado más los

correspondientes intereses de demora. La devolución se instrumentará a través de una petición ad hoc no contemplada en la Ley del IVA, de lo que habrá que acudir a lo dispuesto en la Ley General Tributaria y, puesto que no estamos ante ningún ingreso indebido, deberá aplicarse lo dispuesto para las devoluciones derivadas de la normativa del tributo."

Ese procedimiento de devolución no es sino el previsto en el artículo 120.3 LGT.

El **artículo 120.3 LGT** dispone:

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

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley".

Por tanto, de conformidad con el criterio recogido en las sentencias y resoluciones citadas y con el artículo 120.3 LGT, transcurrido el plazo de cuatro años para compensar las cuotas devengadas, surge un nuevo plazo de prescripción autónomo de cuatro años en que el sujeto puede solicitar la devolución del exceso tal y como hizo esta parte y fue denegado por la Administración, todo ello en base al principio de neutralidad que caracteriza el IVA.

Adicionalmente, a la solicitud de devolución en su día presentada debe aplicarse lo previsto para las devoluciones derivadas de la normativa del tributo; de tal modo que procede, a su vez, la liquidación de los intereses de demora devengados una vez transcurrido el plazo de seis meses desde la solicitud sin que esta se haya producido.

En virtud de lo expuesto,

SOLICITA

"Argumentar solicitud" 



IRPF / Actividades económicas ejercidas por entidades sin personalidad jurídica a las que se refiere la LGT art.35.4. Aplicación de la reducción por mantenimiento o creación de empleo: requisitos



Planteamiento del caso

- + Descripción del conflicto
- ? Supuestos de aplicación práctica
- ⚙️ Doctrina administrativa y jurisprudencia básica de aplicación
- 🔑 Formularios para su oposición en diversas situaciones



Escrito de alegaciones (extraído de la práctica procesal)

- 📄 Hechos
- 📄 Fundamentos



Planteamiento del caso

+ Descripción del conflicto

En aquellos supuestos en que los contribuyentes del IRPF ejerzan **actividades económicas** a través de una de las entidades a que se refiere la LGT art. 35.4, los requisitos y límites para la aplicación de la **reducción** prevista en la LIRPF

disp.adic.27ª (por **mantenimiento o creación de empleo**), deben cumplirse o cuantificarse en sede de la entidad, y no con relación a cada partícipe o cotitular de la misma en proporción a su respectiva participación.

La afirmación anterior deriva de una interpretación teleológica de la norma, así como de las propias reglas de cálculo de los rendimientos de actividades económicas.

? Supuestos de aplicación práctica

Supuestos en que una actividad económica es realizada no por personas físicas, sino por entes sin personalidad jurídica a que se refiere la LGT art.35.4 (herencias yacentes, comunidades de bienes,...) y la Administración ha **denegado** la aplicación de la **reducción** por considerar que los requisitos deben cumplirse por referencia a cada uno de los comuneros o partícipes.



Doctrina administrativa y jurisprudencia básica de aplicación

- TEAC 5-2-15 (en el mismo sentido TEAR Andalucía 6-9-13 y 23-11-12 y TEAR Asturias 14-10-11).



Formularios para su oposición en diversas situaciones

Procedimientos de aplicación de los tributos:

- Alegaciones en procedimiento de inspección: nº 720; nº 730; nº 740.
- Recurso de reposición: nº 860.
- Reclamaciones económico-administrativas: nº 900; nº 910.
- Recurso contencioso-administrativo: nº 930; nº 940.



Escrito de alegaciones

(extraído de la práctica procesal)



HECHOS

I. Con fecha “*día, mes y año*” fue dictado por la Dependencia de “*lugar*” de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en “*localidad*”, resolución de liquidación “*...provisional ... O ... definitiva ...*” correspondiente al IRPF ejercicio “*año*”.

En dicha liquidación “*...provisional ... O ... definitiva ...*” se procede a la regularización del impuesto incrementando la base imponible declarada “*en el importe de los rendimientos de actividades económicas imputados por entidades en régimen de atribución de rentas, como consecuencia de disminuir el importe de las reducciones aplicables a dichos rendimientos, determinadas conforme al artículo 32.1 de la Ley del impuesto*”.

Señala el acuerdo liquidatorio:

“La disposición adicional vigésimo séptima de la Ley del IRPF se refiere literalmente a los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, cualidad que concurre en los comuneros que integran la comunidad de bienes, pero no en dicha comunidad, según establece expresamente el artículo 8.3 de la Ley del IRPF. A su vez, los requisitos establecidos para la aplicación del beneficio fiscal son exigidos y vienen referidos al contribuyente, según la redacción dada al apartado 1 de la disposición adicional vigésimo séptima. Asimismo, al ser la comunidad de bienes la empleadora del personal, la plantilla no corresponderá a cada comunero individualmente considerado, sino a la comunidad de bienes, es decir, la plantilla corresponderá a los comuneros que integran la comunidad de bienes de forma conjunta y simultánea... (consulta vinculante 12-7-10 de la Dirección General de Tributos).”

“II.” “*Describir los hechos*”

I. Los requisitos para aplicar lo dispuesto en la Disposición adicional 27ª LIRPF deben concurrir en las entidades sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la Ley 58/2003

La cuestión estriba en determinar si en los casos de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades económicas a través de una de las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los requisitos y límites para la aplicación de la reducción prevista en la Disposición Adicional vigésimo séptima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, deben cumplirse o cuantificarse en sede de la entidad, o, bien al contrario, con relación a cada partícipe o cotitular de la misma en proporción a su respectiva participación.

Reza la Disposición adicional vigésima séptima. Reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo:

“1. En cada uno de los períodos impositivos 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014, los contribuyentes que ejerzan actividades económicas cuyo importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de ellas sea inferior a 5 millones de euros y tengan una plantilla media inferior a 25 empleados, podrán reducir en un 20 por 100 el rendimiento neto positivo declarado, minorado en su caso por las reducciones previstas en el artículo 32 de esta Ley, correspondiente a las mismas, cuando mantengan o creen empleo.

A estos efectos, se entenderá que el contribuyente mantiene o crea empleo cuando en cada uno de los citados períodos impositivos la plantilla media utilizada en el conjunto de sus actividades económicas no sea inferior a la unidad y a la plantilla media del período impositivo 2008.

El importe de la reducción así calculada no podrá ser superior al 50 por ciento del importe de las retribuciones satisfechas en el ejercicio al conjunto de sus trabajadores.

La reducción se aplicará de forma independiente en cada uno de los períodos impositivos en que se cumplan los requisitos.

2. Para el cálculo de la plantilla media utilizada a que se refiere el apartado 1 anterior se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa y la duración de dicha relación laboral respecto del número total de días del período impositivo.

No obstante, cuando el contribuyente no viniese desarrollando ninguna actividad económica con anterioridad a 1 de enero de 2008 e inicie su ejercicio en el período impositivo 2008, la plantilla media correspondiente al mismo se calculará tomando en consideración el tiempo transcurrido desde el inicio de la misma.

Cuando el contribuyente no viniese desarrollando ninguna actividad económica con anterioridad a 1 de enero de 2009 e inicie su ejercicio con posterioridad a dicha fecha, la plantilla media correspondiente al período impositivo 2008 será cero.

3. A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, se tendrá en consideración lo establecido en el apartado 3 del artículo 108 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Cuando en cualquiera de los períodos impositivos la duración de la actividad económica hubiese sido inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

4. Cuando el contribuyente no viniese desarrollando ninguna actividad económica con anterioridad a 1 de enero de 2009 e inicie su ejercicio en 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 ó 2014, y la plantilla media correspondiente al período impositivo en el que se inicie la misma sea superior a cero e inferior a la unidad, la reducción establecida en el apartado 1 de esta disposición adicional se aplicará en el período impositivo de inicio de la actividad a condición de que en el período impositivo siguiente la plantilla media no sea inferior a la unidad.

El incumplimiento del requisito a que se refiere el párrafo anterior motivará la no aplicación de la reducción en el período impositivo de inicio de su actividad económica, debiendo presentar una autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento”.

Según la norma citada, la reducción se fija en un 20 por 100 del rendimiento neto positivo declarado, minorado en su caso por las reducciones previstas en el artículo 32 de esta Ley, correspondiente a las mismas, cuando mantengan o creen empleo. Las reducciones previstas en el artículo 32 LIRPF vienen referidas a las reducciones del 40 por 100 aplicables a los rendimientos irregulares y la reducción sobre rendimientos netos aplicable por aquellos contribuyentes que realicen actividades económicas a favor de una única persona física o jurídica no vinculada y que cumpla con el resto de requisitos exigidos por el propio artículo 32.2.2º de la LIRPF.

Para resolver la cuestión planteada hay que traer a colación los criterios de interpretación de las normas jurídicas que se encuentran en el artículo 3.1 del Código Civil, y que conforme al artículo 12 de la Ley 58/2003, son de plena aplicación al ámbito tributario:

“las normas se interpretarán por el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, la realidad social del tiempo en que hayan de aplicarse, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad”.

Por tanto, tres son los criterios; el literal o gramatical, el sistemático y el teleológico.

La Disposición adicional 27ª fue introducida por el artículo 72 de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, incardinándose dentro del conjunto de normas aprobadas para incentivar el empleo, frenando su destrucción, y favorecer la recuperación económica, al igual que la aprobación de una escala de gravamen especial en el Impuesto sobre Sociedades, tal y como se desprende de la Exposición de Motivos de la Ley citada.

La finalidad, pues, es el mantenimiento de empleo por parte de los titulares de las distintas actividades económicas, que, en el supuesto planteado, es la propia comunidad de bienes. El beneficio fiscal viene asociado al mantenimiento de plantilla, y el único empleador es la comunidad y no el partícipe (artículo 1.2 del Estatuto de Trabajadores). Es la comunidad la que está obligada a practicar a efectos del IRPF las retenciones respecto de las retribuciones que satisfaga a sus empleados.

Como señala la RTEAC de 5 de febrero de 2015: *“A este respecto se ha de subrayar la plena individualidad de la comunidad de bienes respecto de sus miembros, pese a carecer de personalidad jurídica, lo cual no obsta a que fiscal y mercantilmente actúe, en muchas ocasiones, como si de una sociedad se tratase: dispone de su propio Número de*

Identificación Fiscal, igualmente ante la Seguridad Social dispone de un número distinto del de sus comuneros, es la encargada de presentar las altas y bajas de trabajadores, boletines de cotización, etc”.

Siguiendo con la línea de la finalidad de la norma, no hay que olvidar, además, que el ámbito subjetivo de aplicación de la reducción es para las denominadas pequeñas y medianas empresas (las que el importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 5 millones de euros y cuya plantilla media sea inferior a 25 empleados). De lo que, si se exige el prorrateo del requisito de que la plantilla media no sea inferior a 1 empleado, también habría que imputar proporcionalmente el resto de requisitos (cifra de negocios, plantilla media), que se irían multiplicando en función del número de comuneros, lo que desdibujaría la finalidad de la norma.

Por otro lado, la reducción contenida en la Disposición adicional 27ª LIRPF se aplica sobre el rendimiento neto de la actividad, el cual se calcula conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades, con las peculiaridades previstas en la normativa de renta. Y ese es el rendimiento que puede beneficiarse de la reducción del 20 por 100. Una vez calculado el rendimiento neto es cuando se procede a su atribución a los comuneros en proporción a sus respectivas cuotas de participación en la entidad. Un rendimiento que se ha calculado en sede del ente. De lo anterior se deduce que la verificación del cumplimiento de los requisitos necesarios para reducir el mismo se ha de realizar, también, en sede de la propia entidad en régimen de atribución de rentas.

Esa ha sido la postura mantenida por la Administración en supuestos análogos. Así, la Dirección General de Tributos sostiene para el supuesto relativo a los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la LIRPF, esto es, a los exigibles para que una actividad de arrendamiento de inmuebles tenga o no la consideración de actividad económica, requisitos (empleado y local) que según dicho Centro Directivo han de verificarse en sede de la entidad, no con relación a cada uno de sus miembros (DGT CV de fecha 17 de enero de 2005 o DGT de 21 de enero).

Otro supuesto en el que aparece un requisito referido al número de personas empleadas es el previsto a efectos de la inclusión o exclusión del régimen de estimación objetiva para determinadas actividades. Lo que también abocaría a plantearse si habría que modificar las magnitudes máximas de personal empleado para las entidades en régimen de atribución de rentas en función de su número de miembros. No parece razonable ni así lo ha querido el legislador.

Por tanto, en atención a la finalidad teleológica de la norma, así como a que es en el ente, y no en los partícipes, la sede del cálculo de los rendimientos de actividades económicas, habría que concluir que los requisitos y límites para la aplicación de la reducción prevista en la Disposición Adicional vigésimo séptima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, deben cumplirse o cuantificarse en sede de la entidad.

Así lo ha entendido el TEAC en la resolución de 5 de febrero de 2015, donde fija como criterio que:

“en los casos de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades económicas a través de una de las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los requisitos y límites para la aplicación de la reducción prevista en la Disposición Adicional vigésimo séptima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, deben cumplirse o cuantificarse en sede de la entidad, y no con relación a cada partícipe o cotitular de la misma en proporción a su respectiva participación”.

En virtud de lo expuesto,

SOLICITA

“Argumentar solicitud” 



LGT / Tratamiento específico del supuesto de notificaciones a no residentes, y en particular, a los no residentes sin establecimiento permanente



Planteamiento del caso

- + Descripción del conflicto
- ? Supuestos de aplicación práctica
- ⚙️ Doctrina administrativa y jurisprudencia básica de aplicación
- 🔑 Formularios para su oposición en diversas situaciones



Escrito de alegaciones (extraído de la práctica procesal)

- 🗨️ Hechos
- 🗨️ Fundamentos



Planteamiento del caso



Descripción del conflicto

Tratándose del caso específico de los no residentes, nada obsta para que, cumplidos los requisitos para la práctica de las notificaciones por parte de la Administración y no siendo posible llevarla a cabo, pueda acudir a la **notificación por comparecencia**.

Ahora bien, en el caso de no residentes, y en particular de los **no residentes sin establecimiento permanente**, se considera que, teniendo en cuenta los requisitos exigidos por nuestra jurisprudencia para acudir válidamente por la Administración a la notificación por comparecencia y la existencia de una normativa específica como lo son las normas de asistencia mutua (en particular, la LGT art.177 sexies) y los Convenios de doble imposición suscritos por España, la Administración no sólo está obligada a intentar las notificaciones en los inmuebles o domicilios que le consten en territorio español, sino que también está obligada, antes de proceder a la notificación edictal, a acudir a los medios de cooperación internacional previstos, con el fin de realizar las notificaciones de forma eficaz para asegurarse de la efectividad del conocimiento de sus actos.



Supuestos de aplicación práctica

Todos aquellos en los que se pretenda invalidar los efectos producidos por notificaciones a **no residentes sin establecimiento permanente**, en los que la Administración haya acudido a la **notificación por comparecencia** sin agotar las posibilidades de intentar las notificaciones en domicilios en el extranjero de los que hubiera podido tener conocimiento.



Doctrina administrativa y jurisprudencia básica de aplicación

- AN 20-7-15, EDJ 142254.
- TEAC 25-2-16.



Formularios para su oposición en diversas situaciones

- Alegaciones en procedimientos de gestión: nº 710.
- Alegaciones en procedimiento de inspección: nº 720; nº 730; nº 740.
- Alegaciones en procedimiento sancionador: nº 750; nº 760.
- Recurso de reposición: nº 860.
- Reclamaciones económico-administrativas: nº 900; nº 910.
- Recurso contencioso-administrativo: nº 930; nº 940.



Escrito de alegaciones

(extraído de la práctica procesal)



HECHOS

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

I. La Administración intentó la notificación personal los días *“indicar día, mes y año de los intentos de notificación”* en el domicilio fiscal de esta parte que constaba en España sin resultado positivo, procediendo a la notificación por comparecencia a través de la publicación en el BOE de *“día, mes y año de la publicación en el BOE”*.

II. La Administración considera que quedó notificado el *“indicar acto o actos que se pretende/n notificar”* el *“día, mes y año de la notificación”* ante la falta de comparecencia, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 112 de la Ley General Tributaria.

Invalidez de la notificación por comparecencia de “identificar actos” de la que se deduce “identificar efectos de la invalidez de la notificación aplicables al caso concreto”

La cuestión controvertida en el presente supuesto radica en si es aceptable que la Administración practique las notificaciones

por comparecencia a los obligados tributarios no residentes sin establecimiento permanente cumpliendo los mismos requisitos generales exigibles cuando se trata de notificar a residentes en España o si, por el contrario, nos encontramos ante algunas particularidades.

La Administración pretende que el régimen de notificaciones en este caso es el general, establecido en los artículos 110 a 112 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Sin embargo, debe considerarse que este régimen debe integrarse, a los efectos de practicar notificaciones a no residentes, con las normas especiales, relativas a la determinación del domicilio fiscal, establecidas en el artículo 11 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, TRLIRNR), el cual señala:

“Artículo 11. Domicilio fiscal.

1. Los contribuyentes no residentes en territorio español tendrán su domicilio fiscal, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en España:

a) Cuando operen en España a través de establecimiento permanente, en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España. En el supuesto en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con el criterio anterior, prevalecerá aquel en el que radique el mayor valor del inmovilizado.

b) Cuando obtengan rentas derivadas de bienes inmuebles, en el domicilio fiscal del representante y, en su defecto, en el lugar de situación del inmueble correspondiente.

c) En los restantes casos, en el domicilio fiscal del representante o, en su defecto, en el del responsable solidario.

(...)”.

El principio de presunción de inocencia no se ve contrariado o vulnerado por la utilización de la notificación por comparecencia siempre que se hayan cumplido todos los requisitos exigidos para la práctica de las notificaciones, tanto por las normas tributarias como por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Sin embargo nuestros Tribunales han matizado también la forma de actuar en el régimen de notificaciones cuando nos encontramos ante un no residente, sin diferenciar en función del tipo de acto administrativo que se intenta notificar. La reciente sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de julio de 2015 (EDJ 142254), relativa a las notificaciones a sujetos pasivos no residentes sin establecimiento permanente, señala lo siguiente:

“(...)”

la Administración, bajo el principio de buena fe, no solo está obligada a intentar las notificaciones en los inmuebles o domicilios que le consten en territorio español, sino que está obligada a asegurar la efectividad del conocimiento de sus decisiones por residentes

extranjeros, lo que implica, en lo que a nuestro supuesto afecta, la utilización de los medios de Bajos), para realizar la notificación de forma eficaz.

No puede afirmarse que, en el presente supuesto, la Administración haya utilizado los medios que tenía a su alcance para practicar la notificación en el domicilio del contribuyente, que le era conocido, y asegurarse de este modo, el pleno conocimiento por parte del contribuyente del acto administrativo notificado, antes de acudir a las notificaciones edictales, dado el carácter supletorio y subsidiario de éstas.

(...)"

El criterio expuesto es reiterado por la Audiencia Nacional; así en su sentencia de 12 de junio de 2015 para un no residente sin establecimiento permanente (EDJ 134756) que resolvió de la siguiente forma:

"El contribuyente, no residente, no presentó autoliquidación del Impuesto por la ganancia patrimonial obtenida de la venta de un inmueble sito en España, y, en la declaración modelo 214, no designó persona física o jurídica con domicilio en España a efectos de su representación ante la AEAT. Sin embargo, en el acta, la Inspección hace constar que en el momento de devengo del Impuesto, el contribuyente tenía su domicilio en los Países Bajos. En esos mismos términos se pronuncia el acuerdo de liquidación y el acuerdo de inicio del expediente sancionador. Y en la escritura de venta del inmueble figura un domicilio del contribuyente, sito en Holanda. La Administración, por lo tanto, no solicitó de la autoridad competente en los Países Bajos, en virtud del Convenio suscrito con España, la práctica de notificación de los actos dictados por ella. En otro orden de cosas, al amparo del art. 11.1 b) RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), resulta evidente que su domicilio se encontraba sito en España, en el lugar del inmueble, y no consta practicada por la Administración en ese domicilio notificación alguna. Se practicaron en un domicilio no designado por el contribuyente y que corresponde a un despacho de abogados, siendo recogida por alguien en concepto de empleada que fue, pero ya no lo es, su representante.

La Administración, al no haber actuado con mayor diligencia, ha provocado una situación de indefensión al contribuyente.

Y habiendo acudido aquella a la notificación por comparecencia, las notificaciones practicadas no pueden surtir efectos, deviniendo inválidas la liquidación y sanción posteriormente apremiadas.

Otras sentencias de la Audiencia Nacional se pronuncian en sentido similar, como la de 12 de marzo de 2015 (EDJ 42856) que señala que:

"La entidad invoca la lesión de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional. En relación con las notificaciones, la jurisprudencia ha sentado la obligación de la Administración de actuar con diligencia y buena fe y el carácter subsidiario de la notificación por edictos. El contribuyente había otorgado la representación a una persona que compareció ante la Administración y renunció a la misma. La Administración, conocedora de que se había transmitido el inmueble, intentó la notificación en el mismo, por lo que no desplegó toda la buena fe que sería exigible. El carácter supletorio de la notificación edictal hubiera requerido agotar las posibilidades a su alcance, como lo es

notificar en el domicilio en Alemania consignado en la declaración de transmisión del inmueble.”

El Tribunal Superior de Justicia de Baleares también ha hecho propio este criterio. Y así en su sentencia de 16 de junio de 2015 (EDJ 114467), ocupándose de nuevo de un supuesto de contribuyentes por el IRNR sin establecimiento permanente que transmitieron un bien inmueble situado en España y que generaron así una renta obtenida en territorio español, afirma que debieron nombrar una persona con residencia en España que les representase ante la AEAT. Y, no habiendo sido así, el domicilio fiscal a efectos del cumplimiento de sus obligaciones fiscales era el que de ellos constaba en la AEAT, esto es, en primer lugar, el domicilio en Alemania (que figuraba en la escritura pública de la que resultaba la realización del hecho imponible) y, en último extremo, el abandonado con la venta del inmueble en cuestión. La Administración tributaria se dirigió únicamente a este último y el intento resultó infructuoso. No agotó, con ello, razona el TSJ, todas las posibilidades de notificación personal de las actuaciones, concluyendo que las providencias de apremio no son conformes a derecho por falta de notificación regular de las liquidaciones. Además, las sanciones son nulas de pleno derecho por haber sido impuestas sin previamente haberse oído al sancionado. Y las liquidaciones son anulables por lo mismo, es decir, por falta de oportunidad real para alegar a la propuesta de liquidación.

Así las cosas, en el caso específico de los no residentes, nada obsta para que, cumplidos los requisitos para la práctica de las notificaciones por parte de la Administración y no siendo posible llevarla a cabo, pueda acudir a la notificación por comparecencia, ya se trate de una liquidación administrativa o de una sanción. Ahora bien, en esta materia de no residentes, y en particular, a los efectos que aquí nos interesan de no residentes sin establecimiento permanente, existe una normativa específica como son las normas de asistencia mutua y los Convenios de doble imposición suscritos por España. En particular, el artículo 177 sexies de la Ley General Tributaria prevé las siguientes normas en materia precisamente de “Asistencia en la notificación” en su apartado 1:

“Artículo 177 sexies. Asistencia en la notificación.

1. En el marco de la asistencia mutua, los actos administrativos dictados en España por la Administración tributaria podrán ser notificados en el territorio de otro Estado mediante la asistencia de la autoridad competente de ese Estado.

Tales notificaciones producirán los mismos efectos que si se hubiesen realizado conforme a la normativa española, sin más requisito que la comunicación recibida de la autoridad requerida de que se ha efectuado la notificación solicitada.

En los casos en que se haya solicitado asistencia a otro Estado, si en el plazo de dos meses desde el envío de la solicitud de notificación no se ha podido realizar la notificación en el extranjero o la Administración tributaria no ha recibido respuesta de la autoridad requerida respecto a la fecha de notificación del documento al destinatario, la Administración podrá proceder a la notificación por comparecencia regulada en el artículo 112 de esta Ley.

Si en estos supuestos se produjese una doble notificación del acto, se considerará como fecha de notificación la correspondiente a la efectuada en primer lugar”.

Consecuentemente, en el caso de no residentes, teniendo en cuenta los requisitos exigidos por nuestra jurisprudencia para acudir válidamente por la Administración a la notificación por comparecencia, se considera que la Administración debe intentar las notificaciones en los inmuebles o domicilios que le consten en territorio español, y además, antes de proceder a un medio subsidiario como es la notificación edictal, acudir a los medios de cooperación internacional previstos, con el fin de realizar las notificaciones de forma eficaz para asegurarse de la efectividad del conocimiento de sus actos. Y estas exigencias han sido radicalmente incumplidas en el presente supuesto.

En su virtud,

SOLICITA

“Argumentar solicitud” 



LGT / Sanciones tributarias: anulación de acuerdo de imposición por falta de motivación de la sanción



Planteamiento del caso

- + Descripción del conflicto
- ? Supuestos de aplicación práctica
- ⚙️ Doctrina administrativa y jurisprudencia básica de aplicación
- 🔑 Formularios para su oposición en diversas situaciones



Escrito de alegaciones (extraído de la práctica procesal)

- 📄 Hechos
- 📄 Fundamentos



Planteamiento del caso

+ Descripción del conflicto

La LGT art. 210.4 establece sobre el procedimiento sancionador tributario que, concluidas las actuaciones, se ha de formular **propuesta de resolución** en la que se recogerán de forma motivada los hechos, su calificación jurídica y la infracción que aquéllos puedan constituir o la declaración, en su caso, de inexistencia de infracción o responsabilidad.

Asimismo, la LGT art.211.3 dispone *“la resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en la LGT art.188”*. Por lo tanto, en los procedimientos sancionadores la **motivación** es esencial para calificar la infracción, determinar la sanción y su atribución al presunto infractor.

Esta motivación guarda íntima relación con la establecida con carácter general por la LRJPAC art.54 (A partir del 2-10-2016, LPAC art.35), según el cual se deben motivar, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho, los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos.

La exigencia de motivación suficiente es, sobre todo, una garantía esencial del justiciable mediante la cual se puede comprobar que la resolución dada el caso es consecuencia de una exigencia racional del Ordenamiento y no el fruto de la arbitrariedad. El ejercicio de esta facultad viene condicionado estrechamente a la exigencia de que tal resolución esté motivada, pues sólo así puede procederse a un control posterior de la misma en evitación de toda posible arbitrariedad que, por lo demás, está prohibida por la Const art.9.3.

Si la Administración tributaria consideraba que el sujeto pasivo no actuó diligentemente, debe hacer explícitos los motivos en el **acuerdo de imposición de la sanción**, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor, ni por afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados.

? Supuestos de aplicación práctica

Supuestos en los que la Administración tributaria dicte un sanción por cualquiera de los tipos infractores previstos en la LGT. A tal efecto, el Órgano actuante que ejercite potestades sancionadoras, debe motivar tanto la propuesta como la resolución sancionadora siendo ello un **elemento esencial** de su acuerdo. Esta motivación es imprescindible para el correcto ejercicio de defensa por parte del sancionado.

Por todo lo expuesto, se rechaza cualquier automatismo o imposición de plano, de tal forma que los elementos objetivos del tipo infractor han de darse como elemento necesario, pero no suficiente. Junto a ellos, la Administración debe justificar con **pruebas** la concurrencia de todos los elementos del **tipo infractor**, la concreta sanción que corresponda y la atribución subjetiva de dicha conducta al presunto infractor. Esta motivación es exigible hasta tal punto

que, una motivación basada en juicios de valor o fórmulas generalizadas, es motivo de anulación y no será subsanable posteriormente.



Doctrina administrativa y jurisprudencia básica de aplicación

- TEAC 18-2-16.
- TEAC 21-5-15, 23-1-14 y 7-6-11.
- TS 6-6-08, EDJ 97539 y 12-7-10, EDJ 145162.
- TS 20-12-13, EDJ 256937.



Formularios para su oposición en diversas situaciones

Procedimientos de aplicación de los tributos:

- Alegaciones en procedimiento sancionador: nº 750; nº 760.
- Recurso de reposición: nº 830.
- Reclamaciones económico-administrativas: nº 900; nº 910.
- Recurso contencioso-administrativo: nº 930; nº 940.



Escrito de alegaciones

(extraído de la práctica procesal)



HECHOS

I. El *"día, mes y año"* fue notificada a esta parte propuesta de resolución sancionadora como conclusión al procedimiento de dicha naturaleza iniciado el *"día, mes y año de inicio del procedimiento"*. Frente a dicha propuesta se presentaron alegaciones el *"día, mes y año de la presentación de las alegaciones"* en el que se ponía de manifiesto la falta de motivación de la misma al carecer de los elementos fácticos y culpabilísticos para su determinación.

II. El *"día, mes y año en que se dicta la resolución"* fue dictada por la Administración Tributaria de *"lugar"* de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en *"localidad"*, resolución sancionadora por *"indicar la causa"* y por la cuantía de *"importe en número"* euros. En dicha sanción se indica como motivación la formula genérica de *"indicar motivación"*.

III. Con fecha *"día, mes y año de presentación del recurso de reposición"*, se presentó recurso de reposición frente al acuerdo sancionador en el que se reiteraba la alegación de falta de motivación por virtud de la cual se estaba inculcando la presunción de inocencia del interesado y se le dejaba en una absoluta indefensión. Dicho recurso fue desestimado por resolución de *"día, mes y año en que fue desestimado el recurso"*.

"IV." "Describir los hechos"

I. Anulación de la sanción por falta de motivación de la misma

Tal y como queda acreditado en los hechos expuestos y en el expediente sancionador, la sanción impuesta a esta parte carece de la más mínima motivación que pueda desvirtuar la presunción de inocencia.

Sobre esta circunstancia, el Tribunal Supremo, basándose en sentencias del Tribunal Constitucional, se ha pronunciado en reiteradas ocasiones sobre la necesidad de adecuación de las resoluciones administrativas sancionadoras al principio de presunción de inocencia en varias sentencias: de 6 de junio de 2008 (EDJ 97539), de 12 de julio de 2010 (EDJ 145162), de 20 de diciembre de 2013 (EDJ 256937) y de 21 de febrero de 2014 (EDJ 25725), y 18 de febrero de 2016.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, acogiendo la doctrina del Tribunal Supremo, también se ha pronunciado sobre la exigencia de la aplicación del principio de presunción de inocencia a las resoluciones administrativas sancionadoras, y en concreto sobre el elemento subjetivo la infracción, en resoluciones, baste citar por todas, de 7 de junio de 2011, y de 21 de mayo de 2015. En la misma línea insiste, de modo muy contundente e inequívoco la reciente resolución de 18 de febrero de 2016, desestimando el recurso de alzada en unificación de criterio interpuesto por la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales:

"Llegados a este punto procede analizar si la fórmula propuesta por la reclamante "analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad", puede ser válida como motivación suficiente de la culpabilidad.

La Directora, en apoyo de su pretensión, aporta resoluciones de este TEAC, como la de 24 de septiembre de 2003. La parte transcrita y aportada por la Directora se refiere al concepto de negligencia, que nada tiene que ver con la motivación, ya que una cosa es que exista la negligencia y otra, cuándo está suficientemente motivada.

De forma similar, la resolución de 27 de junio de 2007, se refiere a la definición del elemento subjetivo y su concurrencia. De nuevo se trata de argumentos que nada tienen que ver con la motivación.

La Directora transcribe el siguiente texto de la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2010 (EDJ 145162), ya mencionada:

"Cabe recordar que nuestra jurisprudencia, de la que hemos dejado constancia en el fundamento anterior, impide castigar y, por consiguiente, estimar que hubo culpabilidad por el mero y automático hecho de constatarse la aislada presencia de alguno de los pormenores a los que nos hemos referido. Pero en modo alguno niega la posibilidad de inferir, razonada, razonablemente y de forma suficientemente explicada, la existencia de aquel elemento subjetivo del juego conjunto de las circunstancias concurrentes.

De otro modo, se correría el riesgo de dejar vacía de contenido la potestad sancionadora de la Administración tributaria".

El propio párrafo aportado por la Directora detalla una serie de condicionantes que a juicio del Tribunal Supremo deben cumplirse para poder entender que estamos ante una motivación suficiente:

- Ha de inferirse: es decir, debe ser una conclusión conectada a elementos conocidos y derivada de ellos.

- Ha de hacerse de forma razonada: es decir, utilizando procesos deductivos o inductivos, e incluso las presunciones, conforme a los criterios del razonamiento humano.
- Ha de hacerse razonablemente: es decir, de forma que sea una inferencia sostenible y fundada.
- Ha de ser suficientemente explicada: es decir, no dejando que cada lector tenga que fabricarse la explicación y correlación detallada de hechos y reglas jurídicas.
- Ha de basarse en el juego conjunto de las circunstancias concurrentes: es decir, todo ello ha de relacionar los elementos de hecho con los elementos de la lógica, y para ello han de ser mencionados (de forma directa, indirecta, expresa o tácita, todos los que influyen en el proceso y conclusión) unos y otros, y de tal forma que permitan una conclusión.

La Directora considera que la fórmula sometida aquí a análisis no ocasiona indefensión al obligado tributario, ya que éste sabe qué grado de culpabilidad se le atribuye, en este caso, en grado mínimo. Pero la indefensión existe cuando el interesado no sabe cuál o cuáles de las circunstancias concurrentes están siendo tenidas en cuenta como elementos conformadores de la culpabilidad (de su negligencia), tanto a nivel fáctico como jurídico. Si conoce los elementos de hecho y jurídicos que se han tenido en cuenta, y cómo han sido razonados, tendrá ocasión de argumentar en sentido contrario, basándose en unos o en otros, o en la correlación que se haya realizado en la motivación. De no conocerlos, por ser una motivación genérica y estereotipada, para defenderse tendría que suponerlos, a veces adivinarlos, y tendría que razonar sobre unos elementos que no sabe si son los que se han tenido en cuenta. También podría, para asegurarse de que acierta en la elección de los elementos fácticos y jurídicos, intentar razonar con todos los hechos y argumentos jurídicos que él crea en juego y además prever sus posibles combinaciones, trasladándose de facto todos los aspectos de la carga de la prueba de la culpabilidad y toda la motivación de su inocencia sobre el presunto infractor, cuando esa carga y motivación le corresponde a la Administración. En esta situación, el obligado tributario se encuentra en una posición de incertidumbre por falta de explicación de hechos y argumentos específicos, lo que dificulta enormemente su defensa. Es a esta situación a la que se refiere el TEAR cuando dice "la falta de una explicación objetiva que permita formular, en su caso, oposición con cabal conocimiento de sus posibilidades impugnatorias". Admitir que una motivación que implique no conocer por parte del obligado tributario los elementos concretos tenidos en cuenta al apreciar su culpabilidad y su ligazón lógica y válida, con la consecuencia de que sea el obligado tributario quien tenga que hacer ese esfuerzo para contrarrestar esas carencias en la motivación, y que sin embargo la Administración no tenga que hacer esfuerzo alguno en dar a conocer claramente su propio argumentario, es contrario a la lógica más elemental, y desde el punto de vista jurídico y constitucional, es contrario al principio de presunción de inocencia.

La unificación que se solicita no encaja con la jurisprudencia del Tribunal Supremo ni tampoco con la doctrina de este TEAC. La fórmula propuesta por la Directora reclamante como válida para entender que se está cumpliendo con los requisitos de la motivación: "analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad", además de ser una fórmula genérica, pues puede ser utilizada en cualquier supuesto y con todo obligado tributario, sin análisis ninguno, es difícil que pueda ser considerada como suficientemente motivada, no merece tal consideración una fórmula que puede ser empleada en cualquier supuesto para dar por existente el elemento subjetivo que debe ser probado y explicado, con la consecuencia del traslado de la carga al obligado tributario; carece de la

más mínima adecuación al caso concreto; y en cuanto “al juego de las circunstancias concurrentes”, permitir usar esa fórmula como válida, implicaría permitir no mencionar ninguna circunstancia, ni su efecto o importancia, ni como se relacionan entre sí, en la apreciación de la negligencia.

Por ello cualquier análisis de la motivación, objeto de la presente controversia debe hacerse desde la posición de la salvaguarda del principio de presunción de inocencia, no pudiendo admitirse interpretaciones contrarias a él. Las citadas sentencias y resoluciones administrativas mencionadas rechazan la posibilidad de que baste el cumplimiento de los elementos objetivos de la infracción para que pueda considerarse que existe motivación, es decir, la Administración ha de probar, además del elemento objetivo, el subjetivo, la culpabilidad, ya sea a título de dolo o de simple negligencia.

El artículo 183.1 LGT exige la concurrencia de la culpabilidad en cualquiera de sus dos modalidades (dolo o culpa) “Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”.

El análisis de la existencia de la culpabilidad se debe realizar en el procedimiento administrativo sancionador, de entre cuyos elementos toma protagonismo la motivación, no sólo por ser la cuestión debatida aquí, sino porque es a través de la **motivación** como se debe llegar a la conclusión de si la conducta fue culpable. Así la sentencia ya mencionada del Tribunal Supremo de 6 de Junio de 2008 (EDJ 97539) señala:

«... la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de diciembre de 2003 ignora la obligación de motivar que deriva de la Ley y la Constitución porque, como ya hemos recalcado antes, no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada TCo 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando «se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse», y que «no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere» (FD 6). Y la misma doctrina vino a sentar la Sección Segunda de este Tribunal cuando en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (EDJ 127551), señaló: «Es patente, de lo transcrito, que no se ha producido ni en la vía administrativa, ni en la jurisdiccional, la valoración de los específicos hechos que configuran la infracción tributaria sancionada. Tanto en una como en otra resolución se limitan a realizar formulaciones genéricas y abstractas sobre el elemento intencional de las infracciones tributarias, pero no llevan a cabo, como es necesario, un análisis de esas ideas con referencia a los específicos hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico de la infracción enjuiciada.- Al no haberse hecho así se ha infringido la doctrina sentada en las sentencias de contraste, por lo que se está en el caso de estimar el recurso, anulando la sanción impuesta» (FD Cuarto).»

Asimismo debe traerse a colación la sentencia también de nuestro Alto Tribunal de 12 de julio de 2010 (EDJ 145162), en la que se afirma:

«... este Tribunal ha declarado que debe rechazarse el automatismo consistente en que la falta de oposición a la liquidación supone, sin más, la imposición de la sanción, pues ello significaría desterrar el elemento esencial de culpabilidad e incorporar el criterio objetivo de la responsabilidad [sentencia de 23 de octubre de 2009 (EDJ 283205, FJ 3º)]. En el mismo sentido hemos resaltado la necesidad de prueba, pues esa aquiescencia no supone sin más la concurrencia de culpabilidad [sentencias de 15 de octubre de 2009 (EDJ 259125 y EDJ 259124, FFJJ 8º y 5º, respectivamente)]. En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (EDJ 259132, FJ 6º). La imposición de sanciones tampoco puede fundarse en la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio, dado que la existencia de responsabilidad por infracción tributaria no puede considerarse como el desenlace, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones que incumben al contribuyente [sentencias de 16 de marzo de 2002 (EDJ 7983, FJ 3º) y 6 de junio de 2008 (EDJ 97539, FJ 4º)]. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la sentencia 164/05, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se impone la sanción por la simple circunstancia de no ingresar la cuota tributaria, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio (FJ 6º). Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009 (EDJ 259125 y EDJ 259124, FFJJ 8º y 5º, respectivamente)].

En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (EDJ 259132, FJ 6º)]. Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere [sentencias de 6 de junio de 2008 (EDJ 97539, FJ 6º) y 6 de noviembre de 2008 (EDJ 282560, FJ 6º)].»

En relación con todo ello, la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2013 (EDJ 256937), se dispone:

«... si la Administración tributaria consideraba que el sujeto pasivo no actuó diligentemente, como aquí acontece, debía haber hecho explícitos los motivos en el acuerdo de imposición de la sanción, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor, ni por afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, dado que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias [sentencia de 16 de marzo de 2002 (EDJ 7983), FJ 3º, cuya doctrina reitera la antes citada de 6 de junio de 2008 (EDJ 97539, FJ 5º)].

Ni el Tribunal Económico-Administrativo Central, ni la Audiencia Nacional podían subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar, a la Inspección de los Tributos en el presente caso, a quien incumbía motivar la imposición de la sanción [confróntense las sentencias de 30 de septiembre de 2010 (EDJ 219359, FJ 3º) y 23 de septiembre de 2010 (EDJ 219364, FJ 4º)].»

Estas sentencias, al referirse a la **motivación**, lo hacen imponiendo a la Administración una exigencia y detalle que implica un importante esfuerzo de definición y de razonamiento. Así cuando se dice: *“hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico”* o *“Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere”* o *“sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados”*, se está rechazando cualquier **fórmula objetiva y objetivada, imprecisa o generalizada**; bien al contrario, se está exigiendo a la Administración que se traigan los elementos concretos de la conducta que indiquen la culpabilidad, es más, incluso detallados, para incorporarlos al razonamiento que concluya con la existencia de culpabilidad.

Por ello, los elementos fácticos y jurídicos en los que la Administración fundamente la existencia de la sanción deben constar en el expediente y en el propio acuerdo sancionador. Y junto a ello, deberá motivar el cumplimiento por parte del administrado del tipo de injusto, así como su reproche subjetivo en forma de culpabilidad.

En virtud de lo expuesto,

SOLICITA

“Argumentar solicitud”. 

Imposibilidad de volver a sancionar cuando se ha anulado la primera resolución sancionadora por falta de motivación:

Tal y como ha establecido en Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de fecha 5 de febrero de 2015:

“Resta únicamente resolver la alegación relativa a la sanción correspondiente al tipo infractor del art. 195 LGT por el ejercicio 2003. El obligado tributario manifestó ante el TEAR su disconformidad con el cálculo de la referida sanción. En la resolución de 25 de octubre de 2011 objeto de este recurso de alzada, el TEAR determina la anulación de la sanción en este punto, ordenando que sea practicada nueva sanción.

En el recurso de alzada la reclamante manifiesta que habiéndose determinado la anulación de la sanción en este punto por motivación indebida e insuficiente de la imposición de sanción, no cabe dictar nueva sanción por este mismo concepto.

Este Tribunal Central ha constatado que los defectos apreciados por el TEAR en la sanción impuesta por el art. 195 LGT correspondiente al ejercicio 2003 no constituyen meros defectos formales, sino que suponen que la sanción adolece de los necesarios elementos materiales que constituyen presupuesto de su validez, por lo que se confirma la anulación de la misma sin que quepa dictar nueva sanción por dicho tipo infractor y ejercicio”.

En virtud de lo expuesto,

SOLICITA

“Argumentar solicitud” 

SI QUIERES AMPLIAR LA INFORMACIÓN,
NO DUDES EN COMPRAR ESTE LIBRO.



EN PAPEL
E INTERNET

En él se exponen casos de éxito profesional, rigurosamente analizados y comentados, extraídos de la práctica procesal.

Se trata de supuestos reales, ganados ante los Tribunales Económico Administrativos y Jurisdicción competente en cada caso.

Muestra y comenta el cauce procesal seguido así como los documentos y fundamentación sustantiva y procesal (normativa, doctrina y jurisprudencia) utilizados en cada caso.

Acerca al usuario las claves para asegurar el éxito de casos análogos o que presenten similitudes en sus planteamientos fácticos de inicio.

Incluye una herramienta en Internet que permite encontrar fácilmente el formulario conectado con cada expediente y personalizarlo mientras visualiza las notas informativas.

ADQUIÉRELO AHORA LLAMANDO AL 91 210 80 00
en www.efl.es o en clientes@lefebvreelderecho.com

