

CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

María del Carmen Cámara Barroso

Profesora de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA

EXTRACTO

En el contexto actual, donde, en línea con la constante proliferación de normas en materia fiscal, cada vez más, se están declarando, tanto por el Tribunal Constitucional como por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, parte de ellas contrarias a Derecho, y ante los perjuicios que, en determinadas ocasiones, se irrogan a los contribuyentes por parte de la Administración tributaria, nos parece interesante reseñar la ponencia impartida por José Andrés Sánchez Pedroche, rector de la Universidad a Distancia de Madrid, en el **Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria** organizado por el CEF.- los días 31 de marzo y 4 de abril de 2016, en la que se analizó por parte del ponente cómo aparece configurada la responsabilidad del Estado legislador y de la Administración pública en el ámbito tributario.

Palabras claves: Administración tributaria, Estado legislador, jurisprudencia, responsabilidad patrimonial y responsabilidad penal.

ISSUES TO DEBATE...
TAX AUTHORITIES LIABILITY

María del Carmen Cámara Barroso

ABSTRACT

In the current context, in line with the constant proliferation of fiscal rules, the Spanish Constitutional Court and the Court of Justice of the European Union have stated that some of them are contrary to the law. In addition, sometimes, tax authorities cause damages to the taxpayers. In view of this situation, it is interesting for us to review the conference given by José Andrés Sánchez Pedroche, Rector of the Universidad a Distancia de Madrid, within the **Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria** organised by CEF.- on 31 March and 4 April 2016. He analysed how the responsibility of the legislator and the Tax Authorities is set up nowadays.

Keywords: tax authorities, legislator, case law, patrimonial liability and criminal liability.

Sumario

1. Introducción
2. Responsabilidad por actos del legislador anulados por el TC o por el TJUE
 - 2.1. La doctrina del TS contenida en sus Sentencias de 17 de septiembre y 23 de diciembre de 2010: Un cambio de paradigma en la responsabilidad patrimonial del Estado derivada de la vulneración de la normativa europea
3. Responsabilidad derivada del perjuicio sufrido por el contribuyente con ocasión de actos ejecutados por la Administración tributaria declarados ilegales o contrarios a derecho
4. Responsabilidad administrativa o penal solicitada directamente contra los funcionarios públicos que intervienen en procedimientos administrativos
 - 4.1. Responsabilidad administrativa
 - 4.2. Responsabilidad penal

1. INTRODUCCIÓN

En aquellos casos en los que las Administraciones tributarias, en el ejercicio de sus potestades públicas, procedan incorrectamente, declarándose su actuación como ilegal, se puede generar responsabilidad de los agentes que las causan (normalmente funcionarios), siempre que los mismos hayan procedido de forma arbitraria.

En otras ocasiones, el perjuicio causado al contribuyente vendrá provocado no ya tanto por una irregular actuación de la Administración tributaria, sino por la aplicación de una normativa declarada inconstitucional por el Tribunal Constitucional (TC) o contraria al Derecho de la Unión Europea por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

Aunque encontramos ya algunos pronunciamientos jurisprudenciales sobre la cuestión, no existe todavía un criterio unánime, careciendo además la normativa tributaria (y, en particular, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –LGT–) de previsiones específicas al respecto.

Sin embargo, cada vez más, los contribuyentes se plantean las distintas vías que pueden abrirse para solicitar la responsabilidad de la Administración tributaria. En concreto, Sánchez Pedroche habla de un «triple plano» de la responsabilidad tributaria del Estado:

1. Responsabilidad por actos del legislador anulados por el TC o por el TJUE.
2. Responsabilidad derivada del perjuicio sufrido por el contribuyente con ocasión de actos de la Administración tributaria declarados ilegales o contrarios a derecho.
3. Responsabilidad administrativa o penal solicitada directamente contra los funcionarios públicos que intervienen en procedimientos administrativos.

2. RESPONSABILIDAD POR ACTOS DEL LEGISLADOR ANULADOS POR EL TC O POR EL TJUE

Es por todos conocida la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 [asunto C-82/12 (NFJ053503)] que resolvió la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña respecto al Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (comúnmente conocido como «céntimo sanitario»), en virtud de la cual se declaraba dicho impuesto contrario al Derecho de la Unión Europea por contravenir lo dispuesto en el artículo 3.2

de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

En el mismo sentido, unos meses después, el TJUE volvió a dar un «tirón de orejas» al legislador español declarando nuestro Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones contrario al Derecho de la Unión Europea, entendiendo que el tratamiento ofrecido a residentes y no residentes era discriminatorio atendiendo a la libre circulación de capitales contenida en el Derecho Originario [Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12 –NFJ054901–)].

De ambos pronunciamientos se ha derivado el necesario resarcimiento por parte de España respecto de aquellos que se vieron obligados a satisfacer unos tributos declarados ilegales. Ello ha sido posible, en parte, gracias al giro que ha experimentado la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS) en este ámbito. Veamos.

2.1. LA DOCTRINA DEL TS CONTENIDA EN SUS SENTENCIAS DE 17 DE SEPTIEMBRE Y 23 DE DICIEMBRE DE 2010: UN CAMBIO DE PARADIGMA EN LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO DERIVADA DE LA VULNERACIÓN DE LA NORMATIVA EUROPEA

Tal y como expusiera Sánchez Pedroche, el TS, en sus Sentencias de 17 de septiembre [rec. núm. 153/2007 (NFJ040628)] y 23 de diciembre de 2010 [rec. núm. 504/2007 (NFJ041513)], vino a confirmar el reconocimiento del principio de responsabilidad patrimonial del Estado como cláusula de cierre del sistema que regula las relaciones entre el Derecho de la Unión Europea y los ordenamientos jurídicos nacionales, garantizando así la plena eficacia de la normativa europea y la tutela judicial efectiva de los contribuyentes por los perjuicios causados.

Con dichos pronunciamientos el TS reafirmó la existencia de una relación directa de causalidad entre la infracción de la obligación de respeto al Derecho de la Unión Europea y el daño sufrido por los contribuyentes y, lo que es más importante, sin que dicho «nexo causal» pueda entenderse roto por el hecho de que estos –los contribuyentes afectados– no hubieran agotado los recursos administrativos o judiciales frente a las liquidaciones tributarias firmes.

Los hechos que dieron lugar al pronunciamiento del TS fueron, a grandes rasgos, los siguientes:

En agosto de 2005 una de las empresas recurrentes formuló solicitud de ingresos indebidos correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) por entender que la legislación española había traspuesto incorrectamente la Sexta Directiva en materia de subvenciones, solicitud esta que fue desestimada por el administrador de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en Béjar (Salamanca) por entender que no se adecuaba la motivación a la vigente legislación del impuesto, no interponiéndose por parte de las empresas recurrentes contra dicha denegación recurso o reclamación alguna, lo que provocó que dichos actos administrativos denegatorios de la rectificación de las liquidaciones devinieran firmes e inatacables.

Meses más tarde, el TJUE, en su Sentencia de 6 de octubre de 2005 [asunto C-204/03 (NFJ020809)], consideró que el legislador español efectivamente había traspuesto incorrectamente la Sexta Directiva en materia de subvenciones, no limitándose en el tiempo los efectos del pronunciamiento, por lo que resultaba de aplicación a las relaciones jurídicas establecidas con anterioridad al fallo del tribunal.

En septiembre de 2006, al ser firmes e inatacables los actos que denegaban las rectificaciones solicitadas, invocando el artículo 219 de la LGT, los contribuyentes afectados (unas empresas cárnicas de Guijuelo) instaron de la AEAT la incoación de un procedimiento de revocación. En octubre de 2006 el delegado especial en Castilla y León acordó no iniciar el procedimiento revocatorio por entender que resultaba contraria a derecho la pretensión de que una sentencia tuviera efectos ilimitados en el tiempo.

Paralelamente, las empresas afectadas interpusieron también reclamaciones en concepto de responsabilidad patrimonial de la Administración pública. El Consejo de Ministros desestimó la solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial por entender que no existía «nexo causal» entre el incumplimiento de la obligación estatal (el acto legislativo) y el daño sufrido por los contribuyentes, pues los actos devinieron firmes e inatacables ante la pasividad de los reclamantes.

La demanda de las empresas reclamantes se apoyó en el pronunciamiento del TJUE donde se afirmaba que los efectos del mismo también resultaban de aplicación a las relaciones jurídicas establecidas con anterioridad a su fallo.

Durante la tramitación de los recursos contencioso-administrativos, el propio TS elevó cuestión prejudicial a los efectos de que el TJUE se pronunciara acerca de la compatibilidad del principio de equivalencia, en cuya virtud la interposición de una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en la inconstitucionalidad de una ley no está sometida a ningún requisito de agotamiento previo de las vías de recurso contra el acto administrativo lesivo basado en dicha ley¹, con la doctrina jurisprudencial en la que se apoyaba el Consejo de Ministros.

El TJUE, en su Sentencia de 26 de enero de 2010 [asunto C-118/08 (NFJ036742)], se pronunció afirmando que el Derecho de la Unión Europea se oponía a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho derecho por una ley nacional, declarada como tal por una sentencia del TJUE, solo podía estimarse si el demandante había agotado previamente todas las vías de recurso. En consecuencia, el TS negó que la firmeza de las liquidaciones tributarias pudiera erigirse como «excusa» para no declarar la responsabilidad patrimonial del Estado.

En definitiva, tal y como afirma Sánchez Pedroche, estas sentencias del TS abrieron por primera vez la posibilidad de que cualquier contribuyente pueda reclamar responsabilidad patrimonial

¹ El principio de equivalencia exige que el conjunto de normas aplicables a los recursos, incluidos los plazos establecidos, se aplique indistintamente a aquellos basados en la violación del Derecho de la Unión y a aquellos otros fundamentados en la infracción del derecho interno.

nial del Estado ante infracciones comunitarias de la normativa española, siempre que se haga en el plazo de un año a contar desde la publicación de la sentencia, con absoluta independencia de que se hubieran impugnado (o no) los actos tributarios amparados por la norma declarada ilegal.

Aunque en el texto del anteproyecto de ley de modificación parcial de la LGT se pretendía limitar las posibilidades de instar la responsabilidad patrimonial del Estado al procedimiento previsto en el artículo 120 de la LGT para la rectificación de autoliquidaciones [eliminando, de alguna manera, el plazo general de un año para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador con independencia de que el perjudicado hubiera sido (o no) parte en el pleito], dicha previsión no se incluyó finalmente en la redacción dada a la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Por su parte, la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, cuya entrada en vigor se producirá al año de su publicación en el BOE, esto es, el 2 de octubre de 2016, prevé en su artículo 32 que la responsabilidad del Estado legislador pueda surgir tanto cuando los daños deriven de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional como cuando estos provengan de la aplicación de una norma contraria al Derecho de la Unión Europea.

Sin embargo, también en el artículo 32, se prevé que, tanto si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional como si lo es de la aplicación de una norma declarada contraria al Derecho de la Unión Europea, únicamente procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño –siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad o la infracción del Derecho de la Unión Europea posteriormente declarada–.

Como podemos comprobar, dicha afirmación, que implica el necesario agotamiento de todas las vías de impugnación existentes, rompe con la doctrina del TS de 2010 en materia de responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

3. RESPONSABILIDAD DERIVADA DEL PERJUICIO SUFRIDO POR EL CONTRIBUYENTE CON OCASIÓN DE ACTOS EJECUTADOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DECLARADOS ILEGALES O CONTRARIOS A DERECHO

Nos centramos en este epígrafe en la responsabilidad «directa» de la Administración tributaria, esto es, no ya la derivada de actos del legislador, sino aquella en la que pueden incurrir las distintas Administraciones tributarias en el ejercicio de sus competencias.

Sánchez Pedroche pone de manifiesto que, en este ámbito, tras «tímidos» avances contenidos en la LGT como son, por ejemplo, los intereses de demora por resoluciones extemporáneas

o la devolución del coste de los avales con sus correspondientes intereses de demora, la cuestión se ha centrado, fundamentalmente, en aspectos como el importe de las minutas de honorarios de los letrados o peritos o los quebrantos morales generados con ocasión de actuaciones administrativas posteriormente anuladas en vía revisora (económico-administrativa o contenciosa).

Aunque la tónica general de los tribunales ha sido el reconocimiento de la posibilidad de indemnización, se han establecido todo tipo de matices que, en la práctica, convertían en inabordable dicha posibilidad. Así, con carácter general, se ha afirmado que la anulación de los actos administrativos en vía jurisdiccional no presupone por sí sola indemnización de los gastos devengados por los honorarios profesionales causados en vía administrativa o las periciales practicadas para lograr la nulidad de la liquidación ni el lucro cesante si no están acreditados los requisitos de antijuridicidad y «nexo causal», llegando a exigirse por parte del TS, por ejemplo, en su Sentencia de 14 de julio de 2008 [rec. núm. 289/2007 (NFJ062824)], la existencia de «temeridad o mala fe administrativa».

Por todo ello, han sido pocas las sentencias que han reconocido la responsabilidad de la Administración tributaria [y las pocas que lo han hecho, han modulado a la baja la cuantía solicitada por el contribuyente –*vid.*, en tal sentido, la STS de 17 de noviembre de 2010, rec. núm. 1316/2009 (NFJ041139)–]². Así, salvo muy contadas excepciones, en general, se ha cerrado la puerta a cualquier solicitud de los contribuyentes³.

² En dicho caso, la empresa había sido objeto de Inspección por girar un tipo de IVA reducido a sus clientes, considerándose por la Administración tributaria, basándose en una consulta de la Dirección General de Tributos (DGT), que el tipo apropiado era el general y levantándose un acta que se firmó en conformidad. Sin embargo, poco tiempo después, la DGT cambió de criterio y confirmó el tipo de gravamen reducido que había aplicado el contribuyente. En consecuencia, la empresa solicitó responsabilidad patrimonial del Estado (por los siguientes conceptos: deuda pendiente de cobro por las facturas rectificativas no abonadas por los clientes, coste administrativo externo por la modificación de las facturas, intereses de demora satisfechos en el acta –más los consiguientes intereses que se devengarán hasta la fecha de pago– y honorarios profesionales externos devengados en el proceso –letrado y perito– más sus correspondientes intereses de demora). Por su parte, la AEAT alegó que la empresa sujeto pasivo de sus actuaciones había consentido la resolución administrativa (no recurriendo el acta) lo que, a su juicio, rompía el «nexo causal» imprescindible para apreciar la responsabilidad. El TS rechazó el planteamiento de la AEAT, pero, sin embargo, no consideró indemnizables ni el coste administrativo externo por la modificación de las facturas (porque no constaba debidamente justificada la necesidad de contratar a dos personas) ni los relativos a honorarios del letrado y perito (porque debieron pedirse en costas judiciales y no como responsabilidad patrimonial de la Administración).

³ En tal sentido podemos destacar, por ejemplo, la SAN de 21 de junio de 2006 [rec. núm. 507/2005 (NFJ028559)] en la que el reclamante, un abogado-asesor fiscal, solicitó indemnizaciones correspondientes a los siguientes conceptos: daños indebidamente irrogados a su salud psicofísica; daños causados a su fama personal y a su prestigio profesional; y lucro cesante en su actividad. Además, por su parte, la esposa del reclamante solicitó otra indemnización por los daños derivados de las actuaciones de la Unidad de Recaudación de la AEAT correspondiente. El fallo de la sentencia, como de costumbre, tras hacer un repaso de los dos requisitos fundamentales y necesarios para que la responsabilidad patrimonial surja (lesión patrimonial o daño efectivo y «nexo causal» entre el hecho dañoso y el comportamiento administrativo), concluyó que, «a pesar de que la actuación de la AEAT no fue precisamente modélica, al cometerse llamativos errores de procedimiento, no existía prueba suficiente de los daños psíquicos y morales parecidos, sin que se acreditara tampoco el "nexo causal" entre el actuar de la Adm. y el daño económico [...]».

4. RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA O PENAL SOLICITADA DIRECTAMENTE CONTRA LOS FUNCIONARIOS PÚBLICOS QUE INTERVIENEN EN PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

4.1. RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA

Los artículos 145 y 146 de la (todavía vigente) Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común prevén la posibilidad de exigir responsabilidad a los funcionarios públicos previa solicitud de responsabilidad a la propia Administración –siendo esta última la que tendría después que repetir contra el funcionario que la hubiera causado–.

Siendo así, entiende Sánchez Pedroche que pueden producirse dos situaciones:

- a) Que el lesionado exija la responsabilidad directamente a la Administración y esta acceda, pudiendo los órganos administrativos implicados repetir dicha responsabilidad en el funcionario⁴.
- b) Que el lesionado se dirija directamente frente al funcionario persona física titular del órgano o a alguno de sus integrantes. La Ley Orgánica 6/1998, de 13 de julio, de reforma de la Ley Orgánica del Poder Judicial y la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, declararon la improcedencia de tal actuación.

4.2. RESPONSABILIDAD PENAL

Como sabemos, la prevaricación, contenida en el artículo 404 del Código Penal, y que se materializa en la adopción de una resolución arbitraria a sabiendas de su injusticia, es un delito especial, pues solo pueden cometerlo los funcionarios o autoridades públicas en el ejercicio de sus facultades decisorias, exigiéndose un plus sobre la mera ilegalidad en el acto administrativo, esto es, la irracionalidad o la falta absoluta de fundamentación de la resolución presuntamente prevaricadora.

Siendo así, como podemos imaginar, y así se deriva de la jurisprudencia sobre la materia, por los requisitos que se exigen, existen importantes dificultades para considerar de fácil aplicación la responsabilidad penal de los funcionarios al servicio de la Hacienda Pública.

⁴ Pero, llegados a este punto, ¿cómo se consigue demostrar el dolo, la culpa o la negligencia grave del funcionario? Y, de ser así, ¿podría este invocar el artículo 24 de la Constitución española aduciendo que no se le dio la oportunidad de defensa en el proceso y que la cuantía de la indemnización era incorrecta?