

RESPONSABILIDAD DEL ESTADO LEGISLADOR EN UN SUPUESTO DE VULNERACIÓN CUALIFICADA DEL DERECHO COMUNITARIO

Análisis de la STS de 6 de mayo de 2016 (rec. núm. 199/2014)

Javier Bas Soria

*Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado*

1. SUPUESTO DE HECHO

La sentencia que vamos a analizar surge de un recurso contencioso-administrativo interpuesto contra un acuerdo del Consejo de Ministros en el que se desestimó la solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado por incumplimiento del derecho comunitario deducida por Teknon Healthcare, SL.

La entidad recurrente arrendaba a una entidad vinculada un centro hospitalario, siendo el precio pactado por dicha cesión muy inferior a su valor normal de mercado. La citada entidad arrendadora fue objeto de sendas comprobaciones inspectoras por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y por los periodos de liquidación de los ejercicios 1994-1997 y 1998, respectivamente.

La regularización se fundó en la aplicación del artículo 79.Cinco de la LIVA vigente al tiempo del devengo que prescribía que «Cuando existiendo vinculación entre las partes que intervengan en las operaciones sujetas al impuesto, se convengan precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado, la base imponible no podrá ser inferior a la que resultaría de aplicar las reglas establecidas en los apartados tres y cuatro anteriores» (los apartados tres y cuatro se refieren respectivamente a las reglas para la fijación de la base imponible en los autoconsumos de bienes y de servicios).

Las liquidaciones que contenían dicha regularización fueron objeto de sucesivas impugnaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, el Tribunal Económico-Administrativo Central y la Audiencia Nacional, siendo en todas ellas desestimada la pretensión anulatoria de la recurrente.

Promovido recurso de casación, fue admitido a trámite exclusivamente en relación con determinados periodos que superaban la cuantía mínima legalmente fijada. Dicho recurso fue estimado por Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2012 (NFJ062663), por aplicación, a su vez, de la Sentencia de 9 de junio de 2011 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) [asunto C-285/10 (NFJ042807)], a la que después nos referiremos, y en la que se declaró el incumplimiento de la normativa española en relación con la fijación de la base imponible en las operaciones vinculadas.

La entidad recurrente solicitó la responsabilidad del Estado legislador por la parte de la regularización que había adquirido firmeza, al haber sido confirmada la liquidación por Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de junio de 2008 (NFJ062665).

La Administración negó la existencia del presupuesto jurídico para la existencia de la responsabilidad, al considerar que no existía una vulneración «suficientemente caracterizada» del derecho comunitario, no solo porque la normativa interna hubiera sido objeto de aplicación pacífica durante más de 18 años, sin que la Comisión se hubiera dirigido con anterioridad a España sobre la transposición de esta regla, sino porque además el recurrente ya suscitó la existencia de un incumplimiento en la normativa española, siendo avalada la regularidad de la norma nacional por la Audiencia Nacional en su Sentencia de 20 de junio de 2008 (NFJ062665), rechazando además el planteamiento de una cuestión prejudicial, por lo que, independientemente del criterio final expresado por el TJUE, el incumplimiento en ningún caso podía calificarse como suficientemente cualificado.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Con carácter previo a examinar el pronunciamiento del Tribunal Supremo, debemos hacer una pequeña recapitulación de las vicisitudes sufridas por el artículo 79.Cinco de la LIVA, origen de la controversia que se examina en esta sentencia.

Con ocasión del procedimiento de comprobación sufrido por Teknon Healthcare, SL, esta entidad dirigió un escrito de queja a la Comisión, por la vulneración de los artículos 11 y 27 de la Sexta Directiva en relación con el artículo 79.5 de la LIVA. Como consecuencia de esta queja, la Comisión Europea inició un procedimiento de infracción contra el Reino de España el 18 de octubre de 2004.

Con fecha 21 de junio de 2005 el Reino de España solicitó autorización para establecer una medida de inaplicación de la Sexta Directiva en relación con la determinación de la base imponible a efectos del IVA en las operaciones vinculadas, que dio lugar a la Decisión 2006/387/CEE, de 15 de mayo de 2006, en la que el Consejo autorizó a España a establecer que la base imponible sea el valor normal de mercado en los casos en que la contraprestación sea significativamente más baja que el citado valor normal, siempre que además el destinatario de la entrega o prestación o, en el caso de una adquisición intracomunitaria, el comprador no tenga derecho a deducción plena del impuesto soportado y cuando además existan vínculos de familia, gestión, propiedad, financieros o jurídicos que hayan influido en la contraprestación sobre la que se establece la base imponible.

Como consecuencia de esta autorización, el artículo 79.Cinco de la LIVA fue modificado por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, estableciendo el contenido actualmente vigente y que prevé, en esencia, la aplicación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas, siempre que además no se disponga del derecho a la deducción plena del impuesto por el destinatario y con ello obtenga un beneficio fiscal o que el prestador tenga limitado su derecho a la deducción por la realización de operaciones que no generan el derecho a la deducción y con la alteración de la base obtenga un beneficio fiscal.

Por otro lado, en el marco de un litigio entre Campsa, SA y la Administración tributaria, el Tribunal Supremo, por Auto de 26 de abril de 2010 (NFJ044781), planteó ante el TJUE una petición de decisión prejudicial en la que se cuestionaba si ante la existencia de una contraprestación notoriamente inferior al valor de mercado, la Sexta Directiva autorizaba a los Estados miembros a fijar que la base imponible en las operaciones vinculadas fuera el resultante de aplicar las reglas del autoconsumo de bienes y servicios (como hacía el art. 79.Cinco LIVA), aun no habiendo obtenido la autorización para aplicar dicha derogación mediante Decisión del Consejo.

El TJUE dictó Sentencia el 9 de junio de 2011 [asunto C-285/10 (NFJ042807)] declarando que la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro aplique a operaciones realizadas entre partes vinculadas, mediando un precio notoriamente inferior al normal de mercado, una regla de determinación de la base imponible distinta de la regla general, mediante la extensión a aquellas de las reglas de determinación de la base imponible relativas al autoconsumo, cuando ese Estado miembro no ha seguido el procedimiento previsto en el artículo 27 de la directiva a fin de conseguir la autorización para adoptar tal medida de inaplicación de dicha regla general.

Vista la evolución normativa y jurisprudencial del mencionado precepto, cabe examinar a continuación los elementos esenciales de la sentencia que estudiamos. Examina en primer lugar el Tribunal Supremo si cabe aceptar la excepción de cosa juzgada que invoca el abogado del Estado, en concreto, por la existencia de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de junio de 2008 (NFJ062665), a la que ya nos hemos referido, en la que se desestimó el recurso planteado por la entidad recurrente contra la regularización. El Tribunal Supremo invoca jurisprudencia previa, en particular, la Sentencia de 17 de febrero de 2015 [rec. núm. 431/2013 (NFJ062662)], en la que se declaró que cuando se aduce que el acto administrativo está viciado de invalidez porque la causa de nulidad se encuentra en la norma legal en cuya aplicación se funda tal acto, solicitando que se planteen cuestión de inconstitucionalidad o cuestión de ilegalidad, según que la falta de acomodo de la ley sea respecto de la Constitución o del derecho comunitario, no siendo acordado por el órgano jurisdiccional el planteamiento de la cuestión, no puede considerarse que exista cosa juzgada, porque los actos administrativos que se impugnan son diferentes (un acto de aplicación de los tributos y la denegación de la reclamación por responsabilidad ante el Consejo de Ministros) y existe una diferencia sustancial entre el fundamento de las pretensiones: en todo caso la acción de responsabilidad obligaría a reparar el daño, pero no anula el efecto de cosa juzgada derivado de la sentencia judicial anterior.

Refuerza además esta idea el Tribunal Supremo con la Sentencia del TJUE de 30 de septiembre de 2003 [asunto C-224/01, Köbler (NSJ014195)], en la que se afirma, en cuanto a la obligación de reparar el ilícito comunitario, que «Sin embargo, hay que considerar que el reconocimiento del principio de la responsabilidad del Estado derivada de la resolución de un órgano jurisdiccional que resuelva en última instancia no tiene como consecuencia en sí cuestionar la fuerza de cosa juzgada de tal resolución. Un procedimiento destinado a exigir la responsabilidad del Estado no tiene el mismo objeto ni necesariamente las mismas partes que el procedimiento que dio lugar a la resolución que haya adquirido fuerza de cosa juzgada. En efecto, la parte demandante en una acción de responsabilidad contra el Estado obtiene, si se estiman sus pretensiones, la condena del Estado a reparar el daño sufrido, pero no necesariamente la anulación de la fuerza de cosa juzgada de la resolución judicial que haya causado el daño. En todo caso, el principio de la responsa-

bilidad del Estado inherente al ordenamiento jurídico comunitario exige tal reparación, pero no la revisión de la resolución judicial que haya causado el daño».

Se plantea, a continuación, si se cumplen los requisitos sentados por el TJUE para que exista responsabilidad del Estado legislador por la existencia de una vulneración del derecho comunitario, esto es:

- Que la norma comunitaria infringida tenga por objeto conferir derechos a particulares.
- Que la violación del derecho comunitario esté suficientemente caracterizada, lo que en todo caso se produce cuando la infracción ha perdurado a pesar de haberse dictado una sentencia en la que se declara la existencia del incumplimiento reprochado, de una sentencia prejudicial o de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia en la materia, de las que resulte el carácter transgresor del comportamiento controvertido.
- Que medie relación de causalidad entre la infracción y el daño sufrido.

El Tribunal Supremo entiende que en el presente caso los tres requisitos concurren, particularmente el relativo a la existencia de una infracción suficientemente caracterizada, que deduce de la existencia de la invocación continuada por la recurrente de la existencia de una infracción del derecho comunitario, que, como hemos visto al referir el supuesto que examina el tribunal, dio además lugar a una queja formal ante la Comisión el 20 de abril de 2004; de resultados de la cual esta institución comunitaria inició un procedimiento de infracción por incumplimiento contra el Reino de España el 18 de octubre de 2004; dando a su vez lugar a una solicitud por parte de España, cursada el 21 de junio de 2005, por la que se solicitó autorización para establecer una medida de inaplicación de las disposiciones de la Sexta Directiva, que se tradujo en la Decisión 2006/387/CEE, de 15 de mayo de 2006, en la que el Consejo autorizó a España a establecer la derogación, y la consecuente modificación del artículo 79.Cinco de la LIVA por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre.

De todo ello concluye el tribunal que por parte de España hubo una actuación reiteradamente contraria al derecho europeo en la aplicación de una norma que le constaba contraria al derecho comunitario.

Destaca además que la situación del presente caso es diferente de la de otros pronunciamientos del propio tribunal y respecto de la infracción del artículo 79.Cinco de la LIVA, pues en tales casos los actores que reclamaban la responsabilidad habían estado pasivos durante años aceptando la aplicación del artículo 79.Cinco de la LIVA, mientras que la recurrente, New Teknon, SA, había manifestado reiteradamente su oposición a la regularización por considerar que existía la infracción del derecho comunitario después declarada.

Termina el Tribunal Supremo declarando la existencia de responsabilidad, que debe cubrir el importe total de los daños sufridos por la reclamante, y entre los que se incluyen, de todos los solicitados, el importe de las liquidaciones por IVA que se giraron por la Administración a la recurrente y que devinieron firmes al no admitirse respecto a las mismas el recurso de casación, el importe de los intereses de demora suspensivos liquidados en relación con dichas liquidaciones, los gastos de prestación de la caución para la suspensión de las liquidaciones tributarias, las liquidaciones

satisfechas por actos jurídicos documentados (AJD) por los actos de constitución y ampliación de hipoteca unilateral constituida en garantía de la deuda suspendida, las primas por el seguro de caución con que se sustituyó la garantía prestada por hipoteca unilateral y el gasto de afianzamiento para la suspensión de las liquidaciones a que se refiere la solicitud de responsabilidad patrimonial.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Como sabemos, la coexistencia en materia de IVA de dos ordenamientos superpuestos, el comunitario y el nacional, que deben guardar una correlación (sobre la base de la primacía del derecho comunitario) exige una constante verificación de la efectiva transposición de las normas armonizadoras.

Los medios para llevar a cabo este control son varios. El primero es el recurso prejudicial, a través de la constante interpretación del Derecho de la Unión por el TJUE, que en el recurso prejudicial se pronuncia sobre la validez e interpretación de las disposiciones del derecho comunitario, correspondiendo a los órganos judiciales que han planteado la cuestión prejudicial la obligación, en su caso, de dejar inaplicada cualquier norma nacional contraria al derecho comunitario, para resolver el caso concreto.

El segundo de los mecanismos de control es el recurso de incumplimiento, que se suscita cuando la Comisión o un Estado miembro estiman que un Estado miembro ha incumplido sus obligaciones dimanantes del Derecho de la Unión; demandándolo en este caso ante el Tribunal de Justicia. Este, en su fallo, podrá declarar que el Estado miembro ha incumplido sus obligaciones.

Finalmente, también pueden utilizarse el derecho de petición ante el Parlamento y la queja expresa ante la Comisión en los supuestos de incumplimiento.

La declaración del incumplimiento de sus obligaciones por parte de un Estado miembro, bien sea de forma directa, a través de un recurso de incumplimiento, bien sea de forma indirecta, porque así se deduzca de la resolución del Tribunal de Luxemburgo en una cuestión prejudicial, supone que este ha ocasionado una situación de hecho ambigua, al dejar a los sujetos de derechos afectados por el contenido de una directiva en un estado de incertidumbre en cuanto al contenido de sus derechos y las posibilidades de invocarlos. Esta situación se manifiesta en tres vertientes (STJCE de 9 de marzo de 1978, asunto 106/77, Simmenthal): a) en la propia incertidumbre de los sujetos de derechos; b) en las actuaciones de los órganos administrativos, que por imperativo de su sometimiento pleno a derecho vienen obligados a aplicar una norma contraria al derecho comunitario; c) en la protección dispensada a los particulares por los órganos judiciales, que ante la norma nacional puedan verse inducidos a cometer un error en el enjuiciamiento del caso concreto.

Por ello, resulta insuficiente la mera aplicación prevalente del derecho comunitario sobre la normativa interna contraria al mismo, desplegándose toda una serie de efectos que deben conducir no solo a la supresión de la norma contraria al derecho comunitario, sino también a la reposición de la situación de los particulares, lo que, según la jurisprudencia del TJUE, se traduce en una obligación de reparar el efecto ilícito producido por la misma (STJCE de 13 de julio de 1972, asunto 48/71, Comisión contra Italia).

Una vez establecido el principio de responsabilidad de los Estados, el TJUE ha señalado tres condiciones que son necesarias y suficientes para que nazca el derecho a la reparación [STJCE de 19 de noviembre de 1991, asuntos acumulados C-6/90 y C-9/90; Francovich y Bonifaci (NSJ000703)]: 1) El resultado de la directiva infringida debe ser atribuir derechos a los particulares. 2) El contenido de dichos derechos tiene que estar suficientemente identificado en las disposiciones de la directiva, de forma que el incumplimiento esté suficientemente caracterizado. 3) Tiene que existir un nexo de causalidad directa entre la infracción de la obligación que pesa sobre el Estado y el perjuicio sufrido por las personas a quienes se confían los derechos.

En este punto, incide uno de los puntos reseñables de la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 2016 (NFJ062662) que ahora estudiamos, pues ha considerado que el incumplimiento está suficientemente caracterizado por la actuación constante de la empresa recurrente, que manifestó, sucesivamente en todas las instancias, la existencia del incumplimiento en la normativa española, fundando su oposición a la actuación administrativa basada en la norma contraria a la directiva, precisamente, en dicho incumplimiento. Matiza además el Tribunal Supremo que esta situación es completamente distinta de la de otros sujetos que se aquietaron a la aplicación de la norma interna contraria al derecho comunitario y que solo, una vez declarado el incumplimiento, reaccionaron contra los actos de aplicación.

La responsabilidad del Estado infractor se configura como responsabilidad objetiva, derivada de la obligación que incumbe a los Estados miembros de adoptar las disposiciones y medidas necesarias para cumplir con las obligaciones del tratado, sin que sea necesaria la existencia de culpa en el infractor.

En el caso específico de los ingresos tributarios, el incumplimiento conlleva que los ingresos hayan sido percibidos con infracción de la normativa comunitaria, que debería ser su normativa habilitante, constituyendo, por tanto, ingresos percibidos indebidamente por el Estado (Conclusiones del abogado general Reisch, en la STJCE de 27 de marzo de 1980, asunto 61/79, Denkavit).

El TJUE ha trasladado a los ingresos tributarios la doctrina establecida con carácter general para todos los supuestos de incumplimiento, determinando que el Estado miembro está obligado a reparar el efecto dañino producido. Esta reparación se debe producir, de forma prioritaria, aunque no exclusiva, mediante la devolución de los ingresos indebidos (entre otras, Sentencias de 16 de diciembre de 1960, asunto 6/60, Humblet; 16 de diciembre de 1976, asunto 33/76, Rewe; 25 de febrero de 1988, asuntos acumulados 331/85, 376/85 y 378/85, Bianco).

En este punto, destaca otro de los asuntos de la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 2016, en la que se realiza un examen del alcance de la obligación de indemnización derivada del incumplimiento, incluyendo el tribunal en la misma todos los costes que se entienden relacionados con el ingreso indebidamente percibido: el importe de las liquidaciones por IVA que se giraron por la Administración a la recurrente y que devinieron firmes al no admitirse respecto a las mismas el recurso de casación, el importe de los intereses de demora suspensivos liquidados en relación con dichas liquidaciones, los gastos de prestación de la caución para la suspensión de las liquidaciones tributarias, las liquidaciones satisfechas por AJD por los actos de constitución y ampliación de hipoteca unilateral constituida en garantía de la deuda suspendida, las primas por el seguro de caución con que se sustituyó la garantía prestada por hipoteca unilateral, y el gasto

de afianzamiento para la suspensión de las liquidaciones a que se refiere la solicitud de responsabilidad patrimonial, y excluyendo los demás conceptos solicitados cuya relación directa con el incumplimiento no ha quedado suficientemente acreditada.

En cuanto al procedimiento para hacer efectiva la devolución, en ausencia de regulación por el derecho comunitario, señala el TJUE que corresponde al ordenamiento interno de cada Estado designar los órganos competentes y las modalidades procedimentales de los recursos que aseguren la salvaguarda de los derechos que para los particulares derivan del derecho comunitario. No obstante, dichas fórmulas no pueden resultar menos favorables que las correspondientes a recursos similares de carácter interno; ni se pueden establecer plazos o modalidades que conduzcan a convertir, en la práctica, en imposible el ejercicio de los derechos que los jueces nacionales han de salvaguardar (Sentencia de 9 de noviembre de 1983, asunto 199/82, San Giorgio).

Aunque el proyecto de reforma de la Ley General Tributaria (LGT) (que acabó convirtiéndose en la Ley 34/2015, de 21 de septiembre) incluía un nuevo artículo 219 bis en el que se establecía un procedimiento de revocación, que se podía iniciar a instancia del interesado, en los supuestos de ilícitos comunitarios, la realidad es que dicho procedimiento se suprimió en la tramitación del proyecto y la LGT no contempla ningún procedimiento específico en relación con la obligación de restitución por parte del Estado en el caso de los incumplimientos del Derecho de la Unión.

Dicha restitución no presenta problemas en relación con aquellos ingresos percibidos por autoliquidaciones que no sean firmes, pues se puede instar dentro del periodo de prescripción su rectificación y obtener, en su caso, la devolución de ingresos indebidos. Tampoco plantea problemas en el caso de liquidaciones que no hayan alcanzado firmeza, pues pueden ser impugnadas mediante la vía administrativa del recurso o la vía jurisdiccional, según proceda, o puede invocarse en un procedimiento ya abierto la aplicación prevalente del derecho comunitario. En ambos casos, en virtud del principio de primacía del derecho comunitario, no solo las autoridades judiciales si no las administrativas, declarado el incumplimiento, deben dictar resolución contraria a la aplicación de la regla incompatible con el derecho, pues el derecho comunitario se impone al nacional que lo contradice.

Evidentemente, la situación se complica en aquellos casos en los que se pretende actuar contra actos firmes, bien sea por no haberlos recurrido en plazo, bien sea por haberlos recurrido y haber sido desestimada la pretensión anulatoria del recurrente.

La doctrina se ha encontrado dividida en la forma en la que se debe atender a estos supuestos. En el trabajo de mi autoría «La inclusión de las subvenciones en la prorata», en el que realizaba un análisis del contenido y alcance de la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005, C-204/03 (NFJ020809), optaba claramente por la revocación como medida para dar cumplimiento a la obligación de reparar los ilícitos comunitarios en estos supuestos. También de esta opinión es VICENTE-TUTOR en *Revisión de actos tributarios*, quien recibiendo el criterio de la ordenanza tributaria alemana propone la revocación obligatoria para los casos en los que la ilicitud de la norma se funde en el derecho comunitario. La Dirección General de Tributos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria no se inclinaron por esta posición al interpretar el alcance de esta sentencia, como muestra la Resolución 2/2005, de 14 de noviembre, de la Dirección General de Tributos, que estima que la declaración por Sentencia de 6 de octubre de 2005 de un in-

cumplimiento en el artículo 104 de la LIVA en relación con el tratamiento que dispensaba a las subvenciones no supone un supuesto sobrevenido que ponga de manifiesto la improcedencia del acto administrativo, es decir, una de las causas habilitantes para la revocación. No parece sorprender mucho a algunos autores esta negativa a dar curso al derecho a la reparación. Algunos como SÁNCHEZ GALLARDO, en *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior*, simplemente no se extrañan, sin dar un cauce específico a la reparación del indebido; otros, como SÁNCHEZ PEDROCHE, en su obra *Revisión administrativa en vía tributaria*, remite cuando no cabe la devolución de ingresos indebidos al camino de la responsabilidad del Estado legislador.

Algo de ambas posturas (revocación y responsabilidad patrimonial) sintetizó el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en Sentencia 374/2011, de 24 de marzo (NFJ044528), entendiendo que en estos casos existe una responsabilidad del Estado legislador, pero que el cauce inmediato para hacerla valer en materia tributaria es la revocación que debió iniciarse dentro del plazo de prescripción por la Administración.

La sentencia que ahora estudiamos ratifica la procedencia de responsabilidad del Estado legislador por la existencia de un incumplimiento, sin que, como hemos visto, pueda oponerse a la misma la excepción de cosa juzgada, reconociendo este cauce como vía para obtener la reparación de los ilícitos comunitarios.

En conclusión, la sentencia del Tribunal Supremo constituye un hito destacable en la aplicación de la obligación de reparación de los ilícitos comunitarios derivados de incumplimiento, conteniendo en su pronunciamiento importantes detalles como son la procedencia de la responsabilidad del Estado legislador, como cauce para dar cumplimiento a esta obligación de reparación en relación con liquidaciones firmes; la imposibilidad de invocar la excepción de cosa juzgada en un supuesto en el que de forma reiterada se ha invocado la existencia del ilícito comunitario; la violación suficientemente caracterizada, para un caso particular, por la existencia de una puesta de manifiesto de un incumplimiento que, para el resto de los actores jurídicos, no se apreciaba como evidente; y la fijación del alcance de la obligación de restitución, incluyendo determinados gastos conexos con la reacción frente a la actuación administrativa contraria a derecho por acapararse en una norma dictada en violación del contenido de la Sexta Directiva.

Bibliografía

BAS SORIA, J. [2005]: «La inclusión de las subvenciones en la prorratea», *RCyT. CEF*, núm. 272.

VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ, M. [2006]: «La revocación en materia tributaria», en HERRERA MOLINA, P. M. y LONGÁS LAFUENTE, A. (coords.), *Revisión de actos tributarios: homenaje a M.º de los Ángeles Cascajero Sánchez*, CEF.

SÁNCHEZ GALLARDO, F. J. y otros [2006]: *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior*, CISS.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. [2006]: *Revisión administrativa en vía tributaria. Recursos y reclamaciones con jurisprudencia y ejemplos*, CEF.