

Los derechos y las garantías del contribuyente en el procedimiento económico-administrativo: del mito a la realidad

Alfonso García-Moncó Martínez

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Alcalá*

EXTRACTO

De un tiempo a esta parte, se viene observando en las resoluciones de los tribunales económico-administrativos una doctrina reiterada sobre diferentes cuestiones que afectan a los derechos y garantías de los contribuyentes reconocidos en la Ley General Tributaria que, como es sabido, no son declaraciones programáticas sino mandatos legales que obligan a los poderes públicos. La Agencia Estatal de Administración Tributaria y los tribunales económico-administrativos deben aplicar aquellos sin utilizar interpretaciones restrictivas que condicionen la efectividad de los mencionados derechos y garantías y actuando, como órganos administrativos que son, de forma coordinada. Desde una perspectiva de *lege ferenda*, debe acometerse de inmediato la reforma de aquellos preceptos legales y reglamentarios que suministran una información equívoca a los contribuyentes en orden al cumplimiento de sus obligaciones de acuerdo con la jurisprudencia más reciente. En particular, nos referimos al cómputo de plazos para la interposición de recursos que puede provocar extemporaneidad, el tiempo y la forma en la aportación de la prueba y la «interpretación razonable» de la norma en materia de la responsabilidad por infracciones tributarias.

Palabras clave: derecho; garantía; plazo; prueba; sanción.

Fecha de entrada: 19-02-2018 / Fecha de aceptación: 16-03-2018 / Fecha de revisión: 22-03-2018

Rights of the tax payers in the economic-administrative area: myth and reality

Alfonso García-Moncó Martínez

ABSTRACT

For some time now, it has been observed, in the decisions of the economic-administrative courts, a reiterated doctrine about different issues that affect the tax payer's rights and guarantees recognized in the General Tax Law and that, as it is known, are not programmatic declarations, but legal mandates to which the public authorities are bound by. The State Agency of the Tax Administration and the economic-administrative courts must apply those without using restrictive interpretations that condition the effectiveness of the mentioned rights and guarantees and acting, as administrative bodies, in a coordinated way. From a *lege ferenda* perspective, those legal and regulatory provisions that provide misinformation to the tax payers must be reformed immediately in order to assure the fulfillment of their obligations in accordance to the most recent case law. Particularly, we refer to the computation of deadlines to file claims and the untimeliness that it may produce, the time and the manner of the presentation of evidence and the «reasonable interpretation» of the rules with regard to the liability derived from tax infringements.

Keywords: right; guarantee; deadline; evidence; sanction.

Sumario

Introducción

- I. El abuso de la extemporaneidad
- II. La aportación de prueba, tiempo y forma
- III. La «interpretación razonable» de las normas tributarias y el artículo 11 de la Ley 6/2017, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo
- IV. Conclusión

Cómo citar este estudio:

García-Moncó Martínez, A. (2018). Los derechos y las garantías del contribuyente en el procedimiento económico-administrativo: del mito a la realidad. *RCyT. CEF*, 422, 5-18.

INTRODUCCIÓN

Frente a las frecuentes apelaciones a los derechos y garantías de los contribuyentes que se encuentran en la literatura legislativa en materia tributaria y que constituye el «imaginario normativo» en que se desenvuelve el legislador, la realidad, la dura realidad, es que los tribunales económico-administrativos restringen, condicionan y determinan a aquellos con una doctrina *pro domo sua* que acaba afectando a la efectividad de dichos derechos.

Estos son algunos casos.

I. EL ABUSO DE LA EXTEMPORANEIDAD

De un tiempo a esta parte se viene observando en las resoluciones de los tribunales económico-administrativos una doctrina reiterada sobre el cómputo de los plazos de recurso y, en particular, sobre el inicio de los mismos.

En una resolución «tipo» sobre la materia, el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid sostiene, refiriéndose en primer lugar a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) respecto del cómputo de plazos, que «el plazo se cuenta de fecha a fecha, lo que significa que el plazo termina el día cuyo ordinal (también denominado dígito, guarismo o, más vulgarmente, número) coincida con el día de la notificación, aunque del mes siguiente (salvo que el último día sea inhábil, por ser domingo o festivo, en cuyo caso termina el día siguiente hábil). Entre otras las resoluciones del TEAC de 20-04-2005 (RG 00-4520-2004), 14-12-2005 (RG 00-3740-2004) o 17-01-2006 (RG 00-3597-2005)».

Posteriormente, citando al Tribunal Supremo (TS), señala: «El Tribunal Supremo confirma que cuando se computan plazos por meses el plazo vence el día cuyo ordinal coincida con el día de la notificación del acto. Entre otras, la Sentencia del TS 2-04-2008 (recurso de casación número 323/2004). El Tribunal Constitucional en la Sentencia 209/2013, de 29 de diciembre, considera que dicha forma de computar los plazos es una cuestión de legalidad ordinaria y no puede considerarse que sea manifiestamente irrazonable o arbitraria, incurra en un error patente o asuma un criterio hermenéutico contrario a la efectividad del derecho a la tutela judicial».

En fin, concluye el TEAR de Madrid, «En el caso concreto, la fecha de notificación del acto impugnado fue el día 23/06/2014 y la fecha de interposición de la presente reclamación fue el día 24/07/2014 y entre ambas fechas ha transcurrido un periodo superior a un mes, ya que el último día del plazo del mes era el día 23/07/2014. Por tanto, la reclamación económico-administrativa se ha interpuesto de forma extemporánea, es decir, fuera de plazo».

De esta forma, en estos tres párrafos se ignora el artículo 235.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) –ni se aplica ni se cita– que, siguiendo una larga tradición legislativa, afirma:

«Iniciación. 1. La reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el **plazo de un mes a contar desde el día siguiente** al de la notificación del acto impugnado», o cuando dice en su cuarto párrafo: «En todo caso, se concederá el plazo de un mes, **a contar desde el día siguiente a la notificación**, para que el interesado pueda formular ante el tribunal las alegaciones que tenga por convenientes».

Efectivamente, como dice el Tribunal Constitucional (TC), esta es «una cuestión de legalidad ordinaria» y la legalidad ordinaria vigente es el artículo 235.1 de la Ley 58/2003, al cual no se ha impuesto ninguna otra legalidad, ni siquiera la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas que, por supuesto, no ha derogado el aludido artículo 235.1 en su disposición derogatoria única. Muy al contrario, el apartado 4 del artículo 112 de la Ley 39/2015 sigue manteniendo lo que decía la Ley 30/1992, es decir, que las reclamaciones económico-administrativas se regirán por los procedimientos establecidos en su legislación específica, confirmándose esta interpretación por lo dispuesto en la disposición adicional primera, apartado 1, que respeta lo dispuesto en leyes especiales.

Téngase en cuenta, por otra parte, ya que se menciona la jurisprudencia del TC, que en el caso de referencia estamos ante una reclamación contra una sanción y en dicha materia desde la Sentencia del TC 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802), se dejó clara la aplicabilidad de los principios materiales y formales propios del orden penal al ámbito administrativo sancionador. La admisibilidad de la reclamación afecta a la efectividad del principio constitucional de tutela judicial pero no solo a este principio constitucional sino también al de seguridad jurídica, como exponremos seguidamente, pues resulta contrario a este principio hacer decir a la ley lo que no dice.

En el supuesto de hecho al que nos referimos, los administrados entendieron una ley en vigor tal como se desprende directamente de su texto, y tan lógica y razonable es la interpretación que han hecho los recurrentes como la que hace el TEAR con la diferencia que aquella favorece también el principio *pro actione* en favor de los reclamantes contra una sanción e impide una interpretación contra *cives*. En lógica, no solo jurídica sino en lógica simple, contar un plazo desde el día siguiente a su notificación quiere significar, precisamente, que el día inicial del cómputo del plazo es el posterior al recibo de la notificación.

Debemos recordar al respecto lo que dice la Sentencia del TC, Sala Primera, en su Sentencia 11/2011, de 28 de febrero (NCJ054571), respecto de un recurso de amparo, sobre los supuestos en que puede ser acogida la posibilidad de que la inadmisión por caducidad pueda afectar a un derecho fundamental, mencionando el tribunal el siguiente supuesto:

«La tercera hipótesis antes enunciada se refiere a aquellos casos en los que ni hay un error de cómputo, ni necesariamente una interpretación irrazonable o arbitraria de la legalidad procesal sobre el plazo, existiendo en cambio una decisión contraria al principio *pro actione*, por haberse limitado de forma desproporcionada el acceso a una primera respuesta judicial a la vista del comportamiento de la parte y la regulación de la caducidad aplicada. Entre tantos otros ejemplos podríamos citar lo resuelto por este tribunal sobre la fijación y cómputo de los plazos para impugnar actos desestimatorios presuntos por silencio administrativo (por todas, STC 149/2009, de 17 de junio, FJ 2)».

En el presente supuesto, el comportamiento de la parte es completamente lógico y se apoya en una interpretación de una clara norma tributaria como es el artículo 235.1 de la LGT, que constituye también la regulación de la caducidad aplicada.

En otro caso, si no es así, porque en la «notificación del acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria» que es precisamente el acto impugnado, se incluye en el epígrafe relativo a «recursos y reclamaciones» el siguiente texto: «Si no está conforme con este acuerdo de la Administración, y desea recurrir, deberá optar, en el plazo máximo de un mes contado a partir del día siguiente a aquel en que se practique la presente notificación,...». Es decir, en la interpretación del TEAR sobre los plazos, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) está dando a todos los contribuyentes una información errónea respecto del cómputo de los mismos, salvo que se pretenda que los ciudadanos sean capaces de entender que el párrafo transcrito quiere decir que el mes se cuenta desde el día de la notificación y no desde el «**día siguiente a aquel en que se practique la presente notificación**». El texto reproducido se reitera en todos los actos administrativos que notifica la AEAT y que son susceptibles de recurso.

Hay que tener presente que en todo el procedimiento tributario puede actuar el contribuyente en nombre propio con plena capacidad de obrar (art. 44 LGT) sin obligación de intervenir con letrado y procurador o asesor fiscal posibilidad que es siempre voluntaria (art. 46 LGT) y lo mismo puede decirse del procedimiento económico-administrativo en el cual los interesados están perfectamente legitimados para interponer reclamaciones económico-administrativas en nombre propio (art. 232.1 a). Desde la perspectiva de la efectividad de los derechos y garantías de los contribuyentes a quienes se permite intervenir de la forma expuesta, no se les puede exigir la «sutileza jurídica» de interpretar que, afirmando la ley y la AEAT que el plazo de interposición se cuenta desde el día siguiente al de la notificación, no obstante, el plazo de vencimiento debe contarse desde el día de la notificación por causa de una determinada jurisprudencia.

Aquí ya no solo hay un problema de seguridad jurídica sino de información veraz y de coordinación entre los órganos de gestión y los de revisión. Si los tribunales económico-administrativos no interpretan los plazos como se desprende del texto transcrito, todas las notificaciones que remite la AEAT deben ser modificadas haciendo constar que el cómputo del plazo de recurso se inicia «el mismo día de la notificación». No olvidemos que la AEAT y los tribunales económico-administrativos, al fin y al cabo, dependen del mismo órgano que es la Secretaría de Estado de Hacienda que tiene a estos efectos un deber de coordinación y no puede dar una información contradictoria a los contribuyentes.

Por lo expuesto, precisamente, la Sentencia del TS de 2 de abril de 2008 (rec. cas. núm. 323/2004 –NFJ069969–) que cita el TEAR no es aplicable al presente supuesto porque en aquel había «un claro y preciso pie de recursos», que desde luego no es el caso. También hay que tener en cuenta que el TS se ha apartado en otras ocasiones de la doctrina sobre el cómputo de los plazos de fecha a fecha y ha aceptado abiertamente que el cómputo de los plazos finaliza el día cuyo ordinal coincida con el día siguiente al de la notificación del acto (STS de 24 de junio de 2011, rec. cas. núm. 2899/2007 –NFJ069967–, FF. DD. 2.º y 3.º), sentencia, por cierto, posterior a la citada por el TEAR.

En lo que se refiere a la Sentencia del TC mencionada por el TEAR, 209/2013, de 16 de diciembre (NCJ058179), debe ser contrastada con otra jurisprudencia del mismo tribunal en sus Sentencias de Pleno 148/1991, de 4 de julio (NFJ069861), 48/2003, de 12 de marzo (NCJ042156), y 108/2004, de 30 de junio (NFJ018220); así, en la Sentencia del TC 48/2003 se rechaza la extemporaneidad de un recurso de inconstitucionalidad que había sido invocada por la parte demandada y se atiende a la interpretación lógica de lo que debe entenderse por cómputo de fecha a fecha:

«La objeción no puede prosperar. El recurso se registró en el Tribunal Constitucional el 30 de septiembre de 2002, es decir, una vez vencido el plazo de tres meses establecido en el art. 33.1 LOTC, si se entiende que el término *a quo* era la fecha de publicación oficial de la Ley 6/2002, esto es, el 28 de junio anterior, lo que situaría el *dies ad quem* en el 28 de septiembre de 2002. Sin embargo, si se entiende que el *dies a quo* es el día siguiente al de la publicación oficial, el término *ad quem* sería el 30 de septiembre, dado que el 29 era domingo.

Pues bien, en relación a esta cuestión, el texto del art. 33 LOTC posibilita ambas interpretaciones, al disponer que "el recurso de inconstitucionalidad se formulará dentro del plazo de tres meses a partir de la publicación de la ley, disposición, o acto con fuerza de ley impugnado". Así, en la STC 148/1991, de 4 de julio, efectuamos el cómputo a partir del día siguiente al de la publicación (F. 2). Aplicando el mismo criterio, hemos de entender, en virtud del principio *pro actione* y a semejanza de lo que sucede con el cómputo de los plazos en el recurso de amparo, que el *dies a quo* es el siguiente al de la publicación oficial de la ley y que, por lo tanto, el recurso se presentó dentro de plazo» (FJ 2.º).

Asimismo en los tribunales inferiores se han producido interpretaciones diferentes a la empleada por el TEAR rechazando aplicar el sistema de cómputo del TS (así p. ej. la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia –TSJ– de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, 10011/2010, de 11 de marzo –NFJ069966–, ponente: don Gustavo Lescure Ceñal).

Por lo demás, el problema es que lo que se reprocha al sistema de cómputo de fecha a fecha tradicional no es que sustraiga un día al mes o al año sino que sustraiga un día a los plazos mensuales y anuales tal como han sido configurados por el legislador en el artículo 235 de la LGT. Como decía el Ministerio Fiscal en su escrito de alegaciones en la Sentencia del TC 209/2013, de 16 de diciembre, ya citada respecto del sistema de cómputo de fechas aplicado:

«... aunque mayoritaria y reiterada, no es unánime ni mucho menos la única posible; es contradictoria, por perpetuar una fórmula de cómputo por meses naturales y admitir simultáneamente que el cómputo incluye los días inicial y final cuando el plazo empieza a correr en la fecha de la notificación; admite y requiere una interpretación favorable al derecho a la tutela judicial efectiva; produce el efecto de sustraer un día al plazo fijado por la ley, lo que impide disfrutar en su integridad del tiempo concedido. Supondría, por tanto, una aplicación rigorista y contraria al art. 24.1 CE».

Por todo lo expuesto, una reclamación interpuesta contra una sanción en los términos descritos en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la notificación es constitucional y legalmente admisible por no ser extemporánea.

Por otra parte, en defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes, la consecuencia inmediata y concreta debe ser la modificación de todos los textos de las notificaciones de la AEAT, haciendo constar que el cómputo de los plazos se inicia el mismo día de la notificación.

Desde una perspectiva de *lege ferenda* debe modificarse el artículo 235 de la LGT con el mismo contenido, en virtud del principio constitucional de seguridad jurídica consagrado en el artículo 24.1 de la Constitución porque ahora está suministrando una información equívoca a los contribuyentes tal como se aplica por los órganos de gestión y por los de revisión económico-administrativos.

II. LA APORTACIÓN DE PRUEBA, TIEMPO Y FORMA

Otra situación en la que se puede confrontar la teoría y la práctica en materia de derechos y garantías del contribuyente es respecto de la doctrina de los TEAR que considera no procedente y extemporánea la aportación de prueba realizada en vía de revisión en virtud de lo dispuesto en el artículo 96.4 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, cuando afirma:

«Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución».

En la interpretación que vienen haciendo los TEAR de este artículo, dado que los órganos de revisión no son en ningún caso órganos de gestión, por lo tanto, no les compete a ellos la tarea de recibir documentación que tenía que haber sido aportada en la fase procedimental de audiencia o de alegaciones.

En este punto conviene recordar la legislación vigente, dado que esta práctica de la Administración que luego ratifican los tribunales económico-administrativos se fundamenta en una norma reglamentaria. Ciertamente, el anteproyecto de reforma de la Ley 58/2003 que posteriormente llegó a ser la Ley 34/2015 contenía un precepto, el artículo 106.6, que decía lo siguiente:

«Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente **ni ser tomada en cuenta** más documentación acreditativa de los hechos, **en el procedimiento de aplicación de los tributos o en la resolución de recursos y reclamaciones** salvo que el **obligado tributario** demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite».

Esta norma que no vio la luz era, por tanto, aún más restrictiva que el vigente artículo 96.4 del Reglamento de gestión e inspección (obsérvese en negrita las modificaciones), pero demuestra la conciencia de los autores del anteproyecto de que el citado precepto reglamentario carecía del respaldo legal suficiente sobre todo teniendo en cuenta otros artículos de la LGT, estos sí vigentes, en materia de aportación de prueba como los que mencionamos a continuación.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34.1, letra l), de la LGT el contribuyente tiene «Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución»; y en el mismo artículo en su letra r) se insiste en que uno de esos derechos y garantías a los que con tanta frecuencia se alude es el «Derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando».

Por su parte, el artículo 234.1 de la misma ley *in fine* refiriéndose al escrito de alegaciones en el procedimiento económico-administrativo dice que deberá presentarse «con aportación de las pruebas oportunas». Pero además hay que tener presente el derecho del contribuyente a probar lo que a su derecho convenga, conforme a lo dispuesto en los artículos 1.214 y ss. del Código Civil y los artículos 299 y ss. de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, leyes a las que se remite expresamente el artículo 106.1 de la LGT en materia de prueba.

Pues bien, este conjunto normativo legal, en su aplicación práctica, queda resumido en el mencionado precepto reglamentario que en virtud de la interpretación de los tribunales económico-administrativos se convierte en el derecho real aplicable en vía de revisión.

En el ámbito jurisdiccional debe quedar claro el derecho a aportar prueba del contribuyente en el procedimiento de revisión como reconoce la **Sentencia del TS de fecha 20 de abril de 2017** en el recurso de casación número 615/2016 (NFJ066660), que utiliza de contraste, entre otras, la **Sentencia del TSJ de Castilla y León de fecha 4 de febrero de 2013** (rec. núm. 1050/2009 –NFJ050557–) en las cuales se reconoce la posibilidad de justificar con documentación nueva las pretensiones formuladas de inicio. Afirma al respecto la citada Sentencia del TS, reiterando lo dicho por la Sentencia del propio TS de fecha 24 de junio de 2015 en el recurso número 1936/2013 (NFJ059126) también utilizada de contraste:

«Lo que constituye el objeto del proceso contencioso no es la revisión de un acto administrativo, sino la conformidad a derecho de una pretensión con referencia al acto administrativo impugnado, lo que de raíz, priva de fundamentación a la argumentación del Abogado del Estado. Avala la tesis de la recurrente la propia regulación que de la vía contencioso-administrativa hace la LJCA, pues es indudable que esta parte puede presentar con la demanda toda la documentación y prueba de la que disponga para acreditar su derecho, como dispone el artículo 56.3 de la UCA, y **si esto es así en la vía jurisdiccional**, con más razón debe ser así cuando la documentación se aporta en sede de recurso de reposición ante la propia Administración gestora. En este sentido la Sala no puede compartir la oposición que realiza la representación

estatal sobre la imposibilidad de aportar en vía judicial nuevos elementos de prueba no esgrimidos por el obligado tributario con anterioridad en la vía administrativa para avalar los hechos sobre los que se funda la pretensión ejercitada, pues el carácter revisor de la jurisdicción solo impide alterar los hechos que individualizan la causa de pedir o modificar las pretensiones».

Por otra parte, el TEAC ya viene admitiendo esta interpretación en sus Resoluciones de 23 de enero de 2014 (R. G. 761/2012 –NFJ054012–) y 20 de marzo de 2014 (R. G. 4904/2011 –NFJ054007–) cuando dice la primera de las resoluciones citadas: «Sin embargo, tampoco debe abrigar ninguna duda que tal regla [art. 96.4 del Reglamento de gestión e inspección] deba aplicarse con cautela, al estar limitada por el Principio Constitucional de Tutela Judicial Efectiva, principio que también debe inspirar los procedimientos administrativos revisores (incluidos los tributarios) previos a los judiciales». En el mismo sentido se expresa la Resolución de dicho Tribunal Central de fecha 2 de noviembre de 2017 (R. G. 485/2015 –NFJ068549–) invocando ya directamente la Sentencia del TS de 20 de abril de 2017, en lo que se refiere a la aportación de prueba recordando la doctrina de este último al afirmar: «Tal planteamiento sin embargo, no puede ser compartido por esta Sala que ha llegado a la conclusión de que en la revisión en vía tributaria sí es posible llevar a cabo la práctica de prueba con la aportación de documentos que acompañe el contribuyente con su escrito de interposición, pues ello entra dentro de las reglas generales que sobre prueba, regula en su conjunto la Ley General Tributaria...».

En consecuencia, de forma inmediata y concreta, todas las notificaciones de la AEAT deben contener referencia expresa y transcribir al artículo 96.4 del Reglamento de gestión e inspección, advirtiendo de lo que significa, es decir, que posteriormente no se va a aceptar presentación de prueba ante los órganos de revisión.

Desde una perspectiva de *lege ferenda* debe incluirse un precepto en la Ley 58/2003 que ponga en claro en materia de prueba el momento procedimental y procesal oportuno para la aportación de la misma según la sentencia y doctrina citada.

III. LA «INTERPRETACIÓN RAZONABLE» DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS Y EL ARTÍCULO 11 DE LA LEY 6/2017, DE REFORMAS URGENTES DEL TRABAJO AUTÓNOMO

En este punto sostenemos que es posible aplicar «una interpretación razonable de la norma» distinta de la aplicada por los órganos de gestión y ratificada por los TEAR, coincidente con la interpretación del TSJ de Madrid, en su Sentencia 354/2015, de 10 de marzo (NFJ058112), y la Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2015 (R. G. 4454/2014 –NFJ059615–) y ahora además confirmada por el artículo 11 de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo. Sin embargo, los TEAR siguen dictando resoluciones en que confirman las sanciones impuestas por la AEAT respecto de contribuyentes que han considerado gastos deducibles determinados conceptos correspondientes a suministros de la vivienda parcialmente afecta

a la actividad profesional. Se aprecia además descoordinación entre los órganos económico-administrativos, puesto que algunos TEAR no siguen la doctrina fijada por el TEAC.

La Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo («BOE» núm. 257, de 25 de octubre de 2017), establece en su artículo 11 lo siguiente:

«Título V. Medidas para clarificar la fiscalidad de los trabajadores autónomos.

Artículo 11. Deducibilidad en el impuesto sobre la renta de las personas físicas de los gastos de suministros de la vivienda parcialmente afecta a la actividad económica y de los gastos de manutención incurridos en el desarrollo de la actividad.

Se modifica la regla 5.^a del apartado 2 del artículo 30 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que queda redactada de la siguiente forma:

"5.^a Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa:

[...]

b) En los casos en que el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, **tales como agua, gas, electricidad, telefonía e internet**, en el porcentaje resultante de aplicar el **30 por ciento** a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior"».

Con independencia de la vigencia temporal de esta norma, la misma demuestra, sin lugar a dudas, que la interpretación dada por los contribuyentes que han deducido parcialmente gastos de suministros a la vivienda habitual en la que ejercen su actividad profesional en el IRPF es totalmente «razonable» hasta el punto de que la Ley 6/2017 la ha incorporado al texto de la Ley 35/2006 reguladora de dicho impuesto. Resulta por tanto aplicable de plano el artículo 179.2 c) de la LGT relativo al principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, cuando afirma:

«2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: [...] d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma...».

A mayor abundamiento, no era otra la interpretación que habían dado **el TSJ de Madrid en su Sentencia 354/2015, de 10 de marzo, y el TEAC en su Resolución de 10 de septiembre de 2015**, antes citadas, que están en el origen de la reforma legislativa aprobada por la Ley 6/2017.

Frente a dicha interpretación sorprende ante todo la rotundidad con la que la Administración tributaria viene descartando la posibilidad de que pueda existir una interpretación distinta de la suya que si se elevara a regla general dejaría sin sentido el artículo 179.2 d) de la LGT cuando exonera de responsabilidad si se aplica una «interpretación razonable de la norma» que hay que entender puede ser discrepante del criterio del órgano de gestión.

Así, de un lado, la AEAT afirma frecuentemente en la motivación de las comprobaciones limitadas que «el cálculo del rendimiento neto está claramente expresado y determinado en la norma, sin que dé lugar a dudas interpretativas». Es decir, no puede existir diferencia de criterio alguno. La norma tributaria aplicada por la Administración se declara, por definición, cierta e infalible.

Igualmente en la motivación del acuerdo de la imposición de sanciones, también se declara: «estando la normativa claramente determinada, sin que dé lugar a dudas interpretativas, en este caso, no apreciándose la exoneración de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003». Aquí, el órgano de gestión no solo aplica la norma tributaria sino que se erige en su único intérprete.

No es este el criterio del TSJ de Madrid ni del TEAC. Si hay algo que queda claro en la Sentencia 354/2015, de 10 de marzo, de este primer tribunal, es que la regla de la proporcionalidad en los gastos deducibles es admisible incluso en lo que se refiere a los suministros de los bienes afectos. Así dice la sentencia en su fundamento sexto:

«Sin embargo la Sala no comparte este criterio. En efecto, no se discute que la normativa admite la afectación parcial de la vivienda a la actividad económica, por lo que no es lógico negar la deducción de aquellos suministros sin los cuales no es factible esa utilización. Así al no ser posible determinar el consumo que corresponde a cada uno de los fines a los que se destina el piso, debe admitirse la deducción de tales gastos en la parte correspondiente al porcentaje de afectación de la actividad económica, al igual que ocurre con los gastos inherentes a la titularidad del inmueble, no siendo admisible supeditar la deducción fiscal a la vinculación exclusiva del suministro a la actividad, pues esa exigencia supone introducir condiciones no contempladas en la ley para la afectación parcial de inmuebles».

Lo relevante a los efectos del presente artículo es que si la Sala realiza el expresado razonamiento, no puede ser sancionable la conducta consistente en razonar del mismo modo que lo hace el tribunal. A mayor abundamiento el TEAC en su citada Resolución de 10 de septiembre de 2015 parte del mismo argumento. Cabe buscar una regla de proporcionalidad en la imputación de los gastos deducibles a los bienes afectos que no pase por la simple exclusión de los que no estén «exclusivamente» afectos.

En consecuencia, existe la posibilidad de aplicar un criterio diferente del que tiene la Administración, como reconoce la LGT, en su artículo 179.2 d), cuando exonera la responsabilidad en materia de infracciones tributarias a quien haya demostrado la diligencia debida, entendiendo por tal a quien se ha amparado «**en una interpretación razonable de la norma**» y tan es así que el TSJ de Madrid y el TEAC aplican un razonamiento distinto del que pretende imponer sin al-

ternativa el órgano gestor de la AEAT. Como afirma la Sentencia del TS de 19 de diciembre de 2013 (rec. núm. 2924/2012 –NFJ053485–):

«Si un Tribunal de Justicia, a la vista de la misma normativa y en un contexto temporal prácticamente coincidente con el momento de los hechos aquí sancionados, ha realizado la misma interpretación que el recurrente, podrá alcanzarse y defenderse una solución distinta, pero lo que no cabrá negar es que la interpretación efectuada por el recurrente debe considerarse, cuando menos, como razonable, lo cual conduce necesariamente a admitir la improcedencia de la sanción impuesta ex artículo 179 de la LGT».

Que se incluyan en la autoliquidación datos que representan determinados gastos reales y necesarios para desarrollar la actividad económica, no supone que los citados datos incluidos sean falsos, son lisa y llanamente diferentes a los aceptados por la Administración tributaria. Lo único que existe es un criterio distinto a la hora de considerar e interpretar los mismos, lo que de ninguna manera puede ser considerado una conducta sancionable.

El segundo punto que queda claro en la Sentencia del TSJ de Madrid 354/2015, en este caso en su fundamento quinto, es que la carga de la prueba incumbe a quien alega la deducibilidad de los mismos. Por lo expuesto, la diferencia interpretativa como venimos señalando se restringe única y exclusivamente a la consideración como gastos deducibles de determinados conceptos declarados y justificados.

El órgano de gestión considera habitualmente que **no existe vinculación entre los ingresos declarados** y los gastos rechazados. La motivación para rechazar ciertas partidas de gastos se basa en los elementos patrimoniales (vehículo, vivienda-despacho, líneas de telefonía móvil, internet, ADSL, etc.) de donde nacen los gastos, que se utilizan, según la Agencia, simultáneamente para necesidades privadas.

Los actuarios que suscriben la liquidación suelen afirmar: «es imposible que el contribuyente pueda aportar documentación alguna para acreditar, por ejemplo, que de los dos vehículos que es titular, uno de ellos está afecto en su totalidad a la actividad económica, por ser indemostrable». Por tanto, todos los gastos relacionados en la liquidación paralela son gastos no deducibles. Es decir, el órgano de gestión prejuzga y rechaza de plano el ejercicio de un derecho del contribuyente cual es probar lo que a su derecho convenga, conforme a lo dispuesto en los artículos 1.214 y ss. del Código Civil y los artículos 299 y ss. de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, a los que se remite expresamente el artículo 106.1 de la LGT. No es eso, sin embargo, lo que afirma la citada Sentencia 354/2015 del TSJ de Madrid, que venimos citando, sino que, como hemos destacado, en su fundamento quinto, fija la regla de la carga de la prueba que corresponde, como es lógico, a quien afirma la deducibilidad del gasto, lo cual implica que siempre es posible la prueba y que, por tanto, tratar de demostrar la correlación entre los gastos y la actividad económica realizada nunca puede ser una conducta sancionable.

La Ley 35/2006, del impuesto de las personas físicas, se remite en su artículo 28.1 a las normas del impuesto sobre sociedades, que señala al respecto que son gastos deducibles los gastos

necesarios para obtener los ingresos, siempre y cuando estén debidamente justificados y contabilizados. Por su parte, la Ley 6/2017, ya citada, modifica el artículo 30 de la ley anterior afirmando: «b) En los casos en que el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, **tales como agua, gas, electricidad, telefonía e internet**, en el porcentaje resultante de aplicar el **30 por ciento** a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior». Es decir, se hace una aplicación concreta de la interpretación lógica que venimos sosteniendo en cuanto a la deducibilidad de los gastos.

Tanto el TSJ de Madrid en su Sentencia 354/2015, de 10 de marzo, como el TEAC en su Resolución de 10 de septiembre de 2015, aceptan y confirman la interpretación de que en lo que se refiere a la vivienda en que se ejerce la profesión no solo son deducibles proporcionalmente los gastos directamente imputables a la misma sino también «de una u otra forma» los suministros.

Debe recordarse que la obligación del recurrente de probar los extremos alegados puede realizarse según lo dispuesto en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, es decir, «por cualquier medio de prueba admisible en derecho», normas a las que se remite el artículo 106.1 de LGT, y en particular lo que prevé el artículo 106.4.

Al respecto, cabe señalar el artículo 106.4 de la LGT:

«Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria».

En resumen, de forma inmediata y concreta en materia de sanciones, hay que concluir que no se puede considerar una infracción tributaria aplicar el mismo régimen que se fija en el artículo 11 de la Ley 6/2017 y, por tanto, son anulables todas las sanciones que tengan por fundamento la conducta expuesta por constituir una «interpretación razonable» de la norma tributaria.

IV. CONCLUSIÓN

Las normas tributarias y en especial las que reconocen derechos y garantías en la LGT no son declaraciones programáticas, son mandatos jurídicos que obligan a los poderes públicos. La AEAT y los tribunales económico-administrativos deben aplicar aquellas sin ampararse en interpretaciones restrictivas que condicionen la efectividad de los mencionados derechos y garantías y actuando, como órganos de la Administración que son, de forma coordinada. Desde una perspectiva de *lege ferenda* debe acometerse de inmediato la reforma de aquellos preceptos legales y reglamentarios que suministran una información equívoca a los contribuyentes en orden al cumplimiento de sus obligaciones de acuerdo con la jurisprudencia más reciente.