

## LA NECESARIA SUPERACIÓN DEL PRINCIPIO DE ESTANQUEIDAD TRIBUTARIA

**Javier Eugenio López Candela**

*Magistrado de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE, don Francisco Alfredo GARCÍA PRATS, don FRANCISCO MAGRANER MORENO, don Juan MESTRE CHESA y don JAVIER SANCHO SEBASTIÁN.

---

### EXTRACTO

El presente trabajo pretende ser un estudio completo, sistemático y actualizado del mal llamado «Principio de Estanqueidad». Partiendo de la idea de que el Derecho Tributario es verdadero Sistema, con todas las consecuencias que lleva implícita esta afirmación, se analiza desde el punto de vista doctrinal, legal y jurisprudencial el mencionado Principio. Este estudio no se afronta desde el clásico debate entre unicidad de la Administración versus estanqueidad, que se entiende superado, sino desde tres puntos de vista: el procedimental, el relativo a la valoración y el referente a la calificación del hecho imponible. En cuanto al primero, el Principio de Estanqueidad ha sido superado conforme a la Jurisprudencia que ha interpretado el Real Decreto 1065/2007. Respecto del segundo, se postula la necesidad de defender una sola verdad en la valoración tributaria, allá donde los parámetros sean los mismos, exista o no conexión normativa. En cuanto a la calificación del hecho imponible, la Administración no puede actuar de forma contradictoria en función del tipo de impuesto, debiéndose dar el adecuado tratamiento tributario a la misma situación de hecho.

**Palabras claves:** Principio de Estanqueidad, sistema tributario, procedimiento de inspección, valoración del hecho imponible y respeto a los actos propios.

---

*Fecha de entrada: 03-05-2013 / Fecha de aceptación: 09-07-2013 / Fecha de revisión: 08-12-2013*

## THE NECESSARY OVERCOMING OF THE PRINCIPLE OF COMPARTIMENTALIZATION TAX

Javier Eugenio López Candela

---

### ABSTRACT

This work is intended to be a complete, systematic and updated study of the bad called «Principle of Compartmentalization». Starting from based on the idea that the tax Law is true system, with all the consequences that implies this statement, is analyzed from the point of view of doctrinal, legal and jurisprudential the abovementioned principle. This study is not faced since the classic debate between oneness of Administration versus compartmentalization Administration, which is understood to be surpassed, but from three points of view: procedural, the one relating to the assessment and the qualification concerning the taxable event. Regarding the first, the principle of compartmentalization has been overcome in accordance with the Court has interpreted the RD 1065/2007. Regarding the second, we suggest the need to defend one single truth in the tax rate assessment, wherever the parameters are the same, it exists or not normative connection. Regarding the qualification of rating the taxable event, the Administration cannot act in a contradictory way depending on the type of tax, it being necessary to give the appropriate tax treatment to the same situation in fact.

**Keywords:** principle of compartmentalization, tax system, inspection procedure, rating taxable event and respect to the own acts.

---

---

## Sumario

- I. Introducción
  - II. Punto de partida obligado: el Derecho Tributario es un verdadero sistema
  - III. Aproximación a una noción del principio de estanqueidad
  - IV. El principio de estanqueidad tributaria. Antecedentes normativos
  - V. El principio de estanqueidad en el ámbito del procedimiento de inspección
  - VI. El principio de estanqueidad en el ámbito de la comprobación de valores
  - VII. El principio de estanqueidad en el ámbito de la determinación o calificación del hecho imponible
    - A. Fundamentos de la inaplicabilidad del principio de estanqueidad
    - B. Algunos supuestos jurisprudenciales
    - C. Tratamiento tributario de los supuestos en que la Administración actúa contra sus propios actos en diferentes ámbitos impositivos
  - VIII. Conclusiones
- Bibliografía

## I. INTRODUCCIÓN

El principio de estanqueidad tributaria ha sido generalmente aplicado, en un sentido u otro, por los tribunales del orden contencioso-administrativo. Sin embargo, no puede decirse que haya sido objeto de un estudio dogmático exhaustivo, con alguna excepción, por parte de la doctrina tributaria<sup>1</sup>. Lo mismo podría decirse de la jurisprudencia tributaria con excepción de la conocida sentencia de fecha 25 de junio de 1998 (NFJ006641). Es preciso, por tanto, un estudio sobre su alcance y significación en el ámbito tributario y por qué no, sobre la admisibilidad del mismo, si es que se trata de un verdadero principio<sup>2</sup>.

Pero lo primero que hay que preguntarse es qué ha de entenderse por estanqueidad tributaria. Se trata de una acepción acogida tanto por la doctrina del Tribunal Supremo como por parte de la doctrina tributaria, pero no siempre con el mismo contenido. Con este principio lo que se quiere poner de relieve es que la Administración tributaria, cuando actúa respecto del contribuyente, y en relación con una misma realidad económica, puede llegar a soluciones distintas atendiendo al diferente impuesto objeto de examen. Por tanto, estanqueidad tributaria presupone autonomía en la gestión y aplicación de cada impuesto. Bajo esta perspectiva, dicho principio juega de forma diferente. En el aspecto formal, o referente al ámbito del procedimiento de inspección este principio ha jugado precisamente en beneficio del contribuyente, a la hora de entender interrumpidas o no las actuaciones de comprobación, cuando en el seno de mismo procedimiento de inspección estas se han desarrollado exclusivamente respecto de un determinado impuesto, ejercicio y concepto impositivo, lo que excluiría la posibilidad de entender interrumpidas las actuaciones inspectoras respecto de otro impuesto, y ello por considerar que aquellas se desarrollan autónomamente, esto es, de forma estanca, respecto de cada impuesto u obligación tributaria.

También puede observarse que este principio ha venido jugando en el ámbito de la comprobación de valores, entendiéndose que los mismos hechos comprobados por una Administración tributaria respecto de un impuesto no han de afectar a la valoración realizada por otra Administración tributaria respecto del mismo hecho, pero bajo la perspectiva de otro impuesto. Si nos

---

<sup>1</sup> Querría destacar, no obstante, el de MANTERO SÁENZ, A.: «El principio de estanqueidad tributaria, en *Hacienda Pública Española*, n.º 65, 1980, pág. 193 y ss., aunque a la vista del tiempo transcurrido debe ser objeto de revisión en muchos aspectos.

<sup>2</sup> Con razón cuestionaba el profesor CAYÓN GALIARDO, A., tal noción. «Limitaciones al llamado principio de estanqueidad tributaria», *Crónica Tributaria*, 1986, pág. 257 y ss.

encontrásemos en el ámbito de una misma Administración se ha dicho que entra en conflicto con el principio de personalidad jurídica única de las Administraciones Públicas. Como veremos en el trabajo, en este ámbito, al igual que en el siguiente, pueden llegar a producirse respuestas tributarias distintas por parte de diferentes Administraciones en cuanto a impuestos distintos sobre una misma realidad económica. Y ello en detrimento del principio de seguridad jurídica, consagrada constitucionalmente en el artículo 9.3 de la Constitución Española.

En tercer lugar, puede ocurrir que en la determinación y calificación del hecho imponible, y no tanto en la comprobación de valores, la aplicación del principio de estanqueidad ofrezca respuestas tributarias distintas en función del tipo de impuesto de que se trate, por lo que una misma realidad económica puede ser objeto de diferentes apreciaciones y valoración jurídica incluso por una misma Administración tributaria, en detrimento también del mismo principio de seguridad jurídica y de respeto a los actos propios, al que hemos hecho referencia antes. Esta ha sido una faceta menos estudiada, pero no por ello menos importante.

En el presente trabajo estudiaremos el diferente alcance que tiene este principio en los tres ámbitos objeto de estudio; pero en todo caso para llegar a una misma conclusión: debe negarse virtualidad a este principio, pese al carácter casuístico de cada supuesto de hecho, precisamente, porque contraviene el carácter de verdadero Sistema que tiene el Derecho Tributario. No puede predicarse la coherencia que debe presidir esta disciplina científica y al mismo tiempo defender principios que, como el de estanqueidad tributaria, afectan a nuestro modo de entender de forma grave al principio de seguridad jurídica, principio básico y vertebrador de todo el sistema tributario. Pero incluso podremos defender esta tesis también respecto de lo expuesto en cuanto al alcance de este principio en el procedimiento de inspección, manteniendo el carácter unitario del mismo, tal como recientemente se ha referido la Jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Con ello esperamos aportar un estudio sistemático de este principio, superando las aportaciones de nuestra doctrina tributaria, y de cierta jurisprudencia, que en ocasiones ha llegado a soluciones contrarias a la naturaleza sistemática del Derecho Tributario, sobre la que este trabajo apuesta decididamente, sin pretender examinar, exhaustivamente, todas aquellas situaciones posibles en las que pueda quedar afectada la coherencia interna que debe presidir a esta rama del ordenamiento jurídico como es el Derecho Tributario. Las nuevas aportaciones de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo vislumbran una más que posible inaplicación en el futuro del principio de estanqueidad.

Además, expondremos qué tipo de tratamiento jurídico ha de darse en cada caso para restaurar la legalidad tributaria, esto es, para ajustar la actuación de la Administración tributaria al resultado producido en una segunda comprobación tributaria efectuada respecto de otro impuesto afectado por la misma realidad económica objeto de examen. En esto creo haber realizado una adecuada aportación al avance del Derecho Tributario, estando encaminado el mismo hacia la definitiva superación del mencionado principio, a riesgo de que dicho principio pueda resurgir, cuan ave Fénix, de sus propias cenizas.

## II. PUNTO DE PARTIDA OBLIGADO: EL DERECHO TRIBUTARIO ES UN VERDADERO SISTEMA

El Derecho Financiero, y en concreto, el Derecho Tributario, no es solo una disciplina jurídica dotada de autonomía. La defensa de la autonomía de la citada rama del ordenamiento jurídico deriva de la singularidad de la materia objeto de examen –la actividad financiera, debidamente conectada entre sí, como es la relación ingreso-gasto público así como de la común existencia de unos principios inspiradores, haya acuerdo o no en la doctrina sobre su contenido y en la mención de los que se deban incluir, así como en la singularidad o no de los mismos<sup>3</sup>.

Además de ello, se ha considerado que es un verdadero Sistema. Y esta idea precisa un mayor desarrollo. Para la doctrina científica para entender que en un ordenamiento jurídico, o una parte del mismo constituye un Sistema, es necesario que hablemos no solo de un conjunto de normas, sino también de un conjunto de principios que los inspiran, así como una coherencia entre los mismos, de modo que respondan al cumplimiento de unos concretos fines.

La palabra «Sistema» se ha utilizado en otras disciplinas, especialmente en el caso de la Seguridad Social. También se habla del llamado Sistema Nacional de la Salud. En el ámbito de otras disciplinas también se ha utilizado sin realizar alguna justificación al respecto, como es el caso del Derecho Civil<sup>4</sup>, aunque sin aclarar muy bien la consideración de esta noción. Pero como explicaremos a continuación, la idea de Sistema caracteriza especialmente, ya no solo al Derecho Financiero sino también a una parte sustancial del mismo, como es el Derecho Tributario. En este sentido, el profesor CALVO ORTEGA se refiere a la coherencia como la nota característica de un sistema nor-

<sup>3</sup> Como sabemos, esta idea de la autonomía del Derecho Financiero basada en la existencia de un objeto propio y unos principios comunes arranca de las aportaciones de CALVO ORTEGA; RODRÍGUEZ BEREJO y SAINZ DE BUJANDA. El primero destaca con su obra: «Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero», *Revista Hacienda Pública Española*, n.º 1, 1970, pág. 124. Igualmente RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Introducción al estudio del Derecho Financiero», ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, pág. 122, el cual añade algún requisito más, como es el de la fuerza expansiva de esa rama autónoma, y SAINZ DE BUJANDA, F.: «Hacienda Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario», dentro de la obra *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, pág. 8, e «Introducción al Derecho Financiero», *Revista de Derecho Mercantil*, mayo-junio 1948, pág. 317. En el mismo sentido, SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, ed. Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985.

Sin embargo, esa autonomía del Derecho Financiero ha sido cuestionada por ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «La discutida autonomía del Derecho Financiero», ed. Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 7, 1975, pág. 494 y ss., por entender que esos supuestos principios del Derecho Financiero que defiende CALVO ORTEGA, ni son verdaderos principios, ni son propios del Derecho Financiero. Dicha tesis tiene su apoyo en la doctrina italiana, así D'ALESSIO: «Premesa allo Studio del diritto finanziario», *Rivista italiana di diritto finanziario*, 1937, pág. 120 y ss. En el mismo sentido que ALBIÑANA, BAYONA DE PEROGORDO, J.: *El Patrimonio del Estado*, IEF, Madrid, 1977, pág. 356. Este debate está muy bien expuesto en la monografía de RODRIGO RUIZ, M. A.: «Consideraciones sobre el concepto de Derecho Financiero», *HPE*, n.º 92, 1985, pág. 249 y ss., aunque reconoce el carácter instrumental y notas distintivas de la actividad financiera, pág. 256.

<sup>4</sup> Así, Díez Pícazo, L.: *Sistema de Derecho Civil*, ed. Tecnos, Madrid, 2004.

mativo<sup>5</sup>. Precisamente para evitar el caos que preside muchos sistemas tributarios, tal como se ha expuesto en la doctrina, como consecuencia de responder a objetivos, en muchos casos discrepantes. Coherencia se entiende como equivalente a racionalidad y armonía del mismo<sup>6</sup>, pero no tiene por qué ser absoluta<sup>7</sup>. Y es así que la existencia de esos principios inspiradores, aunque sean defectuosos, que relacionan a todos los impuestos, justifican la existencia del Sistema tributario, al menos en su sentido estricto<sup>8</sup>. Pero en todo caso, la noción de Sistema se suele predicar de todo el Derecho Financiero, del que el Derecho Tributario formaría parte, siendo aquel regulador de la actividad financiera, y en el que se englobaría la noción de ingreso y gasto público, dada la unidad del fenómeno financiero<sup>9</sup>. Así lo entiende el profesor SAINZ DE BUJANDA<sup>10</sup>, a la hora de referirse a la autonomía del Derecho Financiero<sup>11</sup>, frente a quienes como GIANNINI solo otorgan la condición de sistema al Derecho Tributario, no al Financiero, precisamente, por la diferente naturaleza de su contenido. Dicho profesor acude, para ello, a diversos argumentos, como el carácter de Derecho de la Hacienda Pública que tiene el Derecho Financiero, así como por la relación existente entre el ingreso y el gasto público, de modo que el ingreso público es instrumental del gasto, dentro del plan de ordenación de los gastos públicos que desarrolla la Hacienda Pública<sup>12</sup>.

Bajo esta perspectiva es común a la idea de Sistema la relación existente entre la necesidad de financiación del mismo con la del mantenimiento de los gastos que conlleva, lo que permitiría hablar, igualmente, de un sistema de la Seguridad Social, o de un Sistema Nacional de la Salud,

<sup>5</sup> CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero*, pág. 40-41, I. Parte General, 3.ª edición, Madrid, 1999.

<sup>6</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J., en la obra colectiva con los profesores MARTÍN FERNÁNDEZ J.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y TOVILLAS MORÁN, J. J.: *Curso de Derecho Tributario*, Parte Especial. «Sistema tributario. Los tributos en particular», pág. 10, ed. Marcial Pons, Madrid, 2009, 4.ª edición.

<sup>7</sup> CALVO ORTEGA, R., ob. cit., pág. 41.

<sup>8</sup> Así, CARRETERO PÉREZ, A.: *El sistema tributario reformado*, Biblioteca Tecnos, Madrid, 1964, pág. 9.

<sup>9</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MARQUÉZ, J.: *Manual de Derecho Financiero y tributario local*, pág. 16, ed. Marcial Pons, Madrid, 2009.

<sup>10</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero*, vol. I, pág. 490 y ss. ed. Universidad Complutense, Madrid, 1985. Igualmente RODRÍGUEZ BEREJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Madrid, IEF, pág. 136, el cual recalca la institución del Presupuesto como elemento que da unidad al fenómeno jurídico-financiero. También lo ha puesto de relieve CAYÓN GALIARDO, en *La unidad funcional de la Hacienda Pública*, Madrid, IEF, 1988.

<sup>11</sup> En el mismo sentido MENÉNDEZ MORENO, A. y otros, *Derecho Financiero y Tributario*, pág. 41, Parte General, *Leciones de Cátedra*, 10.ª edición, Valladolid, 2009.

<sup>12</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, pág. 8, 2.ª edición, ed. Universidad Complutense, Madrid, 1982. En el mismo sentido RODRÍGUEZ BEREJO, A.: *Introducción al estudio...* ob. cit., pág. 70. Para este autor la conexión existe desde un plano lógico y jurídico a través de la institución del Presupuesto, siendo el principio de justicia el eje en el que se articula el Derecho Financiero. Y a esta misma conexión se refieren los profesores MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G., pág. 33, en la obra colectiva *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 16.ª edición, ed. Tecnos, Madrid 2005. También MARTÍN QUERALT, J.: «La Constitución Española y el Derecho Financiero», *HPE*, n.º 63, 1980, pág. 97 y ss. En igual sentido la doctrina italiana, especialmente D'AMATI, N.: «Esquema constitucional de la actividad impositiva», en *Derecho y Práctica Jurídica*, 1964, pág. 453 y ss.

constituidos por un importante bloque normativo, si bien formando parte de otras disciplinas ajenas al Derecho Financiero.

Pero no existe obstáculo en poder hablar de un Sistema o subsistema tributario, en la medida en que esos principios inspiradores y coherencia se predicen también de todo el ordenamiento que regula los tributos, y en el que el sistema impositivo es a su vez, parte fundamental<sup>13</sup>. Así, se llega a identificar en la doctrina el sistema impositivo con el sistema fiscal<sup>14</sup>. También habría que admitir a su vez, otros subsistemas impositivos en función del ámbito territorial, nacional, autonómico o local<sup>15</sup>.

La legislación desde bien pronto ha venido utilizando la noción de Sistema tributario. Así ya en la reforma operada en 1964, Ley 41/1964, de 11 de junio, se denomina de Reforma del Sistema Tributario<sup>16</sup>. La Constitución Española se refiere en el artículo 31.1 a los principios del Sistema Tributario. La Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio se refiere a la cohesión del Sistema tributario y a la necesidad de racionalización y simplificación del mismo. El Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en su Exposición de Motivos, se refiere a la obligada cohesión que debe existir en el sistema tributario general, que incluye al Estado y a las Haciendas Territoriales. La Ley General Tributaria vigente, 58/2003, hace referencia en el artículo 1.1 a los principios y normas jurídicas generales del sistema tributario español.

Urge, por tanto, profundizar un poco más en la noción de «Sistema tributario».

En primer término, el calificativo de Sistema tributario añade algo más que lo que conlleva el hecho de ser una disciplina jurídica autónoma. Así v. gr. la naturaleza de la Seguridad Social como Sistema conlleva que la existencia de una regulación acorde, armonizada y coherente entre las diferentes partes que se relación: la cotización, la financiación y la cobertura de prestaciones. Esto es, se presupone que hay múltiples interrelaciones entre sus partes, a diferencia de otras dis-

<sup>13</sup> También habla de Sistema Tributario el profesor SAINZ DE BUJANDA, F, en su trabajo «Los límites de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario», en el discurso de ingreso en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Instituto de Estudios Políticos, 1973, pág. 193 y s. Igualmente C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, en: «Apariencia y realidad del sistema tributario español», en *Revista de Economía Política* n.º 66, 1974, pág. 7 y ss. RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Introducción al estudio...», ob. cit., pág. 117. Igualmente CALVO ORTEGA, R.: «Consideraciones...», ob. cit., pág. 137, el cual sigue las aportaciones del Derecho Francés sobre la autonomía del Derecho Tributario: PECOUP, J.: *Précis de Droit fiscal*, Dunod, París, 1969, pág. 3 o GENY, F.: «Le particularismo du Droit Fiscal», *Revue trimestrelle de Droit civil*, 1931, pág. 804.

<sup>14</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J., en la obra colectiva citada con los profesores MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ J. y TOVILLAS MORÁN, J. J.: *Curso de Derecho Tributario*, pág. 9, ed. Marcial Pons, Madrid, 2009, 4.ª edición.

<sup>15</sup> ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Apariencia y realidad...», ob. cit., pág. 152.

<sup>16</sup> Comentada por PONT MESTRES, M. y LANCUENTRA BUERBA, A.: *El nuevo Sistema tributario y su aplicación a las empresas*, ed. Ariel, Barcelona, 1964. Dichos autores recalcan la idea de sistema tributario a lo largo de los comentarios de la reforma; pág. 87 y ss., e indican los objetivos de política legislativa y económica perseguidos con dicha reforma.

ciplinas jurídicas, igualmente dotadas de autonomía científica, pero en el que su tratamiento de estudio no se halla esencialmente interconexionado. Por otro lado, el calificativo de Sistema en el ámbito tributario conlleva que las soluciones adoptadas por el legislador a la hora de regular cada tributo han de tener un grado de coherencia que eviten las contradicciones del mismo; el legislador a la hora de regular cada tributo ha de presuponer los efectos sobre todo el Sistema, porque, en suma, se trata de evitar situaciones de doble imposición o de elusión fiscal. Así v. gr., en el Derecho Civil cuando se regula una institución de Derecho de Familia, sus efectos no trascienden necesariamente sobre el Derecho Patrimonial, o viceversa. Nadie puede discutir la autonomía e importancia del Derecho Mercantil, o del Derecho Civil, o del Derecho Administrativo. Que el legislador decida establecer un sistema de responsabilidad patrimonial de la Administración subjetiva en vez de objetiva como se postula últimamente no trasciende al régimen de los actos administrativos, o al de la Contratación Administrativa.

Por ello el calificativo de verdadero Sistema ha de predicarse de las disciplinas esencialmente finalísticas, en el que las múltiples interrelaciones entre sus partes exigen un mayor nivel de coherencia, precisamente, por el objetivo concreto y tangible, que han de perseguir, y que constitucionalmente, en el caso del Derecho Tributario deriva del artículo 31.1 de la Constitución, cuando expresa que «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica y mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y prosperidad». Esta previsión constitucional verdaderamente vertebró el ordenamiento tributario, hasta el punto de que el respeto a los principios indicados se presenta como un postulado de la seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE). Llama la atención que la Constitución se refiera al sistema tributario, pero con ello, en realidad se está refiriendo al sistema impositivo, precisamente, por el papel secundario que ocupan las tasas y las contribuciones especiales, que no constituyen un verdadero «sistema» por la función financiera que cumplen<sup>17</sup>, lo que supone que son los «impuestos susceptibles de sistematización en función de sus respectivos objetos imponibles».

En segundo lugar, para mantener adecuadamente la noción de que nos encontramos ante un verdadero Sistema es preciso hablar del cumplimiento de determinados fines, que en nuestro ámbito pueden ser de carácter fiscal o recaudatorio, lo que será la norma general, pero sin olvidar la posible persecución de otros fines de carácter extrafiscal<sup>18</sup>.

La doctrina también ha venido reiterando la trascendencia del elemento histórico que justifique la aparición del sistema tributario<sup>19</sup>. Para el profesor SAINZ DE BUJANDA ese elemento histórico son las circunstancias de todo tipo que en cada momento alumbraron e hicieron evolucionar

<sup>17</sup> ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., ob. cit., pág. 151. A pesar de ello la Ley 13/1989 se refiere, no muy apropiadamente, al subsistema de tasas y precios públicos.

<sup>18</sup> En este sentido, SCHMÖLDERS, G.: *Teoría general del Impuesto*, traducción de Luis A. Martín Merino, ed. Derecho Financiero, 1962, Madrid. Y también «Sistema y sistemática impositivos», 1956, pág. 301.

<sup>19</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J., en la obra colectiva citada, *Curso de Derecho Tributario*, pág. 10, PÉREZ ROYO, F. y otros en la obra colectiva *Curso de Derecho Tributario*, Parte Especial 2.ª edición, ed. Tecnos, Madrid 2008, pág. 35.

las distintas figuras tributarias que lo componen. En efecto, esas circunstancias históricas pueden ser relevantes para explicar e interpretar una norma, un conjunto de normas, e incluso una concreta reforma, pero, per se, no justificarían los principios esenciales que inspiran un sistema tributario, sobre todo, si pueden coexistir y estar en vigor normas tributarias aprobadas en diferentes momentos y, por tanto, sujetas a distintos contextos históricos, e incluso contradictorios entre sí<sup>20</sup>. Por consiguiente, un sistema fiscal es la interacción de decisiones racionales y factores históricos, sin que pueda darse preferencia al método histórico o al lógico-racional en su estudio<sup>21</sup>.

Por otro lado, no creo que un sistema tributario se defina por ser una meta o aspiración<sup>22</sup>; lo que es una aspiración es que la coherencia del mismo sea total, sin existencia de antinomias o de situaciones contrarias a la seguridad jurídica.

No podemos obviar la conocida opinión del profesor GANGEMI, que considera que un sistema tributario se caracteriza por determinadas notas, como son la existencia de una Administración financiera eficiente, la ausencia de situaciones de evasión o duplicación fiscal, la admisión de exenciones limitadas, la progresividad, la equidad en el reparto de la carga, la existencia de una imposición indirecta coordinada con la directa; la certeza del Derecho Tributario con la existencia de un código de principios generales; el respeto a la capacidad contributiva del contribuyente por parte de la imposición estatal, local, y paraestatal, así como el establecimiento de sanciones penales que aseguren el cumplimiento de las normas tributarias.

Algunas de estas notas no pueden calificarse de esenciales, en la medida en que no son características de un sistema tributario, sino de la eficacia del mismo.

A la conclusión necesaria a la que hemos de llegar, es que un Sistema tributario debe estar presidido por la nota de la coherencia, precisamente porque la misma vertebrada todas las partes que la componen, articulándolas. Allá donde la solución adoptada en todos sus ámbitos sea coherente el sistema no se resiente, sino que se fortalece. Y por consiguiente, no puede definirse solo como el conjunto de tributos vigentes en un momento histórico y en un país determinado<sup>23</sup>, sino también por el respeto a los principios que lo inspiran. Por el contrario, cuando la solución normativa adoptada solo vale para una parte del Sistema, sin causa que ampare tal reduccionismo, lo que

<sup>20</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: «Estructura jurídica del Sistema Tributario» en *Hacienda y Derecho*, vol. II, 1962, IEP, Madrid. Lo que admite CAYÓN GALIARDO, A. en la obra citada, *La unidad funcional...*, cuando admite que pueden coexistir residuos históricos o situaciones plenamente disfuncionales del conjunto. En el mismo sentido PONT MESTRES, M.: *El nuevo sistema tributario...*, ob. cit., pág. 90 y ss., el cual considera que cambia el sistema cuando cambian sus principios inspiradores, así como que la progresividad ha de considerarse de todo el sistema fiscal, no de determinados tributos.

<sup>21</sup> Por todos, PÉREZ ROYO, F., ob. cit., pág. 35; CAYÓN GALIARDO, A., ob. cit., pág. 40; MARTÍN QUERALT, J.: «La Constitución Española...», ob. cit., pág. 120.

<sup>22</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J. y otros, *Curso...*, ob. cit., pág. 10.

<sup>23</sup> CAYÓN GALIARDO, A., de la obra colectiva *Manual de Derecho Tributario*, Parte Especial, 2.ª edición, ed. Thomson Aranzadi, Pamplona, 2005, pág. 40.

queda afectado es el propio Sistema, porque en ese caso queda dañada, en última instancia, la seguridad jurídica, y sin seguridad jurídica no podemos hablar en propiedad de verdadero Sistema.

Lo expuesto no ha de considerarse una elucubración carente de contenido práctico, como veremos a continuación. Principios como el de seguridad jurídica han de tener una especial proyección. Pero ha de afirmarse, previamente, que el reconocimiento de un principio general del Derecho Tributario o de una máxima jurídica comúnmente aceptada no ha de jugar solo en la producción de las normas como se ha defendido en la doctrina<sup>24</sup>, toda vez que los principios generales en el ámbito del Derecho Tributario tienen el mismo valor que el que reconoce con carácter general el artículo 1.4 del Código Civil, esto es, de cómo normas jurídicas –aplicables en caso de laguna–, como valor informador del ordenamiento y como criterio interpretativo de las normas, tal como admitía el profesor DE CASTRO<sup>25</sup>. Por otro lado, el hecho de que se hayan constitucionalizado esos principios no les hace restar valor, pues vinculan al legislador ordinario y permite un control de constitucionalidad de las leyes, además de contribuir a dar cohesión al sistema tributario<sup>26</sup>.

También podremos observar que lo que se han considerado como algunos, principios del Derecho Tributario, no son tales, puesto que lejos de vertebrar al mismo, vienen a producir un proceso de desconfiguración del mismo, como ocurre con el principio de estanqueidad, que en los aspectos que expondremos hace perder a esta rama del ordenamiento su carácter como verdadero Sistema. Pero para ello será preciso explicar su diferente alcance en función del ámbito del Derecho Tributario en que nos encontremos, admitiendo, por consiguiente, que la caracterización de dicho principio, como hemos indicado, como contrario al carácter sistemático del Derecho Tributario no es predicable en todos los casos de forma absoluta, sino en aquellos en contradiga un principio fundamental, como es el de seguridad jurídica, consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución Española.

### III. APROXIMACIÓN A UNA NOCIÓN DEL PRINCIPIO DE ESTANQUEIDAD

No resulta fácil definir qué se entiende por principio de estanqueidad<sup>27</sup>. Y menos aún, mantener este concepto para los tres ámbitos objeto de estudio en el presente trabajo, como son, el formal

<sup>24</sup> CALVO ORTEGA, R., ob. cit., pág. 47.

<sup>25</sup> DE CASTRO, F.: *Derecho Civil de España*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1955, pág. 464. Este triple valor de los principios generales ya fue acogido por BETTI, E.: *Interpretaciones della legge e degli tai giuridici*, Milano, 1949, pág. 212. LOZANO SERRANO, J.: «Las fuentes del Derecho en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional: aplicación al ordenamiento financiero», *RAP*, n.º 99, septiembre-diciembre, 1982, pág. 115 y ss.

<sup>26</sup> CALVO ORTEGA, R., ob. cit., págs. 48 y 49.

<sup>27</sup> Aunque la idea de que se trata de un verdadero principio es bastante discutible: en este sentido PONT y CLEMENTE, J. F.: *El llamado principio de estanqueidad en la Ley General Tributaria* 2, pág. 8; CAYÓN GALIARDO, A.: «Limitaciones al llamado principio de estanqueidad tributaria».

o relativo al procedimiento de inspección; el referente a la comprobación de valores y, finalmente, sobre la calificación o determinación del hecho imponible. Y es así que esta dificultad deriva de la falta de un estudio sistemático y global del citado principio, pues muchos de esos estudios se han limitado a valorar un ámbito concreto, adoptando posiciones excesivamente casuísticas en algunos casos, aunque no faltan importantes y relevantes monografías sobre este principio<sup>28</sup>.

En una primera aproximación puede decirse que la aplicación del principio de estanciedad conlleva la defensa y el mantenimiento de un tratamiento diferente para cada tributo por la propia naturaleza singular de cada impuesto. Por consiguiente, dicho principio conlleva que cada impuesto deba ser objeto de comprobación, valoración y determinación del hecho imponible, conforme a sus propias normas, y con abstracción de las valoraciones y apreciaciones efectuadas por la misma u otra Administración tributaria en el ámbito de otros impuestos.

Frente a él, la Jurisprudencia invoca el denominado «principio de la unicidad de la actuación de la Administración», esto es, el de personalidad jurídica única, al que ya se refería el artículo 1 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado. Pero no solo se halla en juego ese principio, sino igualmente, otros quizá, más importantes, como los de seguridad jurídica, respeto a los actos propios o confianza legítima, pues el contribuyente tiene derecho a recibir un mismo trato de la Hacienda Pública en situaciones iguales, aunque aquella sea estatal, autonómica o local. Estancar la actuación de la Hacienda Pública, ya no solo por impuestos, sino también por ámbitos territoriales distintos, supone exigir al contribuyente un especial deber de adecuación ante múltiples situaciones jurídicas. No debe olvidarse que en última instancia, con el ejercicio de la actividad financiera, es la solvencia del Estado, en su máxima dimensión, lo que está en juego.

<sup>28</sup> La aportación más válida y conocida es la de MANTERO SÁENZ, A.: «El principio de estanciedad tributaria», en *Hacienda Pública española*, n.º 65, 1980, pág. 193 y ss. También es autor de la monografía expuesta en *Crónica Tributaria*, n.º 34, 1980, «La prescripción, la estanciedad tributaria y la tesis de la actio nata», pág. 255 y ss. Dicho autor considera a este principio como derivado del de legalidad y jerarquía normativa, así en «El principio de estanciedad...», ob. cit., pág. 202, pero sin dar una gran justificación sobre esta afirmación, pues el conocido artículo 9.1 b) de la LGT 230/1963, no quiso ni más ni menos que establecer un sistema de prelación de fuentes en el derecho tributario, sin mayores consideraciones. Dicho autor también indica que la estanciedad no es un principio general del Derecho tributario como si se tratase de un axioma, pág. 204. Otras monografías importantes son las de PONT MESTRES, M. y LANCUENTRA BUERBA, A.: *El nuevo sistema tributario y su aplicación a las empresas*; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Las aportaciones no dinerarias en el Impuesto de sociedades. Nueva aplicación del principio de estanciedad», *Crónica Tributaria*, n.º 34/1980, pág. 278 y ss. LÓPEZ CEJUDO, J. M.: *El principio de estanciedad tributaria: doctrina del Tribunal Supremo*, pág. 237 y ss. PELEGRÍ y GIRÓN, J.: «Coordinación o estanciedad en la valoración de bienes inmuebles», CT/1985; GÓMEZ SÁNCHEZ, M.: Los principios de la unidad de la Administración y de la estanciedad de compartimentos en materia tributaria», CT/1978, pág. 219 y ss.; GARCÍA MARTÍNEZ, A.: «Unicidad versus estanciedad cuando concurren varias Administraciones en materia de comprobación de valores», *Revista Impuestos*, n.º 17, septiembre 2000, pág. 14 y ss.; ESPEJO POYATO, I.: «Valoraciones unitarias o estanciedad de valoraciones. ¿Es esta la cuestión?», *Carta Tributaria*, n.º 109, 15 de febrero de 1990. Y también hay que citar a LÓPEZ GARCÍA, C.: «Principios de unidad y estanciedad fiscal: su aplicación a los tributos locales: recientes problemas de relación y conexión de las bases imponibles entre el Impuesto sobre bienes inmuebles y el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras», *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, Madrid, 2004, n.º 23.

## IV. EL PRINCIPIO DE ESTANQUEIDAD TRIBUTARIA. ANTECEDENTES NORMATIVOS

En virtud del principio de estanqueidad, como hemos visto, la Administración tributaria puede adoptar criterios distintos –de valoración o de otra índole– en función de la clase de impuesto de que se trate. Dicha práctica administrativa ha pretendido encontrar su fundamento en el artículo 9.1 b) de la Ley General Tributaria 230/1963, de 28 de diciembre, cuando expresaba que «los tributos... se regirán: b) por las Leyes propias de cada tributo...». Pero como hemos indicado, este precepto tan solo venía a recoger un sistema de prelación de fuentes, sin mayores pretensiones.

La Jurisprudencia del Tribunal Supremo inicialmente acogió el principio de estanqueidad, sobre la base de la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, que asumía como propia, y que tuvo su origen en un contexto –y no debe olvidarse este dato– en el que se trataba de interpretar la relación existente respecto de una misma Administración tributaria, entre impuestos generales e impuestos a cuenta, como era el caso del IRPF<sup>29</sup>. Dicha doctrina fue acogida por el Tribunal Supremo en varias sentencias, como las SSTS de 21 de mayo de 1979, 30 de enero de 1980 o 24 de abril de 1984. Sin embargo, a partir de mediados de los años 80, empieza a cuestionarse aquella, y comienza a reconocerse la preferencia del principio de unicidad de la actuación de la Administración tributaria (SSTS de 26 de octubre de 1984, 23 de abril de 1985 o 20 de enero de 1990), sobre todo en el ámbito de la comprobación de valores, y de cara a la fijación del valor de mercado de un bien. Pero se trata de un cambio doctrinal que resultó ser tangencial, sobre la base de una doctrina sentada respecto de las relaciones entre el Impuesto sobre el Patrimonio y el de transmisiones patrimoniales. En este periodo de tiempo examinado, por tanto, se contraponen en todos los estudios doctrinales el principio de unicidad de la administración con el de estanqueidad.

Según la doctrina de ese periodo de tiempo se considera que el principio de estanqueidad gira en torno a tres ámbitos: el propiamente normativo, el orgánico o relativo a la actuación entre órganos encargados de la valoración y comprobación tributaria, y finalmente desde el punto de vista propiamente procedimental<sup>30</sup>.

Como se puede comprobar esta construcción dogmática cuenta con importantes lagunas. En cuanto a lo que se denomina aspecto normativo del principio de estanqueidad no es más que la propia definición del mismo, esto es, el carácter autónomo que tienen las normas de cada impuesto. Además, las interconexiones normativas entre impuestos son frecuentes. El artículo 10.1 de la Ley del

<sup>29</sup> Así lo puso de relieve MANTERO SÁENZ, A.: «La prescripción, la estanqueidad tributaria y la tesis de la actio nata», en la que pone de relieve el error del TEAC en no aplicar a la relación entre impuestos generales y a cuenta la regla que se deduce del artículo 122 de la LGT de 1963, y en todo caso, por aplicar la regla de la prescripción sin atender a la doctrina de la actio nata. Esta idea se reitera en «El principio de estanqueidad», ob. cit., pág. 197.

Según LÓPEZ CEJUDO, J. M., aplicar en estos casos el artículo 122 de la LGT significaba que no entraba en juego el principio de estanqueidad, *El principio de estanqueidad tributaria: doctrina del Tribunal Supremo*, pág. 239.

<sup>30</sup> En este sentido MANTERO SÁENZ, ob. cit., pág. 208, e igualmente en «La prescripción, la estanqueidad...», pág. 257.

Impuesto sobre transmisiones patrimoniales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, establecía una conexión entre el valor comprobado a efectos de este Impuesto y en el del patrimonio neto, en la redacción dada por la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Lo mismo hacía la disposición adicional cuarta de la Ley de tasas y precios públicos 13/1989, de 13 de abril, derogada por la disposición derogatoria segunda del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que contiene la regulación del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, texto que hace mención a la relación entre ambos impuestos en el artículo 46.4.

Y en cuanto a lo que se denomina aspecto orgánico no es sino el relativo a una actividad tributaria concreta, como es la comprobación de valores. También es relevante el aspecto procedimental de dicho principio, que expondremos posteriormente. Y sin embargo no se atiende en dichos estudios el aspecto del principio de estanqueidad relativo a la distinta calificación que pueda hacer la Administración de una misma situación jurídica en función del distinto impuesto de que se trate, pudiendo calificar en ocasiones una relación como laboral bajo el punto de vista de un impuesto, y al mismo tiempo como relación profesional o empresarial bajo el punto de vista de otro, examinando, en ambos casos, unos mismos hechos.

La Jurisprudencia del Tribunal Supremo cambia en los años 90, y matiza la de los años 80, considerando que dicha Jurisprudencia anterior, defensora del principio de unicidad de las valoraciones, se había predicado respecto a la actuación de una misma Administración, no frente a otras Administraciones. Los argumentos invocados para negar virtualidad al principio de estanqueidad eran varios, pero siempre basados en la defensa del criterio de la unicidad en la actuación de la Administración.

Con posterioridad, la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 1998 viene a dar carta de naturaleza a este principio, expresando que la unicidad de la actuación de la Administración tributaria es, más bien, una utopía, de modo que la aplicación del principio de estanqueidad dependería de las circunstancias del caso, lo que suponía una merma importante del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE). Así se expresaba la referida sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 1998:

«El principio de estanqueidad surgió de una interpretación literal del artículo 9.º, apartado 1, letra b) de la Ley General Tributaria que dispone: "1. Los tributos, cualesquiera que sean su naturaleza y carácter, se regirán: (...) Por las leyes propias de cada tributo", precepto del que dedujeron sus defensores y, al principio, el propio Tribunal Supremo, que cada tributo tenía su propio hecho imponible, la propia valoración de este y su propio procedimiento de determinación de la base imponible, de manera que negaban la interconexión de los tributos dentro del Sistema Tributario.

Este principio de estanqueidad, llevado a su posición extrema, adolecía de graves defectos doctrinales, funcionales e incluso jurídicos, porque negaba la propia existencia de un Sistema Tributario integrado por impuestos interrelacionados, desconocía la

personalidad jurídica única de la Administración, ignoraba los efectos de los actos propios dictados por los distintos órganos de la Administración y podía generar un grave desorden de las distintas valoraciones hechas al mismo bien o derecho, en los diferentes impuestos, con grave detrimento de los principios constitucionales de capacidad económica, seguridad jurídica, igualdad, etcétera.

Hubo incluso un intento normativo de superar el principio de estanqueidad en el Decreto 208/1974, de 25 de enero, que desarrolló el Decreto-Ley 12/1973, de 30 noviembre, que modificó la tributación de las plusvalías en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, respecto de la valoración de los activos enajenados, y así dispuso textualmente: "(...) De modo especial, la Administración Tributaria podrá aplicar los valores que hayan prevalecido a los efectos de la liquidación de los Impuestos de Sucesiones o Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, o en su caso, del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes o de cualquier otro tributo".

Ahora bien, la crisis del principio de estanqueidad, no lleva indefectiblemente y de modo absoluto y general al principio de unidad de las valoraciones en todos los tributos, porque ello es una utopía, como la que existió en España principalmente a lo largo del siglo XVIII acerca del anhelo de establecer la Única Contribución (Memoriales de don Miguel de Zabala, don Martín de Loynaz, don Cenón de Somodevilla, Marqués de la Ensenada, y tantos otros), que incluso culminaron en el intento de Carlos III, mediante sus tres Decretos 4 julio 1770, de establecer la Única Contribución, intento, que fracasó, y así siguieron los Proyectos, los Memoriales y la utopía, hasta principios del siglo XIX...»

Como ya hemos indicado, el alcance del principio de estanqueidad era distinto en función del ámbito en que nos encontrásemos. Así, en el ámbito del procedimiento inspector se estuvo manteniendo dicho principio en una interpretación pro contribuyente, sobre todo, por parte de la Jurisprudencia tributaria menor, con apoyo en el artículo 66.1 a) y 62.1 de la LGT 230/1963, de modo que las actuaciones inspectoras solo tenían eficacia interruptiva justificada respecto de cada impuesto concreto. Esta tesis prácticamente se extendió hasta la STS de fecha 27 de febrero de 2009, que supuso un antes y un después a la hora de determinar la naturaleza del procedimiento inspector, y a partir de la misma se considera que es un procedimiento único, de modo que la interrupción justificada respecto de una obligación tributaria, cuando el acuerdo de inicio se refiere a varios de ellos, alcanza a todas las demás obligaciones. Ello sin perjuicio de algunas excepciones que vinieron a establecerse en sentencias posteriores.

En el ámbito de la comprobación tributaria, donde tiene mayor juego, no se puede decir que hubo un abandono definitivo del mismo, aunque en los últimos años ha venido a imponerse una cierta defensa de la posición del contribuyente ante actuaciones contradictorias de diversas Administraciones tributarias.

Y en el ámbito de la determinación o calificación del hecho imponible, donde su problemática es aún mayor, no ha sido objeto de especial advertencia, salvo algunas sentencias concretas,

en las que se va haciendo hueco la tesis sobre la inaplicación de dicho principio de estanqueidad, y por tanto, de una doble verdad a unos mismos hechos examinados desde la órbita de diferentes impuestos. Y menos aún se ha estudiado la forma en que se han de reajustar los comportamientos contradictorios de la Administración a la hora de calificar un mismo negocio o realidad económica comprobada desde el punto de vista de diferentes impuestos.

## V. EL PRINCIPIO DE ESTANQUEIDAD EN EL ÁMBITO DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

En el ámbito del procedimiento de inspección, la Jurisprudencia de los tribunales tributarios menores había venido manteniendo la afirmación de que la interrupción de las actuaciones inspectoras tan solo tenía eficacia cuando se producía respecto de un determinado ejercicio y concepto impositivo. No solo se limitaba, por tanto, tal eficacia interruptiva respecto de un concreto impuesto, sino que incluso se atendía al concreto concepto objeto de regularización tributaria. Bajo esta perspectiva, v. gr., una diligencia de comprobación relativa a la acreditación de un determinado rendimiento de trabajo no podía servir para entender interrumpida la prescripción respecto de otro concepto, como podía ser una ganancia patrimonial, aunque estuviesen incluidos ambos en el acuerdo de inicio de actuaciones. Y a lo dicho habría que añadir las limitaciones impuestas cuando la comprobación afectaba a un determinado ejercicio tributario.

El problema se plantea en supuestos en los que el acuerdo de inicio de actuaciones tiene carácter general y afecta a varios impuestos, o cuando con posterioridad era objeto de ampliación. A este respecto conviene recordar que el inicio de actuaciones con carácter parcial ha de tener lugar en los casos específicamente concretados (art. 148 de la LGT 58/2003), siendo así que el contribuyente tiene derecho a solicitar que el alcance de la comprobación sea general (art. 149.1), lo que ya se recogió en el artículo 28 de la Ley de Garantías y derechos del contribuyente 1/1998, de 1 de febrero, y que acogió el reglamento de inspección, tras el Real Decreto 136/2000, en su artículo 11.4.

Los fundamentos de dicha jurisprudencia para sentar el criterio del carácter estanco de las actuaciones de comprobación se justificaban en el artículo 66.1 a) y 62.1 de la LGT 260/1963<sup>31</sup>. Dichos fundamentos legales resultaban discutibles, pero como tal se vino imponiendo esa doctrina<sup>32</sup>, que terminó por ser acogida por el Tribunal Supremo. Así, en las SSTs de 17 de marzo de 2008,

<sup>31</sup> El artículo 66.1 a) de la LGT 230/1963 podía servir como fundamento en cuanto que se refería a las actuaciones administrativas conducentes al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación *del impuesto devengado por cada hecho imponible*. Pero el principio de estanqueidad no puede deducirse del artículo 62.1 de la LGT derogada: si las deudas tributarias se presumen autónomas, es porque están liquidadas, y si hay liquidación es porque en ese momento existe verdadera deuda tributaria, lo que presupone que la autonomía de tales deudas es, esencialmente, a efectos impugnatorios.

<sup>32</sup> En los Tribunales Superiores de Justicia y en la Audiencia Nacional (SAN de 18 de julio de 1995, de 19 de diciembre de 2002, 21 de abril de 2005, 24 de marzo de 2006, 4 de octubre de 2007).

recurso 5697/2003 (NFJ029009); de 2 de junio de 2008, recurso 3413/2003 (NFJ029770); de 18 de marzo de 2009, recurso 9000/2003 (NFJ034102); de 6 de abril de 2009, recurso 5678/2003 (NFJ033981); de 18 de junio de 2009, recurso 3184/2003. Fácil es concluir que aquí la estanqueidad jugaba en beneficio del contribuyente y en contra de la Administración tributaria.

Esta situación se cuestiona y cambia radicalmente de la aprobación del nuevo Reglamento general de actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y la nueva doctrina del Tribunal Supremo, emanada de la sentencia de 6 de noviembre de 2008, recurso 1012/2006 (NFJ031666), según la cual el procedimiento de inspección tiene carácter único, sin que pueda desdoblarse en otros tantos procedimientos por el hecho de que sean varios conceptos, tributos o ejercicios tributarios los que sean objeto de comprobación. Dicha doctrina incluso podría tener su origen en la de 22 de marzo de 1999, recurso 3056/1994 (NFJ007684).

Esta doctrina se consolida con la de 27 de febrero de 2009, recurso 6548/2004, Pte. Martínez Micó (NFJ033214), posteriormente reiterada en muchas otras sentencias. Y queda reflejada, a título de ejemplo, en la de 24 de mayo de 2012, recurso 2324/2009, Pte. Agualló Avilés (NFJ048043)<sup>33</sup>. En esta última se expresa en el FJ 3.º dicha doctrina general, reiteradamente repetida:

«**TERCERO.** El primer motivo en que se funda el presente recurso de casación gira en torno a la alegada vulneración por la Sentencia de instancia del artículo 64 y 66 de la LGT, en relación con el artículo 31 quater del RGIT, puesto que a juicio de la representación pública no existe prescripción al considerar que las diligencias de otros tributos (Impuesto sobre sociedades y Retenciones de capital mobiliario) también interrumpen el cómputo prescriptorio, ya que se trata de una comprobación general de la Inspección, de un procedimiento único.

Tal cuestión debe necesariamente remitirnos a la Sentencia de esta Sala y Sección de 13 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 164/2007), que viene a establecer el siguiente criterio:

"Descritos someramente los términos en los que se plantea el debate, procede examinar el único motivo de casación invocado por la parte recurrente, para lo cual es preciso traer a colación la reiterada doctrina emanada de esta Sala en torno a las características que han de reunir los actos de la Administración para que puedan tener eficacia interruptora.

A) En particular, hemos dicho que **'solo interrumpe el plazo de prescripción la actividad administrativa en la que concurren las siguientes notas: 1.ª) actividad real dirigida a la finalidad de la liquidación o recaudación de la deuda tributa-**

<sup>33</sup> En el mismo sentido, SSTs de 18 de junio de 2012, recurso 2500/2009, Pte. Huelín Martínez de Velasco (NFJ047776); de 1 de marzo de 2012, recurso 4094/2008 (NFJ046617), de 3 de mayo de 2012, recurso 4385/2008, la cual matiza que toda esta doctrina expuesta es aplicable cuando se trata de un procedimiento general y global, lo que parece excluir las comprobaciones parciales.

**ria; 2.ª) que sea jurídicamente válida; 3.ª) notificada al sujeto pasivo; 4.ª) y precisa en relación con el concepto impositivo de que se trata'** [entre otras, Sentencias de 22 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 4080/2006), FD Tercero; de 6 de abril de 2009 (rec. cas. núm. 5678/2003), FD Cuarto; y de 19 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 3433/2006), FD Quinto].

Lo anterior significa, como reiteradamente tiene señalado la jurisprudencia de esta Sala, que solo son susceptibles de **'interrumpir la prescripción los actos tendencialmente ordenados a iniciar o a proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder a la mera finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, la recaudación o la imposición de sanción en el marco del impuesto de que se trate; por el contrario, debe prescindirse de aquellas actuaciones que resulten puramente dilatorias, como las que se limitan a dejar constancia de un hecho evidente, a anunciar la práctica de actuaciones futuras, a recoger la documentación presentada sin efectuar valoración alguna o a reiterar la solicitud de una documentación que ya obra en el expediente'** [Sentencias de 11 de febrero de 2002 (casación 7625/96, FJ 3.º), 29 de junio de 2002 (casación 3676/97, FJ 2.º), 17 de marzo de 2008 (casación 5697/03, FJ 6.º), 28 de abril de 2008 (casación 7719/02, FJ 3.º), 23 de junio de 2008 (casación 1514/03, FJ 3.º) y 13 de noviembre de 2008 (casación 5442/04, FJ 6.º)] [Sentencia de 19 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 3433/2006), FD Quinto].

En consecuencia, como señala la Sentencia de esta Sala y Sección de 16 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 1627/2003), **"solo tienen eficacia interruptiva los actos jurídicamente válidos y notificados al sujeto pasivo que estén tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos,** y siempre, claro está, que no respondan meramente a la finalidad dilatoria de interrumpir la prescripción, sino que efectivamente contribuyan a la liquidación, recaudación o imposición de sanciones, según los casos' (Sentencia de 13 de noviembre de 2008)" (FD Segundo).

...Sin embargo, también es cierto que las diligencias que acabamos de enumerar sí resultaban esenciales y se hallaban directamente relacionadas con otros de los tributos y ejercicios a que se refería la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación...

C) A este respecto, para comenzar, debe traerse a colación la doctrina sentada por esta Sala y Sección en su Sentencia de 27 de febrero de 2009 (rec. cas. núm. 6548/2004), en la que hemos afirmado, en términos inequívocos, lo siguiente:

'[S]i bien la especificidad o estanqueidad tributaria es indispensable para la citación o iniciación de actuaciones inspectoras, los documentos interruptores de la prescripción no tienen por qué referirse a cada uno de los conceptos inspeccionados, ni tienen que tener tales conceptos un contenido mínimo, ya que el artículo 47 del Real Decreto 939/86 delimita los supuestos que deberán formalizarse necesariamente en diligencias, pero no limita los casos en que tales documentos pueden utilizar-

se. En consecuencia, cada diligencia no tiene por qué referirse a todos y cada uno de los ejercicios a los que la comprobación inspectora se extiende, a los Impuestos a los que alcanza o a un tema concreto para que las mismas tengan un carácter interruptivo de la prescripción en cada ejercicio. **Las diligencias hay que enmarcarlas dentro de una actuación global de comprobación definida en la citación de inicio de aquella, en cuanto a ejercicios e Impuestos (pudiéndose incluso ampliar o reducir una vez iniciada, como permite el art. 11.5 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos) [...], desplegando, por tanto, las diligencias extendidas en la actuación de comprobación sus efectos interruptores de la prescripción en relación con los mismos.**

Este criterio ha sido acogido en el artículo 184.1 'in fine' 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 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio [...].

El artículo 31.4 del Reglamento Inspector se refiere a la interrupción injustificada de las actuaciones o del procedimiento inspector como un todo. Lo que la Ley quiere sancionar es una paralización injustificada de las actuaciones, no pudiendo decirse, con fundamento, en estos casos, que las actuaciones se han interrumpido por causa imputable a la Administración. De no entenderse así, se plantearían graves problemas prácticos en la forma de planificar y organizar el desarrollo de las actuaciones inspectoras, lo que supondría una evidente merma de la eficacia de la Inspección sin suponer ninguna garantía adicional para el contribuyente' (FD Tercero).

Por otro lado, no es dudoso que la doctrina que acabamos de transcribir ha venido a ser confirmada implícitamente por la posterior Sentencia de 4 de marzo de 2009 (rec. ord. núm. 185/2007), en la que, para fundar la conformidad con la LGT del último inciso del artículo 184.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que permite 'que se entienda que una ampliación del plazo que se basa en circunstancias que afectan exclusivamente a un impuesto, afecta a todos los impuestos a que se refiere la actuación inspectora', sosteníamos que **'todo ello es consecuencia del carácter unitario del procedimiento inspector que se deduce del artículo 150 de la Ley General Tributaria, aunque se refiera a más de un tributo o a distintos periodos'**, 'concepto de actuación inspectora única' que 'se desprende de la regulación de la materia, por lo que la ampliación del plazo de actuaciones determinará la ampliación del plazo en el que puedan dictarse los actos de liquidación correspondientes a todos los tributos y periodos a los que afecta la actuación, y ello aunque la causa que habilite a la ampliación de plazo únicamente pueda predicarse de alguno de los tributos y periodos a los que afecta el procedimiento'. 'Siendo así las cosas –concluíamos–, la anulación del último inciso del artículo 184.1 del Reglamento impugnado' implicaría 'computar tantos plazos como obligaciones tributarias comprobadas o periodos revisados, lo cual iría en contra de la existencia de un único procedimiento de inspección' (FD Noveno).

D) Ciertamente, con posterioridad a esta Sección se ha pronunciado en términos contradictorios con los anteriormente expuestos en la Sentencia de 21 de septiembre de 2010 (rec. cas. núm. 4370/2005), FD Quinto. Pero se trata de una Sentencia aislada que, además, partía de una decisión precedente [la Sentencia de 27 de abril de 2009 (rec. cas. núm. 9369/2003)] que, por sus términos (en el FD Octavo negaba efectos interruptivos de la prescripción a diligencias que 'incorporan requerimientos que no afectaban al periodo objeto de comprobación'), permitía también una interpretación acorde con la doctrina sentada en la referida Sentencia de 27 de febrero de 2009...

...Es evidente, por tanto, que tras la diligencia núm. 121, de 21 de mayo de 2001, sí se desarrollaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con el IRPF, retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo personal y profesionales, ejercicios 1992 (junio a diciembre), 1993 y 1994, actuaciones encaminadas a contribuir a la liquidación del tributo y periodos mencionados, actuaciones jurídicamente válidas y debidamente notificadas, es decir, y en términos del artículo 66.1 a) de la LGT actuaciones 'conducentes al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación' del Impuesto, razón por la cual, en aplicación de la doctrina anteriormente expuesta, y como ya se ha señalado, esta Sala considera que se cumplen los requisitos del precepto anteriormente mencionado y de la jurisprudencia que lo interpreta para entender interrumpida la prescripción.

F) Por consiguiente, teniendo en cuenta que, en principio, salvo supuestos excepcionales –que no es necesario ahora especificar–, **las diligencias extendidas en el curso del procedimiento inspector tienen efectos interruptivos en relación con todos los conceptos, tributos y ejercicios comprendidos en el acuerdo de iniciación, el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado debe estimarse, lo que conlleva la anulación de la Sentencia recurrida en este extremo**" (FD Tercero).

Pues bien, tras la exposición anterior resulta oportuno señalar que, en el enjuiciamiento del primer motivo alegado por el Abogado del Estado, debemos partir de la doctrina de esta Sala a tenor de la cual, salvo supuestos excepcionales, las diligencias extendidas en el curso del procedimiento inspector tienen efectos interruptivos en relación con todos los conceptos, tributos y ejercicios comprendidos en el acuerdo de iniciación, máxime si estamos ante una comprobación general de la Inspección, como es el caso que nos ocupa...

...En efecto, como veremos a continuación, en un procedimiento inspector de comprobación general no pueden deslindarse las actuaciones referidas a cada tributo o ejercicio, ya que el procedimiento es único y todas las diligencias, salvo excepción comprobada, al referirse a tributos, conceptos y ejercicios incluidos en el acuerdo de inicio del procedimiento inspector, tienen efectos interruptivos de la prescripción...»

Esta doctrina defensora de la tesis de la existencia de un procedimiento único se concreta en la sentencia de 4 de marzo de 2009, recurso 185/2007, Pte. Frías Ponce (NFJ032088), que desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra el artículo 184.1 y 6 del Real Decreto

1065/2007, de 27 de julio que aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, entendiendo que dichos preceptos tienen su apoyo en el artículo 68.1 a) de la LGT 58/2003. Así dispone el artículo 184.6 del Real Decreto 1065/2006:

«6. El cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada establecido en el artículo 150.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se iniciará de nuevo por la realización de cualquier actuación respecto de alguna de las obligaciones tributarias o periodos objeto del procedimiento...»

Algunas opiniones doctrinales se habían venido manifestando a favor de la consideración de que dicho precepto era contrario a los artículos 68.7 o 150.2 de la LGT<sup>34</sup>. Pero tales opiniones contradicen la doctrina expuesta del Tribunal Supremo, que constituye doctrina general, seguida en otras sentencias, como las SSTs de 13 de enero de 2011 [recurso 164/2007 (NFJ042033)], de 16 de junio de 2011 (recurso 3331/2006), de 1 de marzo de 2012 (recurso 757/2009), de 18 de junio de 2012 (recurso 4397/2009), de 19 de julio de 2012 (recurso 104/2010), de 20 de septiembre de 2012 (recurso 5550/2008), de 13 de septiembre de 2012 (recurso 2879/2010). Dicha doctrina general admite algunas excepciones a favor del principio de estanqueidad, al margen de algunas sentencias que han seguido la doctrina tradicional [STS de 21 de septiembre de 2010, recurso 4370/2005; de 27 de abril de 2009, recurso 9369/2003 (NFJ033660); de 18 de septiembre de 2009, recurso 4434/2003 (NFJ036854) y de 6 de abril de 2009, recurso 5678/2003 (NFJ033981)].

Estas excepciones a dicha doctrina general son las siguientes:

1. Se aplica el criterio de que la interrupción del plazo de prescripción por la actuación realizada respecto de un impuesto que fue objeto de ampliación de las actua-

<sup>34</sup> En este sentido CHICO DE LA CÁMARA, P.; GALÁN RUIZ, J. y RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A.: *Fiscalidad Práctica*, ed. Thomson Reuters, ed. Civitas, 2010. Sin embargo, no se comprende muy bien la diferenciación expuesta por SÁNCHEZ BLÁZQUEZ V. M., en la monografía «Plazo máximo e interrupción injustificada en el procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias: la legalidad de la nueva regulación reglamentaria», *RCyT*. CEF, n.º 319, págs. 31, 36 y 38, en el sentido de interpretar el 184.6 distinguiendo entre actuaciones que evitan la interrupción injustificada y de actuaciones interruptivas de la prescripción, lo que no se halla del todo justificada esta afirmación, aunque se admita que puedan existir actuaciones que sin suponer una interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras no interrumpen la prescripción, como ocurre con las alegaciones al acta, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, pero ello no constituye sino un supuesto excepcional. *Vid.*, también, CAYÓN GALIARDO, A.: «La interrupción de la prescripción con efectos conjuntos sobre todas las obligaciones objeto de un procedimiento de inspección (un posible exceso reglamentario)», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 79, 2007, pág. 12 y ss. Dicho autor admite que en ese supuesto nos encontramos ante obligaciones independientes, pág. 11. También DE VICENTE BENITO, F.: «Incidencia del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria aprobado por Real Decreto 1065/2007, en la duración del procedimiento inspector», en *RCyT*. CEF, n.º 298, 2008, pág. 71 y ss. Dicho autor admite que el nuevo reglamento excluye el principio de estanqueidad tributaria del ámbito de los procedimientos de comprobación, pág. 54.; *Vid.* también JUAN LOZANO, A. M.: «Análisis crítico del Reglamento General de aplicación de los tributos en materia de actuaciones y procedimientos de inspección», *Actum Fiscal*, n.º 7, 2007, pág. 54-55.

ciones no afectó a otras obligaciones tributarias si en cuanto a estas podía haberse levantado acta a la fecha de esa diligencia [STS de 13 de diciembre de 2012, recurso 987/2010 (NFJ049793)]<sup>35</sup>.

2. Se aplica también el criterio de la no interrupción respecto de las obligaciones tributarias de los socios incluidas en el acuerdo de inicio cuando una concreta diligencia interrumpe la prescripción de las obligaciones respecto de la sociedad en régimen de transparencia fiscal [STS de 20 de diciembre de 2009, recurso 10220/2003, Pte. Martínez Mico (NFJ037568)]. En este caso se considera que hay dos procedimientos, uno para la sociedad y otro para los socios.

Esta doctrina general se ha venido desarrollando en otras posteriores. Así, la de 10 de diciembre de 2012 [recurso 563/2010, Pte. Montero Fernández (NFJ049690)] ha considerado que tampoco puede invocarse la estancamiento para impedir la regularización de un ejercicio posterior a otro que se halla pendiente de conclusión de las actuaciones inspectoras, sin perjuicio de las correcciones correspondientes que, en su caso, puedan afectar al procedimiento inicial. Aquí se invoca la doctrina de la personalidad jurídica única de la Administración.

Destaca también la de 6 de julio de 2012, recurso 6455/2011, Pte. Martínez Mico, porque viene a establecer una presunción de conexión de la trascendencia de un tributo sobre otro por el hecho de figurar en el mismo acuerdo de iniciación. En el mismo sentido la de 26 de diciembre de 2012 (recurso 6454/2011). Pero otras sentencias exigen esa conexión o relación impositiva (FD 3.º), así STS de 18 de junio de 2012, recurso 4960/2012 (Pte. Huelín Martínez de Velasco)<sup>36</sup>, aunque luego no existiese liquidación respecto de alguna de las obligaciones tributarias incluidas en el acuerdo de inicio.

Sigue esta línea la de 12 de julio de 2012, recurso 2825/2010 (Pte. Aguallo Avilés), cuando indica que la existencia de complejidad para ampliar el plazo de comprobación basta con que concurra en alguno de los impuestos a comprobar, conforme a lo dispuesto en el artículo 184.1 del Real Decreto 1065/2007, confirmado por la sentencia indicada de 4 de marzo de 2009. Sigue también la misma línea la sentencia de 1 de marzo de 2012 (recurso 757/2008). El mencionado artículo 184.6 dispone:

<sup>35</sup> Esta doctrina recogida en dicha sentencia confirmaría la tesis defendida por SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., recogida en la monografía «Plazo máximo...», ob. cit., pág. 12, en el sentido de que el procedimiento es único en su instrucción, y múltiple en función de las liquidaciones que se practican. La misma doctrina se deduce de la sentencia de 4 de abril de 2011, recurso 52/2010, Pte. Fernández Montalvo, cuando indica que «no se puede obviar que hay un procedimiento de comprobación, aunque se tramiten liquidaciones separadas por cada ejercicio». Sin embargo, en esta monografía, pese a que el autor mantiene la legalidad del Real Decreto 1065/2007 no se comprende bien por qué se apunta a la ilegalidad del mismo por el hecho de que todos sus preceptos contrarios al principio de estancamiento, artículo 102.2, artículo 184.1, artículo 184.6 y artículo 184.7, y que hacen un tratamiento único del procedimiento inspector confundan las actuaciones que suponen una interrupción injustificada de la prescripción con las que no sirven para interrumpir la prescripción.

<sup>36</sup> También lo exige las SSAN de 28 de marzo de 2012, recurso 470/2010, Sección 4.ª (NFJ047388) y 3 de febrero de 2010, recurso 30/2008 (NFJ052797). En el mismo sentido SAN de 19 de enero de 2011, recurso 70/2010, Sección 4.ª. Esta última confirma la validez de la ampliación de actuaciones de carácter parcial a general.

«1. En los términos previstos en este artículo se podrá acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando concurra, en relación cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos a los que se extienda el procedimiento, alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 1 y 4 del citado artículo. Dicho acuerdo afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se extienda el procedimiento...»

A la vista de toda la anterior doctrina expuesta del Tribunal Supremo que ha confirmado la legalidad del Real Decreto 1065/2007 puede decirse que ha desaparecido el principio de estanqueidad en lo que se ha denominado su aspecto procedimental, pues a los efectos de valorar la existencia de interrupción justificada y dilaciones por causa no imputable a la Administración (art. 102.2), ampliación del plazo de duración del procedimiento (art. 184.1), cómputo del plazo de interrupción injustificada (art. 184.6) y de reanudación de actuaciones tras una interrupción injustificada o transcurrido el plazo máximo de duración (art. 184.7), el citado real decreto tiene en cuenta la consideración de que el procedimiento es único, y que los efectos se producen respecto de todas las obligaciones tributarias aunque concurra solo en alguna de ellas, lo que permite entender superada la Jurisprudencia anterior que mantenía que los efectos en todos esos casos se producían respecto de cada concepto o ejercicio. Según expresa el Tribunal Supremo en ese cuerpo doctrinal, no se observa vulneración de lo dispuesto en el artículo 150.2 de la LGT, por parte de dichos preceptos reglamentarios, y lo cierto es que esta concepción de que el procedimiento es único halla su amparo en el artículo 104 y 145.1 de la LGT, y se repite y desarrolla a lo largo de todo el texto del Real Decreto 1065/2007 (arts. 87.3, 178, 195). No puede entenderse, por otro lado, que exista contradicción con lo dispuesto en el artículo 68.7 de la LGT 58/2003, cuando expresa que la interrupción de la prescripción solo afecta a la obligación a que se refiera, cuando hay varias deudas liquidadas, precisamente por el hecho de que al estar liquidadas desaparece la razón de ser de la unicidad del procedimiento inspector, que solo es en su fase de instrucción<sup>37</sup>. El hecho de que sea necesario comunicar al obligado los nuevos periodos y obligaciones sobre los que van a desarrollarse las nuevas actuaciones conforme al artículo 150.2, después de que se han reanudado las actuaciones tras una interrupción injustificada o por el transcurso del plazo de duración responde a la necesidad de determinar cuáles son las que van a ser objeto de las nuevas actuaciones, pues puede haber tenido lugar la prescripción de varias de ellas, de modo que tal notificación resultaría ser el trasunto de un nuevo acuerdo de inicio de actuaciones, ex artículo 87 del Real Decreto 1065/2007.

En relación con el principio de unidad del procedimiento habría que citar otro íntimamente relacionado, al que se ha referido una conocida posición doctrinal que había defendido la univer-

<sup>37</sup> Siguiendo la correcta tesis de SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., ob. cit., pág. 12 que parte de esta consideración dentro de lo que supone una acumulación de procedimientos, análoga a la prevista en el artículo 73 de la Ley 30/1992, del procedimiento administrativo común. *Vid.*, también SANTAMARÍA ADEMA, J. M.: «El nuevo Reglamento general de aplicación de los tributos: estudio del procedimiento de inspección», en *Carta Tributaria*, n.º 19, 2007, pág. 71 y ss.

salidad del procedimiento de inspección<sup>38</sup>, que dicho sea igualmente, tampoco se ha tenido muy en cuenta en la práctica de la Inspección de Tributos.

## VI. EL PRINCIPIO DE ESTANQUEIDAD EN EL ÁMBITO DE LA COMPROBACIÓN DE VALORES

1. Bien puede decirse que este ha sido el ámbito en el que el principio de estanqueidad ha jugado en todo su esplendor, y donde encuentra todo su contenido y desarrollo, en el sentido de afirmar la autonomía de cada tributo para determinar no tanto el hecho imponible, lo que veremos en otro epígrafe, como la valoración de un elemento del mismo.

En este sentido, la cuestión primordial ha venido derivada del hecho de que la valoración desde el punto de vista de un impuesto no vinculaba a una segunda valoración que tenía lugar cuando se hacía respecto de otro impuesto, sobre todo, cuando procedían de Administraciones tributarias distintas. La Jurisprudencia ha venido postulando la estanqueidad de valoraciones en este caso, lo que se afirma especialmente en los años 90, pese a la que se había venido desarrollando en torno a finales de la década de los 80, siendo ello puesto de relieve por la doctrina tributarista<sup>39</sup>.

Esa misma doctrina postulaba la necesidad de mantener las valoraciones realizadas en anteriores impuestos, recomendando la existencia de una «sola valoración para cada bien o derecho y para todos los tributos<sup>40</sup>». Se argumentaba en defensa de esta tesis la existencia de múltiples conexiones interpositivas existentes en el sistema tributario, como es el caso de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la disposición adicional cuarta de la Ley de tasas y precios públicos 8/1989, de 13 de abril, el cual permitía que una valoración a efectos del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales pudiese desarrollar sus efectos a otros impuestos, cuando indicaba que «... sin perjuicio de la tributación que corresponda por el impuesto citado, tendrá para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo...». Lo que suponía una llamada a la tributación por renta, con im-

<sup>38</sup> En este sentido, CALVO ORTEGA, R.: *Curso...*, ob. cit., pág. 280, que alude a dicho principio para defender que la comprobación de la Administración tributaria alcanza a todas las cuestiones que ofrece al expediente. Dicha afirmación tiene múltiples contenidos, entre otros, que la Administración tributaria tiene el deber de comprobar todas las circunstancias, y no solo aquellas que resultan dañosas para el contribuyente, sino también las que resulten favorables.

<sup>39</sup> Así ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Apariencia y realidad...», ob. cit., pág. 132.

<sup>40</sup> En este sentido, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., ob. cit., pág. 132

portante dosis de coherencia. Sin embargo, esta previsión queda en cuestión cuando la disposición derogatoria 2.<sup>a</sup> del Real Decreto Legislativo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales 1/1993, de 24 de septiembre, vino a derogarla. Esta ley, en su Exposición de Motivos, contenía una importante llamada a la «inexcusable cohesión» que debía haber entre lo que llama «sistema tributario general», esto es, el del Estado y el de las Haciendas territoriales.

2. La cuestión relativa a la necesidad legal de establecer una valoración unitaria ha sido puesta de relieve por la doctrina, aludiendo a la existencia de una valoración unitaria en el derecho alemán e italiano<sup>41</sup>.

Sin embargo, han surgido diferentes opiniones doctrinales que han puesto en cuestión las aportaciones del Derecho comparado sobre la existencia de leyes generales de valoración<sup>42</sup>.

Conviene recordar que la Exposición de Motivos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el patrimonio pone de relieve la necesidad de una Ley general de valoraciones tributarias, aunque admitía las dificultades para la implantación de un sistema de valoración unitario, y en el fondo guarda una verdadera desconfianza en dicho sistema de valoración única.

Así expresaba que:

«No obstante, la posibilidad de configurar un valor único de los bienes y derechos, que sea válido para todo el sistema tributario y que asegure al mismo tiempo la consecución de los objetivos de suficiencia, equidad y eficiencia asignados al mismo, resulta impracticable en nuestro sistema tanto teórica como prácticamente ya que es distinto el objeto de cada impuesto y es distinta la participación esperada de cada uno en el logro de los objetivos citados. Las tesis favorables a la valoración única para su consecución no aportan una solución técnica o cuando concretan sus planteamientos, ponen de relieve su aspiración a la consolidación del menor valor de los conocidos, lo que perturbaría gravemente los fines generales a conseguir por el sistema tributario. Al respecto es muy importante tener en cuenta que los pocos

<sup>41</sup> AGULLÓ AGÜERO, A.: «La comprobación en el ordenamiento jurídico tributario italiano», *HPE*, n.º 77, pág. 73-117.

<sup>42</sup> En este sentido, ESPEJO POYATO, I.: «Valoraciones unitarias o estanqueidad de valoraciones. ¿Es esta la cuestión?», *Carta Tributaria*, 15 de febrero de 1990, n.º 109, respecto de la ley alemana de valoraciones de 30 de mayo de 1985, que sustituyó a la de 10 de agosto de 1925, pág. 5, en la que indica que el sistema alemán no es un ejemplo a seguir. A favor de una ley de valoraciones se manifiestan ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «La valoración en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales», pág. 120, dentro de la obra *Valoración en el Derecho Tributario*, IEF, Madrid 1991, pág. 148 y ss.; ALBIÑANA, C.: «Apariencia y realidad...», ob. cit., pág. 132; PONT MESTRES, M.: *Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria*, ed. Marcial Pons, Madrid, 2006, pág. 75.

AGULLÓ AGÜERO, A.: «La comprobación en el ordenamiento jurídico tributario italiano», *HPE*, n.º 77, pág. 73-117.

países que han experimentado soluciones de valoración unitaria están revisando las mismas, después de haber sufrido fracasos totales o parciales en la obtención de resultados similares a aquellos con que en nuestro país se pretende justificar la búsqueda de la misma solución.

A pesar de estos inconvenientes, la reforma del Impuesto sobre el Patrimonio no renuncia a avanzar en la búsqueda de una mejor coordinación del funcionamiento de las figuras tributarias que hoy constituyen el grupo de la imposición patrimonial y de la máxima simplificación del propio impuesto, sin perder de vista, además, que la progresiva mejora de la gestión de los valores catastrales, puede permitir en un futuro próximo la utilización de los mismos como punto de referencia valorativa unitaria, tal como hoy se demanda...»

Y desde el punto de vista de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo no pueden ser admitidas las consideraciones de la ya reiterada STS de 25 de junio de 1998, recurso de apelación 3027/1992, Pte. Gota Losada (NFJ006641), acerca del carácter utópico de una valoración tributaria común a todos los impuestos, como igualmente respecto del hecho de que la valoración debe hacerse en cada caso concreto, pues aun siendo ello cierto no puede conducir a un casuismo exacerbado.

3. Lo que parece obligado dejar claro es que plantear el tema de la existencia o no de un principio de estanciedad en cuanto a la comprobación de valores como contradictorio con el de unicidad de la personalidad jurídica de la Administración ha de ser superada por varias razones<sup>43</sup>:
  - A. En primer lugar, porque cuando la Administración tributaria desconoce el principio de unicidad de la Administración no actúa con voluntad de vulnerar el principio de jerarquía de la Administración, sino con la intención de aplicar el criterio de valoración que estima procedente, y por regla general con ánimo recaudatorio más que con la intención de defender el ámbito competencial del órgano correspondiente<sup>44</sup>.
  - B. Porque la unicidad de la actuación de la Administración, como regla general, no puede extenderse a otras Administraciones Públicas distintas, obligadas a realizar el mismo tipo de valoración desde el ámbito de otro impuesto.

<sup>43</sup> También rechaza que ambos principios deban entrar en conflicto MARTÍN DELGADO, J. M.: «Comentario General de Jurisprudencia», ed. Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*. Madrid, 1976, pág. 160 y ss., y GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: «Los principios de unidad de la administración», ob. cit., pág. 226 y ss. Y CAYÓN GALIARDO, A.: «Limitaciones...», ob. cit., pág. 261.

<sup>44</sup> Como parece entender GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: «Los principios de unidad de la Administración...», ob. cit., *Crónica Tributaria*, n.º 24, 1978, pág. 222.

Esta regla, sin embargo, ha sido cuestionada por la doctrina cuando se trata de actuaciones de una Administración en el ámbito de competencias delegadas, como ocurre en el caso de los tributos cedidos<sup>45</sup>. Sin embargo, ha habido algunos pronunciamientos jurisprudenciales que incluso han mantenido la tesis de que aun en estos casos de actuaciones realizadas por diferentes Administraciones debe mantenerse un mismo criterio de valoración por razones de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE), dado que el justiciable tiene derecho a un mismo trato tributario, y así, lo ha mantenido la Jurisprudencia del Tribunal Supremo más reciente, pese a una Jurisprudencia anterior, también del Tribunal Supremo contraria a este criterio, como veremos a continuación<sup>46</sup>.

En estos casos la doctrina generalmente invoca el deber de coordinación que debe existir entre las distintas Administraciones, lo que constituye un imperativo constitucional (art. 156.1 de la CE).

Incluso puede ocurrir que este conflicto pueda surgir en sentido horizontal, cuando concurren dos o más Administraciones autonómicas en la comprobación de un mismo hecho<sup>47</sup>.

- C. El principio de unicidad de la Administración ni siquiera vincula a la propia Administración autora de una valoración anterior<sup>48</sup>, toda vez que siempre puede acudir a la vía de la motivación para separarse del criterio seguido en actuaciones diferentes [art. 54.1 c) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del PAC], y en todo caso, a la potestad de revisión de sus actos (arts. 217 y 218 de la LGT 58/2003). Pero ello siempre que la potestad del cambio de criterio a la hora de realizar una segunda valoración en el ámbito de otro impuesto sea legalmente procedente, y no se halle, por ello, legalmente impedida.

<sup>45</sup> En este sentido GARCÍA MARTÍNEZ, A.: «Unicidad versus estanqueidad cuando concurren varias Administraciones en materia de comprobación de valores», *Impuestos*, n.º 17, Septiembre 2000, pág. 14 y ss. Igualmente ARIAS VELASCO, J.: «Concurrencia de Administraciones en la valoración fiscal», en *XXXV Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1990, pág. 150.

<sup>46</sup> La conocida STS de 25 de junio de 1998, RA 3027/1992, Pte. Gota Losada (NFJ006641), admite que cuando se ejercitan funciones delegadas en un impuesto cuya gestión se ha cedido puede trascender la valoración efectuada por la Administración tributaria del Estado a la de las Comunidades Autónomas. Por regla general, no hay vinculación entre distintas Administraciones: así, STS de 15 de enero de 2002, recurso 6616/1996 (NFJ011700). Se observa una doctrina contraria en la de 18 de junio de 2012, recurso 224/2009 (NFJ047849).

<sup>47</sup> Lo cual puede ocurrir si existen varios puntos de conexión, v. gr. a efectos del impuesto sobre sucesiones, sobre actos jurídicos documentados, sobre la renta de las personas físicas, o sobre el patrimonio, en casos de transmisión mortis causa de un inmueble. GARCÍA MARTÍNEZ, A.: «Unicidad...», ob. cit., pág. 24.

<sup>48</sup> Así lo entiende también DELGADO PACHECO, A.: «Las actuaciones de valoración de la Inspección de Tributos», *XXXV Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1990, pág. 180.

- D Para que pueda haber vinculación es preciso que haya habido previa comprobación, no bastando la presentación de una autoliquidación. Así lo ha venido exigiendo la Jurisprudencia del Tribunal Supremo [SSTS de 25 de junio de 1998, Pte. Gota Losada, rec. apelación 3027/1992 (NFJ006641), 30 de abril de 2012, Pte. Huelín Martínez de Velasco, rec. 859/2010 (NFJ052798)].

No hay que olvidar tampoco que algún sector doctrinal se ha manifestado acerca del error de plantear el tema de la vigencia del principio de estanqueidad como enfrentado al tema de la personalidad jurídica de la Administración o de los actos propios, en vez de las exigencias de la igualdad en la imposición, seguridad jurídica y coordinación en la actuación de la Administración Pública<sup>49</sup>.

A la vista de lo expuesto pueden analizarse las distintas fases por las que se ha venido manifestando la Jurisprudencia del Tribunal Supremo:

- A. Entre 1971 y 1978: se manifiesta a favor del principio de estanqueidad frente al de unicidad de la actuación de la Administración, recogido en el artículo 1 de la LRJAE de 26 de julio de 1957, y que considera en conflicto con el artículo 9.1 b) de la LGT 230/1963. Se acoge la doctrina del TEAC, en pro de la aplicación preferente de la Ley General Tributaria, pero existen importantes excepciones a esta doctrina<sup>50</sup>.
- B. 1979 a 1984: se defiende la aplicación del principio de estanqueidad en cualquier ámbito y como verdadero dogma sin necesidad de grandes explicaciones<sup>51</sup>.

<sup>49</sup> Defiende esta postura GARCÍA MARTÍNEZ, A., ob. cit., pág. 27, también se considera que es un planteamiento equivocado GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: *Los principios de unidad*, ob. cit., pág. 227.

<sup>50</sup> Sobre la cuestión relativa al conflicto entre el principio de estanqueidad y unicidad destacan las SSTS de 5 de octubre de 1971, de 28 de octubre de 1971, de 20 de noviembre de 1971 y de 23 de noviembre de 1978. A favor del principio de unicidad de la actuación de la Administración debemos destacar, pese a lo que se ha indicado en otras sentencias, la de 5 de octubre de 1971, comentada por MANTERO SÁENZ, A. en «El principio de estanqueidad tributaria», ob. cit., pág. 193, en la que se defiende la no estanqueidad entre la valoración a efectos de impuesto de derechos reales y la contribución territorial urbana. A esta sentencia le siguió en la misma línea la de 28 de octubre de 1971; o la de 2 de marzo de 1976, que defendía que una valoración de un bien a efectos del Impuesto sobre sociedades y en contra del valor asignado para el Impuesto de derechos reales es contraria a la seguridad jurídica. En esta misma línea la de 21 de diciembre de 1977 y de 3 de marzo de 1978, pero en sentido contrario y a favor del principio de estanqueidad de valoraciones destacan las de 20 de noviembre de 1971 y la de 23 de noviembre de 1978 citadas.

<sup>51</sup> A favor del principio de estanqueidad destaca la sentencia de 21 de mayo de 1979 (Pte. Vacas Medina), que entiende que hay estanqueidad entre el valor dado a un solar a efectos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales. Indica que sería deseable una actuación armónica entre oficinas gestoras por razones de seguridad jurídica, pero que no puede ser exigido judicialmente, lo que revela una importante dosis de claudicación de las potestades de control de los Tribunales contencioso-administrativos. Esta línea es seguida por las de 11 de diciembre de 1979, de 5 de marzo de 1980, de 9 de octubre de 1982, de 7 de diciembre de 1982 y de 24 de abril de 1984.

- C. Entre 1984 a finales de los 90: la Jurisprudencia se manifiesta a favor de una valoración unitaria, siendo así que se desarrolla una importante doctrina en el sentido de que la Administración tributaria no puede modificar el valor comprobado por la Administración respecto de otra figura impositiva mediante la comprobación de valores en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales<sup>52</sup>.
- D. En la década de los años 90 se modifica la Jurisprudencia anterior indicando lo que aquella no decía: que el principio de estanqueidad no rige entre Administraciones distintas<sup>53</sup>.
- E. En la primera década del siglo XXI se sigue la línea anterior<sup>54</sup>, pero a finales de la misma, y en concreto, en 2012 comienzan a realizarse algunos pronunciamientos a favor de una valoración unitaria, que pueden suponer, de consolidarse esta jurisprudencia, un cambio sustancial en la interpretación del principio de estanqueidad, y que pueden vislumbrar su fin próximo en la forma en que ha sido tradicionalmente considerado en el ámbito de la

<sup>52</sup> En este periodo habría que destacar las importantes sentencias de 3 de marzo de 1986, Pte. Ruiz-Jarabo Ferrán (NFJ000144), en las que con apoyo en las de 26 de octubre de 1984 y 23 de abril de 1985 se indica que la tesis de la estanqueidad se entiende superada por la de unicidad de la actuación de la Administración, conforme a los principios de respeto a los actos propios y de coordinación, en un supuesto en el que se trataba de valorar un inmueble a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siendo vinculante la efectuada a efectos de transmisiones patrimoniales. Se admite en estas dos sentencias de la misma fecha la existencia de lo que se considera cambio jurisprudencial. No hay que olvidar la de 10 de marzo de 1986, comentada por PELEGRÍ y GIRÓN, J., ob. cit., págs. 287 y ss., que impide que la Administración pueda comprobar el valor de un bien a efectos de transmisiones patrimoniales cuando ha sido valorado conforme al Impuesto sobre el patrimonio. A esta doctrina le sigue la de 11 de junio de 1988, que postula la aceptación en el IRS del valor comprobado a efectos de transmisiones patrimoniales.

<sup>53</sup> Así destacan las sentencias de 13 de enero de 1995 (rec. 568/1993, Pte. Pujalte Clariana), que pone de relieve el cambio operado como consecuencia de la modificación del artículo 10.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales, Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, para justificar el cambio de criterio jurisprudencial, en beneficio del principio de estanqueidad, o la de 21 de octubre de 1996 (Pte. Rodríguez Arribas, rec. de casación 3827/1993: el principio de unicidad no rige entre la Administración local y estatal, pues la valoración municipal a efectos del incremento del valor de los terrenos (IMIVT) no le puede vincular el valor que fija la del Estado en la Contribución Territorial urbana. Se expresa que si se hubiera querido crear esa vinculación el legislador lo hubiera hecho expresamente, argumento que vale también para defender la tesis contraria. La sentencia de 16 de abril de 1997 (Pte. Pujalte Clariana, rec. de apelación 1241/1991), considera que el sistema de valoración unitaria es un desiderátum no acogido en nuestro ordenamiento. Incluso se dice que el principio de unidad desaparece con la Constitución de 1978, afirmación cuanto menos, sorprendente. Sin embargo, la de 25 de septiembre de 1997 [Pte. Rouanet Moscardó, RA 336/1993 (NFJ005956)] establece lo contrario, y entiende que el valor del terreno a efectos del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales vincula al valor fijado a efectos del IMIVT. La de 25 de junio de 1998 (NFJ006641) ya indicada, después de considerar que la estanqueidad puede ser contraria a la noción de Sistema tributario añade que la unicidad viene a ser un desiderátum, y termina recurriendo a criterios casuísticos para resolver las cuestiones planteadas.

<sup>54</sup> En esta línea la de 19 de enero de 2001, Pte. Rodríguez Arribas, recurso casación 5989/1995, que considera que el principio de unicidad no rige entre distintas Administraciones. O la de 15 de enero de 2002, recurso casación 6616/1996, Pte. Rouanet Moscardó (NFJ011700), que en un supuesto de conflicto en la valoración de un inmueble a efectos del IMIVT, considera que no hay vinculación por el valor otorgado a efectos del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales. No obstante, se considera que el criterio contrario puede suponer un beneficio al sistema fiscal y al principio de seguridad jurídica.

comprobación de valores<sup>55</sup>. Esos pronunciamientos tienen muy en cuenta el criterio sentado por la STS de 30 de noviembre de 2009, recurso 3582/2002 (FJ 3.º), Pte. Huelín Martínez de Velasco, en el sentido de que:

«no resulta admisible que la Hacienda tase el contenido de un mismo negocio de forma divergente según el tributo de que se trate cuando las normativas aplicables piden en ambos casos la aplicación de los mismos parámetros de valoración...»

**El criterio sentado por dicha sentencia puede ser la clave para resolver el problema de diferentes valoraciones emanadas respecto de diferentes impuestos: unos mismos parámetros de valoración requieren una misma valoración.**

Pues en efecto, de consolidarse el criterio de las SSTS de 15 de marzo de 2012 y de 18 de junio de 2012, es posible que se sienten las bases hacia una valoración única, en supuestos en que no existe una conexión normativa, sin necesidad de una reforma legal, e incluso de una clara vinculación entre valoraciones efectuadas entre distintas Administraciones, y no solo cuando se actúa por delegación de la del Estado en los casos de tributos cedidos.

**La conclusión obligada a la que hemos de llegar y defiende este trabajo es la de que no se trata de entrar en el debate sobre el principio que debe prevalecer en un supuesto conflicto entre los principios de estanqueidad y unicidad de la actuación de la Administración, sino de mantener la idea de que el Sistema tributario y la seguridad jurídica exigen que no pueda haber una doble verdad, esto es, una doble valoración sobre unos mismos hechos, de modo que cuando sobre la base de una previa valoración, suficientemente comprobada, por parte de una Administración, cuando se efectúe una segunda valoración por la misma u otra Administración tributaria, en el ámbito de un impuesto, si se decide apartar del anterior criterio sentado, exista un deber de motivación no ya sucinto, como se deduce del ar-**

<sup>55</sup> En la línea contraria está la de 3 de junio de 2010 [Pte. Frías Ponce, recurso 2268/2005 (NFJ038958)], que manifiesta que no hay vinculación entre la valoración efectuada a efectos de IVA y de IS respecto del valor de un solar, teniendo en cuenta la distinta naturaleza de los dos hechos imposables de cada impuesto. Se sigue la línea de la de 3 de mayo de 2010 [recurso 1083/2005, Pte. Huelín Martínez de Velasco (NFJ038741)]. La ya reiterada de 30 de abril de 2012 [rec. 859/2010 (NFJ052798)] sigue la de 25 de junio de 1998, y admite que nuestro sistema tributario permita que se llegue, pese a que exista una personalidad jurídica única, a realizar valoraciones diferentes respecto de una misma operación si se contempla ese negocio desde perspectivas variadas. Sin embargo, la STS de 15 de marzo de 2012, Pte. Trillo Torres, establece una cierta vinculación en la valoración de un terreno transmitido dada la interrelación que existe entre IVA e IS. Pero no puede dejarse de citar, dada su importancia la STS de 18 de junio de 2012, Pte. Huelín Martínez de Velasco, recurso 224/2009 (NFJ047849), que viene a sentar una doctrina crucial en el avance del debate, al expresar que la Agencia Estatal de Administración Tributaria debió acudir a la valoración efectuada por la Xunta de Galicia a efectos del impuesto sobre operaciones societarias, con el objeto de determinar el valor real de los bienes transmitidos. Esta misma tesis se expone brillantemente, en la SAN, Sección 2.ª, de 15 de septiembre de 2011, Pte. Cudero Blas, recurso 379/2008 (NFJ044390), exigiendo a la Administración tributaria, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, un deber de motivación para separarse del criterio reflejado por una Administración Autonómica, a efectos del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

título 54 de la Ley 30/1992, sino un especial deber de motivación<sup>56</sup>, porque la presunción de legalidad, o más bien, de certeza de las valoraciones de las Administraciones Públicas ya no pueden jugar de la misma manera en supuestos en que existan valoraciones contradictorias, provengan de la misma o de distintas Administraciones.

**Y si las valoraciones provienen de la misma Administración, una segunda valoración *in peius* para el obligado tributario, respecto de una valoración anterior obligaría a revisar de oficio esta última, y en ese caso, si fuera legalmente procedente, acudir al sistema de revisión de los actos firmes previsto en la legislación tributaria<sup>57</sup>.**

Por consiguiente, acogiendo la opinión doctrinal mayoritaria *debe mantenerse la unidad de valoraciones en la medida de lo posible, admitiendo la variedad en lo inevitable y reflejándose la coordinación en todo caso*<sup>58</sup>, de modo que una misma realidad fáctica no sea valorada de forma diferente según la norma tributaria, en contra de la unidad y coherencia del sistema<sup>59</sup>, aun cuando un sector importante postula que fuera de los casos en que la ley utiliza un sistema de conexión normativa entre varios impuestos, deben ser los tribunales los que en cada caso fijen esa valoración<sup>60</sup>.

Hemos dicho que cabría acudir al sistema de revisión de actos si fuera legalmente procedente, pues para ello es preciso que exista un vicio de ilegalidad en la actuación de valoración pre-

<sup>56</sup> También lo entiende así LÓPEZ CEJUDO, J. M. ob. cit., pág. 240, cuando considera incluso que la aplicación del principio de estanqueidad conlleva un vicio de inconstitucionalidad que lesiona el artículo 24.1 de la CE, por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.

<sup>57</sup> Igualmente PONT Y CLEMENTE, J. F., ob. cit., pág. 13.

<sup>58</sup> Tomando la frase de ESPEJO POYATO, I., ob. cit., pág. 13. También en defensa de la unidad y coordinación de valoraciones, ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «La valoración en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales», pág. 120, dentro de la obra *Valoración en el Derecho Tributario*, IEF, Madrid 1991. Igualmente ALBIÑANA, C.: «Apariencia y realidad...», ob. cit., pág. 392. Sin embargo, GARCÍA MARTÍNEZ, A. manifiesta la imposibilidad de fijar un criterio único de valor, ob. cit., pág. 25. AGULLÓ AGÜERO, A., en «La comprobación de valores. Comentario crítico al artículo 52 de la LGT», en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, en la obra Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, vol. I, IEF, Madrid, 1991, pág. 862 y ss., se manifiesta contraria a la fijación de valores únicos para todos los tributos.

<sup>59</sup> Postura mantenida esencialmente por CAYÓN GALIARDO, A.: «La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria», ed. Civitas, *REDF*, n.º 36, 1982, pág. 589; PONT Y CLEMENTE, ob. cit., pág. 11, que defienden la noción de sistema tributario y la prohibición de la arbitrariedad. En el trabajo «Limitaciones al llamado principio...», ob. cit., pág. 264, considera que el sistema tributario se resiente si se considera al mismo como un conjunto de normas que obran de forma aislada sin coherencia interna a efectos de valoraciones, lo que vale para la Hacienda del Estado y las demás Haciendas territoriales a la que han de extenderse sus efectos. Por ello postula una ley de valoraciones como en el derecho comparado. Igualmente PONT MESTRES M.: *Derechos y deberes...*, ob. cit., pág. 74, considera que las posibles antinomias a efectos de valoración responden esencialmente a conveniencias recaudatorias, lo que origina inseguridad jurídica. Dichas incoherencias también las ha resaltado POVEDA BLANCO, F.: *Valoración de las bases imponibles en los Impuestos sobre la renta y el Patrimonio*, Universidad de Alicante, 1984, pág. 381.

<sup>60</sup> GARCÍA MARTÍNEZ, A., ob. cit., pág. 38, que afirma que no puede entenderse que la «concurriencia de distintas Administraciones con competencias de valoración fiscal implica la primacía absoluta del principio de estanqueidad de valoraciones», pero tampoco la «imposición a un ente público del resultado de la comprobación de valores realizada por un ente público distinto».

viamente efectuada, y que concurren los demás requisitos previstos en los artículos 217 y 218 de la LGT 58/2003<sup>61</sup>.

## VII. EL PRINCIPIO DE ESTANQUEIDAD EN EL ÁMBITO DE LA DETERMINACIÓN O CALIFICACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

### A. FUNDAMENTOS DE LA INAPLICABILIDAD DEL PRINCIPIO DE ESTANQUEIDAD

Esta cuestión, la relativa a la aplicación o no, del principio de estanqueidad en el ámbito de la determinación del hecho imponible, puede decirse que es la menos estudiada y valorada por la doctrina y jurisprudencia, al menos desde el punto de vista dogmático, pero no por ello la menos importante. Incluso podría decirse que es la de mayor trascendencia, puesto que es la que más afecta a la naturaleza del Derecho Tributario como verdadero Sistema, y por ello, debe ser objeto de un mayor examen. En el conocido estudio sobre este principio hecho por MANTERO<sup>62</sup>, relativo a las tres dimensiones del principio de estanqueidad no se hacía referencia a esta dimensión en concreto.

En este apartado lo que pretendemos examinar es si una misma Administración tributaria puede tratar al contribuyente de formas distintas, o incluso contradictorias, respecto de un mismo negocio, operación o realidad económica sujeta a tributación, calificándola de una forma diferente en función del tipo de impuesto de que se trate, justificando ese tratamiento diferente en el carácter autónomo de cada impuesto.

En este ámbito en el que nos encontramos es la Administración tributaria la que invoca el principio de estanqueidad, a diferencia de lo que ocurre en el procedimiento de inspección, y es el contribuyente el que invoca el criterio de la unicidad de la actuación de la Administración, al igual que los conocidos principios de seguridad jurídica y de respeto a los actos propios; y a diferencia del segundo de los ámbitos estudiados, el de la comprobación de valores, no nos encontramos ante actuaciones de distintas Administraciones tributarias.

Desde el punto de vista del respeto al principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE), aquí es donde puede resultar, en mayor medida, vulnerada si se mantiene de forma automática el principio de estanqueidad, porque la aplicación de este principio puede conducir a la arbitrariedad, proscrita por el artículo 9.3 de la CE, si la Administración tributaria, al socaire de la invocación de este principio, llega a soluciones distintas ante supuestos de hecho íntimamente relacionados en

<sup>61</sup> Por ello no comparto la opinión de quien considera que siempre cabe una acción de revisión, o de declaración de lesividad como dan a entender ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Las aportaciones no dinerarias...», ob. cit., pág. 282 o LÓPEZ CEJUDO, J. M.: *El principio de estanqueidad*, ob. cit., pág. 242. En sentido análogo al propuesto, GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., ob. cit., pág. 229.

<sup>62</sup> MANTERO SÁENZ, A.: «El principio de estanqueidad tributaria», ob. cit., pág. 193 y ss.

función del interés recaudatorio. Además de ello, puede concluirse, como hemos expuesto, que la actuación de la Administración se traduce en muchos casos, en una patente vulneración del principio de respeto a los actos propios<sup>63</sup>, originando una doble verdad ante una misma realidad económica.

La inaplicabilidad del principio de estanqueidad debe tener lugar en este ámbito en defensa, precisamente, del principio de unicidad de la actuación de la Administración tributaria, pero, sobre todo, del principio de seguridad jurídica, sin que pueda invocarse de contrario, el de irrenunciabilidad de las competencias administrativas, como se ha expuesto en algún caso.

En última instancia, lo que se trataría de dar virtualidad es a la naturaleza de verdadero Sistema que tiene el Derecho Tributario, y al que se le debe proporcionar una debida coherencia, la cual se aviene mal con una aplicación a la carta de la valoración jurídica de una realidad económica o negocio jurídico celebrado sin causa alguna que justifique ese tratamiento distinto, en función del tipo de impuesto de que se trate, por el mero hecho de invocar la autonomía de cada impuesto.

## B. ALGUNOS SUPUESTOS JURISPRUDENCIALES

Es un hecho claro que la doctrina de nuestros Tribunales tributarios ha venido manifestando que no es jurídicamente defendible la existencia de una doble verdad respecto de una misma realidad económica, sin fundamento alguno que justifique un tratamiento jurídico diferente, y ello por el mero hecho de que se avenga mejor al interés recaudatorio de la Administración en función de la clase de impuesto objeto de comprobación.

1. Así, podemos destacar la **sentencia de la Audiencia Nacional, Sección Cuarta, de fecha 1 de diciembre de 2010, recurso 190/2009** (NFJ041205), en un supuesto en que la Administración tributaria había dado un tratamiento diferente a efectos de IVA e IRPF a una misma empresa, a la hora de fijar un criterio que sirviese para determinar el porcentaje de disponibilidad de los vehículos por parte de los empleados de la empresa recurrente, diferenciando el uso privado del uso empresarial, a los efectos de determinar las retribuciones en especie, en virtud de lo dispuesto en el artículo 43 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, estableciendo la legislación del IVA, en su artículo 95.3 una regla especial de presunción de afección al uso empresarial de dichos vehículos en un 50% –criterio acogido por las SSAN de 25 de junio de 2009, recurso 71/2007 (NFJ034455); 13 de abril de 2009, recurso 439/2006 (NFJ033180) y 17 de diciembre de 2009, recurso 458/2007 (NFJ036943), todas ellas de la Sección 2.<sup>a</sup>–, que no fue valorada a efectos de IRPF.

<sup>63</sup> GOTA LOSADA, A., en *Tratado del Impuesto General sobre la Renta*, editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1972, págs. 271 y 272 se había manifestado considerando que el principio de respeto a los actos propios se aplica con escasas limitaciones, dado el carácter autónomo de las deudas tributarias, conforme al artículo 62.1 de la vieja LGT, pero ello puede suponer consagrar una plena arbitrariedad contraria al artículo 9.3 de la CE.

Y así dicha sentencia indica que:

«Sin embargo, no obstante lo anteriormente dicho, que reiteramos como doctrina de esta Sala, lo cierto es que lo que la Inspección de Tributos no puede pretender es que **al socaire de la invocación del principio de estancueidad tributaria se pretenda desconocer la realidad de los hechos advertida por la propia Inspección de Tributos, cuando respecto de otro tributo ya comprobado, se ha llegado al convencimiento de que el uso empresarial del mismo ha quedado determinado en un porcentaje superior que el determinado a efectos del Impuesto ahora examinado.** En este sentido, indica la recurrente que a efectos del IVA la Inspección de Tributos ha determinado un porcentaje de uso empresarial de dichos vehículos en torno al 28 o 30%...»

Y más adelante expresa:

«En el presente caso la aplicación del mencionado principio por parte de la Inspección de Tributos resulta desmesurada, careciendo de lógica que respecto de los mismos trabajadores de la misma empresa se pueda mantener que a efectos del IVA ha existido una utilización empresarial de los citados vehículos en torno al 75 %, y que a efectos del IRPF ha existido un uso empresarial de los mismos en torno al 20%.

En este sentido el informe emitido como diligencia final por la Delegación de Grandes Contribuyentes no ha aportado nada relevante al efecto, conteniendo más bien, un repertorio de resoluciones del TEAC y de Consultas de la Dirección General de Tributos, no bastando con aludir con la indicación de los diferentes hechos imponibles que gravan el IRPF y el IVA, lo cual es conocido por la Sala, y no justificaría, en el presente caso, y a la vista de las circunstancias concurrentes, un distinto tratamiento tributario de una misma realidad fáctica, manteniéndose en todo caso, lo que constituye doctrina de esta Sección acerca de la determinación de la carga de la prueba y el criterio a aplicar cuando se trata de determinar el porcentaje de uso empresarial en supuestos de uso mixto por parte de los trabajadores...».

2. También es destacable la **sentencia del Tribunal Supremo de fecha 3 de diciembre de 2012, recurso de casación en unificación de doctrina n.º 301/2009** (NFJ049543), en un supuesto en que se trataba de valorar si los vehículos de prueba o demostración que tenían como finalidad la de permitir a los clientes que probasen la calidad y prestaciones de los vehículos con un destino final para su venta una vez que ya no servían para su función, podrían tener la condición de existencias o de inmovilizado material.

En ese caso el Tribunal Supremo, sigue el criterio sentado en la sentencia de 14 de octubre de 2010, recurso 1736/2009 (NFJ049545), desestima el recurso de casación y confirma el criterio de la sentencia de instancia, al considerar que dichos vehícu-

los tenían el carácter de existencias, confirmando el criterio de la Sala de instancia [SAN de 12 de febrero de 2009, Sección Segunda (NFJ035738)]. Pero lo relevante viene dado porque llega a esa conclusión, tras una valoración conjunta con la normativa prevista en otros impuestos, como el impuesto sobre el patrimonio o el de transmisiones patrimoniales.

3. Es frecuente, en estos casos, un conflicto de soluciones entre la actuación de la Administración tributaria a efectos de IVA, y a efectos de IRPF. Así en el caso de la **sentencia de la Audiencia Nacional, Sección 4.ª, de fecha 3 de febrero de 2010, recurso 30/2008** (NFJ052797), se trataba de valorar la regularización tributaria de los pagos hechos por la sociedad recurrente a las consultoras vinculadas con los socios directivos de dicha sociedad, y que se consideraban, según la Inspección de Tributos como pagos efectuados como rendimientos de trabajo a dichos socios, por lo que debían ser objeto de retención. En este caso, la Sala, a través de una prueba indiciaria, confirma el criterio de la Administración tributaria, pero pone de relieve que «puede existir un enriquecimiento injusto si no han sido regularizadas las situaciones tributarias de dichas sociedades, como la de la propia actora, en concepto de Impuesto de Sociedades, e incluso por los pagos del IVA que ha soportado la recurrente».

Sin embargo, en ese caso, se llega a la conclusión de que no ha habido tal enriquecimiento injusto, pues además de que se parte de una simulación comercial de los servicios prestados, es atribuible a la recurrente una prueba de tal enriquecimiento o del doble ingreso por un mismo concepto, pues ello exigiría la acreditación de que ha habido una declaración de tales rentas de trabajo por los sujetos pasivos afectados, personas físicas y jurídicas, respecto de dichas operaciones vinculadas. La Sala, tras acudir a la doctrina del levantamiento del velo, termina poniendo de relieve que detrás de las empresas consultoras que habían prestado dichos servicios a la sociedad recurrente estaban los socios directivos de la sociedad recurrente, con lo que se constata que, hasta ese momento, el de la sentencia, no había tenido lugar una prueba de una doble situación contradictoria que hubiese beneficiado a la Administración tributaria. De aquí se puede extraer una importante conclusión, y es la de que en los supuestos en que la actuación de la Administración respecto de dos impuestos distintos haya podido producir una situación de enriquecimiento injusto para el contribuyente la carga de la prueba la debe tener el recurrente, no obstante, la doctrina de la Sala III del Tribunal Supremo sobre esta cuestión cuando deriva de la regularización tributaria respecto a la falta de ingreso de las retenciones, dado que por su carácter singular no es fácilmente trasladable a otros ámbitos, al socaire del principio de facilidad probatoria<sup>64</sup>.

<sup>64</sup> En efecto, el Tribunal Supremo ha reflejado una extensa doctrina acerca de la carga de la prueba del enriquecimiento injusto en supuestos de falta de retención de retribuciones, entendiendo que la misma corresponde a la Administración tributaria (por todas SSTs de 27 de febrero de 2007, 5 de marzo de 2008, 16 de julio de 2008 y 7 de diciembre de 2009; pero no existe identidad de razón para extenderla a otros supuestos en los que exista enriquecimiento injusto a favor de la Administración tributaria. La Sala 1.ª del Tribunal Supremo, por el contrario, considera que la carga de la prueba del enriquecimiento injusto la tiene quien la alega, STS de 8 de julio de 1999).

4. Otro supuesto jurisprudencial a tener en cuenta, y con una doctrina absolutamente contraria a la expuesta es el de la **sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1980** (NFJ052821), dictada en recurso de apelación. Se trataba de calificar la naturaleza de la relación jurídica que ligaba a la empresa recurrente con otra respecto de las operaciones de venta y distribución de los gases butano y propano encomendadas por una a la otra, valorándose el diferente alcance del impuesto general sobre el tráfico de empresas y el impuesto industrial, impuestos ya superados en nuestro Sistema tributario. Pero lo más relevante de este recurso son las consideraciones del apelante en la que se ponía de relieve que dentro del ámbito del sistema tributario establecido por la Ley 41/1964, de 11 de junio, debe llegarse a una misma calificación jurídica de dicha operación. La sentencia del Tribunal Supremo confirma la de la Audiencia Territorial invocando el ya conocido artículo 9.1 b) de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, para defender la preferencia del principio de estanqueidad que se considera que rige en materia fiscal sobre el de unicidad de administración, que estableció el artículo 1 de la ley de régimen jurídico de la Administración del Estado de 1957, y obviando, en consecuencia, cualquier previsión contemplada en el Impuesto industrial, por lo que termina calificando a dicho contrato como comisión mercantil. La tesis de la sentencia, conforme a lo expuesto a lo largo de este trabajo sobre la innecesariedad del debate entre el principio de estanqueidad y el de personalidad jurídica de la Administración, que entendemos superado no encuentra un fundamento legal convincente.
5. Siendo frecuentes las situaciones de conflicto entre IRPF, IVA e Impuesto sobre Sociedades, cuando de proporcionar el mismo tratamiento a una misma operación jurídica realizada se trata, se suele citar el ejemplo de las sociedades profesionales, y la tributación de los letrados que prestan sus servicios a través de las mismas. **Es el supuesto de la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 26 de marzo de 2012, de la Sección 6.ª, dictada en el recurso 28/2011** (NFJ046601). En este supuesto, se estima el recurso contencioso-administrativo –con un importante voto particular– considerando que no procede la regularización por IVA, en la medida en que la Administración tributaria apreció que los servicios prestados por un abogado, a la sociedad profesional de la que era socio, y que, a su vez, prestaba a otra sociedad, no podían ser considerados como servicios prestados a través de una sociedad interpuesta, ni, por tanto, procedentes de una simulación, al existir una causa contractual, ni, por tanto, podían ser considerados como retribuciones del trabajo de los socios.

La prestación de los servicios jurídicos a través de una sociedad profesional es una modalidad contemplada en la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, una vez desaparecido el régimen de transparencia fiscal que se contemplaba hasta la Ley 46/2002. La sentencia de la Sala entiende que se ajusta la actuación del contribuyente a la doctrina de la sentencia Halifax del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de febrero de 2006. En virtud de esa doctrina, se considera que existe una economía de opción, y no elusión fiscal, cuando se pretenda conseguir una ventaja fiscal por parte del obligado tributario, pero siempre que esta no sea el objeto principal de la operación efectuada. La Sala, entiende, por

tanto, que por la fecha de constitución de estas sociedades, no existía la finalidad de eludir la ley 2/2007, entendiéndose que la prestación de este tipo de servicios a través de sociedades profesionales es una modalidad contemplada por la ley, como ya lo hacía el Estatuto de la abogacía aprobado por Real Decreto 658/2001, de 22 de junio (art. 28.1). La sentencia tiene en cuenta que conforme a la doctrina citada del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas el derecho a la deducción nunca puede suponer en caso de operaciones que persigan un ahorro fiscal una tributación mayor que la que hubiera supuesto de no realizarse el fraude de ley tributaria. Por otro lado, la actuación de la Administración tributaria ha sido decisiva, al admitir, durante la vigencia de la transparencia fiscal, el desempeño de las actividades profesionales a través de sociedades, descartando por ello que resultase ser un supuesto de simulación. Y por último se afirma que procede la deducción del IVA, en la medida en que el destinatario de estos servicios no es el consumidor final de los mismos.

El voto particular de dicha sentencia aprecia que existe simulación, aunque sin ocultación –lo que se plantea como bastante cuestionable, desde el punto de vista dogmático, pues el hecho en sí de la simulación presupone la ocultación de la finalidad negocial verdaderamente querida, frente a la apariencia negocial manifestada–. En esta línea el voto particular confirma la negativa de la Inspección a admitir la deducción de las cuotas soportadas en concepto de IVA, para terminar considerando que lo que se somete a tributación son los servicios prestados por los abogados profesionales a clientes, y no por la sociedad, si bien, la facturación se realiza mediante la interposición de una sociedad, de la que también son socios. El voto particular termina afirmando, y esto es lo relevante, que la Administración debió «regularizar íntegramente la situación jurídica de la actora, y proceder a las deducciones que proceda, ya que no puede existir enriquecimiento injusto para la Administración». Por consiguiente, dicho voto particular admite la existencia de ese enriquecimiento injusto, y establece una genérica obligación, difícilmente coercible, *de regularizar íntegramente la situación jurídica de la actora*, sin mayores precisiones, o condicionantes ni plazos.

Lo relevante del supuesto planteado es que la opinión mayoritaria de la Sala no confirma la actuación de la Administración tributaria, siendo así que un cambio en la calificación de las operaciones efectuadas a efectos de IVA, regularizando la situación respecto de este impuesto, conllevaba una modificación de la situación jurídica deducida a efectos de IRPF, al tener el carácter de rendimientos profesionales, sin que la liquidación a efectos de IVA, contuviese mandato alguno de proceder a la revisión de la situación jurídica producida a efectos de IRPF, dentro de lo que sería una actuación coherente de dicha Administración tributaria.

Por otro lado, admitiendo los serios argumentos del parecer mayoritario de la sentencia quedaría por resolver la duda de si la plena facultad legal de constituir sociedades profesionales para el ejercicio de la Abogacía –dato que por sí solo, permite concluir que no podría hablarse de existencia de fraude de ley–, sin embargo, permite que ese ejercicio se haga a través de un tercer sujeto interpuesto, en una relación, no a dos, sino a tres bandas.

6. Pero existen otros ámbitos en los que también se producen situaciones de actuaciones no coordinadas de la Administración tributaria con resultados contradictorios. Es el caso del ámbito local, en el que la imposición de la propiedad (IBI) puede solaparse con las de las plusvalías municipales (incremento sobre el valor de los terrenos), como es el caso de la **STS de 15 de enero de 2002, recurso de casación 6537/1996** (NFJ011800).

En este caso, el Tribunal Supremo estima el recurso de casación que interpusieron los recurrentes para llegar a la conclusión de que existió prescripción, al considerar que a efectos del IMIVTNU, el Ayuntamiento de Cádiz no puede desconocer **sus propios actos o actitudes**, aceptándose la virtualidad de una transmisión en fecha anterior a la advertida, lo que fue apreciada, entonces, a efectos de Contribución territorial urbana e Impuesto sobre bienes inmuebles.

7. Sin embargo, en una línea muy loable de coordinación impositiva, la STS de 15 de septiembre de 2011, recurso 1351/2008, Pte. Martín Timón (NFJ044651), aprecia la existencia de actividad de promoción, y por tanto, actividad empresarial a efectos de IRPF, sobre la base de los datos que proporciona el recurso respecto de otros impuestos, esencialmente el IVA y el IAE, a la vista de la matrícula en el epígrafe correspondiente y de los actos propios del recurrente. Lo mismo cabría decir de la STS de 2 de febrero de 2012, recurso 2318/2010 (NFJ046697), en un caso en que se discutía si la recurrente ejercía la actividad de promoción o por el contrario actuaba como mera propietaria, y por tanto, se trataba de la obtención de incrementos de patrimonio derivados de la urbanización de unas fincas incluidas en una Junta de Compensación. Debe entenderse que hay una diferencia importante entre la legislación del IVA e IRPF. Esta última considera a la actividad de promoción como una actividad económica que no requiere que concurren los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre (empleo y local), pero sí que tenga lugar la ordenación de factores de producción propios de una actividad empresarial. En el caso del IVA se otorga carácter de empresario a quien urbanice un terreno, lo haga o no de forma habitual, con tal de que lo destine a la venta [art. 5.1 d)]. Por consiguiente, existen importantes diferencias en una y otra legislación, de modo que no debería bastar con indicar que una operación estaba sujeta a IVA para presumir que existió actividad de promoción, y por tanto, que ejercía actividad empresarial, pues conforme a la doctrina del TJCE de 15 de septiembre de 2011 [asuntos C-180/10 y C-181/10 (acumulados), NFJ043988], el mero ejercicio del derecho de propiedad por parte de su titular no lo permite considerar, por sí solo, como actividad económica.

Sorprende, por otro lado, la doctrina de la STS de 12 de diciembre de 2011, recurso 1100/2009 (NFJ045877), que en un caso en que lo que se trataba era de examinar el acto impugnado que denegaba la devolución del IVA, confirma el mismo, porque considera que no hay sujeción a IVA cuando se urbaniza un terreno para venderlo, pero esta venta tiene lugar varios años después –cinco– de su urbanización, lo que

hace presumir que se destinó a usos propios, y no con intención de venta, como exige el artículo 5.1 d). Las SSTs de 15 de septiembre de 2011 [recurso 1351/2008, Pte. Martín Timón (NFJ044651)] y de 24 de marzo de 2010 (recurso 425/2005), y 28 de octubre de 2010 [recurso 218/2006 (NFJ040973)], ambos de unificación de doctrina, ponen de relieve la necesidad de realizar una interpretación conjunta de la normativa de IVA, IAE e IRPF, para valorar la existencia de una actividad de promoción inmobiliaria, lo que en este concreto caso, por las razones apuntadas, debe ser cuestionado.

8. Y finalmente, podríamos citar, sin ánimo de ser exhaustivos, la STS de 12 de junio de 2012, recurso 3277/2009 (NFJ048059), sin embargo, se interpreta los requisitos de valoración de la depreciación del inmovilizado como gasto deducible de forma distinta desde el punto de vista del Impuesto sobre sociedades comparado con el del IVA.

En alguna ocasión se pronuncia el Tribunal Supremo admitiendo con toda naturalidad la «estanqueidad de las instituciones y normativas tributarias» [STS de 27 de febrero de 2002, recurso 8582/1996 (NFJ011892)], dando por sentado la inaplicabilidad de soluciones normativas de un impuesto a otros, aunque esta tendencia se ha venido aminorando recientemente [STS de 15 de octubre de 2009, recurso 10106/2003, Pte. Montero Fernández<sup>65</sup> (NFJ036478)].

Como podemos observar se trata de algunos ejemplos citados, dentro de los muchos que pueden existir en los que la Administración tributaria no ha actuado coherentemente en la comprobación de diferentes tributos relativos a una misma operación jurídica, alcanzando soluciones contradictorias que la Jurisprudencia, como regla general, valora en sentido negativo, dando un tratamiento coherente para todos los impuestos afectados.

## C. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS SUPUESTOS EN QUE LA ADMINISTRACIÓN ACTÚA CONTRA SUS PROPIOS ACTOS EN DIFERENTES ÁMBITOS IMPOSITIVOS

1. La consecuencia de todo lo expuesto es, por un lado, que la Administración tributaria debe respetar sus propios actos, y la segunda, y esto es lo importante, **que si la Administración tributaria pretende establecer un criterio distinto al sentado en actuaciones anteriores, no solo debe motivarlo –pues ello es verdadera exigencia legal, art. 54.1 c) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del procedimiento administrativo común–, sino que incluso debe proceder a ajustar sus**

<sup>65</sup> En este supuesto se interpreta el artículo 13.1.2 c) de la Ley del IVA a la hora de considerar establecimiento permanente, en concreto, la referencia al «inicio de obras de construcción» conforme al modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición, en materia de renta y patrimonio, celebrado entre España y Francia, siendo tal criterio cuestionado por el recurrente, pero supone un avance dentro de la caracterización del Derecho Tributario como Sistema.

**actuaciones anteriores al nuevo criterio sentado, revisando o reajustando las regularizaciones tributarias anteriores, según proceda, o hayan alcanzado estado dichos actos tributarios.**

2. El reajuste de toda la situación tributaria desencadenada a partir del nuevo criterio adoptado, y para todos los impuestos, es, por tanto, la consecuencia obligada. Es necesario, no obstante, respetar el principio de legitimación, de modo que un contribuyente solo podrá solicitar la revisión de aquella situación tributaria que singularmente le afecta, no la de otras personas físicas o jurídicas afectadas por el nuevo criterio adoptado. Pero lo cierto es que esta potestad encuentra su amparo legal en el artículo 219.1 de la LGT 58/2003, cuando dispone que tendrá lugar la revocación «cuando por circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado». Debe tenerse en cuenta que esta potestad de revocación, como consecuencia de la adopción de un nuevo criterio por la Administración tributaria respecto de un impuesto que afecte a otro necesariamente ha de ser motivada (art. 215.1 de la LGT 58/2003). Pero además, habrá de operar dicha revocación cuando se produzca «en beneficio de los interesados», conforme exige el artículo 219.1. Y aun cuando se interprete de forma muy amplia qué se entiende por «beneficio de los interesados», la aplicación de dicho precepto exige que la nueva regularización de la situación tributaria no afecte a terceros, es decir, que no se trata de una liquidación de doble efecto.
3. Por otro lado, cuando el nuevo criterio adoptado por la Administración tributaria determine una modificación *in peius* de la situación jurídica, habrá que acudir al procedimiento de revisión de oficio contemplado en el artículo 217, o de declaración de lesividad del artículo 218, pero este no ha de ser la regla general, pues solo ha de operar cuando sea lesivo para los obligados tributarios.
4. La revocación de las liquidaciones practicadas respecto de otros impuestos derivada del nuevo criterio asumido en la regularización de otro impuesto requiere que nos encontremos en el ámbito de una misma Administración tributaria, porque, de lo contrario, será inexigible invocar esa coherencia tributaria entre Administraciones distintas.
5. El fundamento de la potestad revocatoria y de proporcionar un tratamiento coherente a todas las consecuencias derivadas de la nueva situación jurídica declarada, acordando un reajuste completo de toda ella, encuentra su origen en diversos pronunciamientos jurisprudenciales, como el del conocido tema del ajuste bilateral o unilateral de las operaciones vinculadas, y que derivaba de la interpretación del viejo artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, a la hora de determinar el valor de mercado de dichas operaciones<sup>66</sup>.

<sup>66</sup> Con la idea del ajuste bilateral se venía a sentar la doctrina de que la regularización tributaria nunca podía suponer una mayor tributación que la que se hubiese producido de haber tenido lugar la operación conforme a los criterios reflejados por la Administración tributaria.

Esta cuestión fue objeto de estudio en la conocida sentencia del Tribunal Supremo de fecha 26 de diciembre de 2003

Por consiguiente, nos encontramos en un supuesto de difícil solución, pues la justicia tributaria exigiría que el nuevo criterio adoptado por la Administración no colocase al sujeto pasivo en una situación de desequilibrio, al aplicarse el mismo solo en lo que le perjudica y no en lo que le pudiera resultar favorable.

Ello puede superarse si se parte de que la prescripción solo puede comenzar a computarse conforme a la doctrina de la *actio nata*, pues no se puede entender que comience un plazo de prescripción si se desconoce si se puede ejercitar o no ese derecho a exigir la revisión o más bien habría que decir reajuste de toda la situación, lo que requiere de una aceptación manifiesta e inequívoca de los Tribunales o de la propia Administración sobre la procedencia del reajuste de toda la situación derivada respecto de los varios impuestos afectados por una comprobación tributaria para que comience a correr el plazo de prescripción.

6. Lo que sí debe ponerse también de relieve es que para considerar que la Administración tributaria ha ido contra sus propios actos es preciso que haya habido una verdadera comprobación tributaria, no causando estado la mera presentación de una declaración-liquidación, tal como ha venido observando la Jurisprudencia del Tribunal Supremo. O al menos habrá que decir, cuando haya finalizado dicho periodo de comprobación.

De todo lo expuesto puede decirse que los requisitos deben concurrir para que el obligado tributario pueda exigir un reajuste en la actuación de la Administración tributaria, cuando haya modificado el criterio de interpretación respecto de una misma operación jurídica que afecta a varios impuestos. Es por ello por lo que el obligado tributario deberá acreditar:

- A. La legitimación del reajuste, es decir, que sea titular de un interés jurídico que le afecta para poder exigir dicho reajuste.
- B. Que la facultad para ejercitar ese reajuste no ha prescrito, conforme a la interpretación que hemos expuesto antes en virtud de la doctrina de la *actio nata*.

---

[rec. de casación 8267/1998 (NFJ016139)], Pte. Gota Losada, en la que se hace un completo estudio sobre los orígenes de dicha clase de ajustes. Dicha sentencia expresa que hasta la Ley 45/1993, que modifica el artículo 16.3 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, no se acogió el ajuste bilateral, al que se considera la solución más justa, pese a la modificación operada por la Ley 18/1991, de 6 de junio (disp. adic. 5.<sup>a</sup>) que siguió, con una redacción confusa, la regla del ajuste unilateral, lo que fue criticado por la doctrina como ALBIÑANA, C., ob. cit., pág. 234. *Vid.* también la STS de 12 de julio de 2012 [Pte. Aguallo Avilés, recurso 1485/2009 (NFJ048163)] que desarrolla los pormenores de la legislación existente, siguiendo la anterior de 26 de diciembre de 2003, recogiendo la doctrina de la de 6 de marzo de 2012 (rec. 445/2008, 18 de marzo de 2011, 9 de febrero de 2011). Una de las cuestiones más relevantes que plantea –aunque no resuelve– dicha sentencia es la que se refiere a las consecuencias que implica una regularización tributaria derivada de un ajuste bilateral en la medida en que afecta a ejercicios prescritos, por lo que se produciría un enriquecimiento injusto a favor de la Hacienda Pública.

- C. La existencia de un enriquecimiento injusto que se traduce en una mayor imposición, si el nuevo criterio mantenido por la Administración tributaria no se extiende a todos los impuestos afectados.
- D. Existencia de una verdadera actuación de comprobación desarrollada por la Administración tributaria en una actuación anterior que haya confirmado el criterio fijado para otro impuesto que sea susceptible de revisar.
- E. Ejercicio de la facultad de reajuste a través del procedimiento adecuado, que puede ser el de revisión de oficio, pero no necesariamente, pues también es posible acudir al procedimiento de revocación de actos tributarios.
- F. Que nos encontremos en el ámbito de una misma Administración tributaria, pues no es legalmente exigible solicitar el reajuste de la actuación de otras Administraciones afectadas que no han asumido el criterio sentado por otra Administración respecto de otro impuesto.

## VIII. CONCLUSIONES

A la vista de lo expuesto en el presente trabajo podremos sentar las siguientes conclusiones necesarias para apreciar la situación actual en la que se encuentra el principio de estanqueidad, que hacen presuponer su próxima desaparición del Derecho Tributario:

1. El Derecho Financiero, y el Tributario, en particular, no son solo disciplinas jurídicas dotadas de autonomía propia, sino que además son verdaderos Sistemas, en el caso del Derecho Tributario, un subsistema de aquel, que cuenta con una coherencia interna y especial interconexión entre sus partes, dada la mutua relación entre ellas, lo que justificaría una interpretación conjunta entre las mismas, evitando situaciones de doble imposición o de evasión fiscal.
2. El examen sobre el principio de estanqueidad ya no ha de hacerse sobre el debate entre este principio y los principios de unicidad o personalidad jurídica de la Administración, debate que se entiende superado, sino sobre tres ámbitos concretos: el procedimental, el relativo a la comprobación de la valoración del hecho imponible y el referente a la calificación o determinación del hecho imponible.
3. En cuanto al primero, ha sido generalmente invocado por el obligado tributario frente a la Administración para defender que la interrupción de la prescripción solo se produce respecto de una obligación tributaria concreta y no de todas las afectadas en el procedimiento de inspección. La nueva regulación del procedimiento de inspección en el Real Decreto 1065/1997, que el Tribunal Supremo ha considerado conforme a derecho, lo configura como un procedimiento único, por lo que no tiene cabida el mencionado principio.

4. En cuanto a la valoración del hecho imponible, fuera de los supuestos legales de interconexión entre las diferentes leyes impositivas, debe defenderse la existencia de una misma valoración, cuando los parámetros sean los mismos, tal como recientemente lo ha entendido la Jurisprudencia del Tribunal Supremo. Las valoraciones a efectos de diferentes impuestos no son vinculantes, pero obligan a la Administración, cualquiera que sea, a realizar un especial deber de motivación cuando pretenda separarse del criterio fijado respecto de otro impuesto pero referido a unos mismos hechos.
5. En cuanto a la calificación del hecho imponible, se defiende la necesidad de mantener una misma verdad a la hora de calificar una misma operación valorada desde el punto de vista de distintos impuestos. Este tema, no suficientemente tratado por la doctrina, requiere que la valoración jurídica de una misma operación no pueda quedar al albur de cada unidad inspectora en función del tipo de impuesto de que se trate. El principio de respeto a los actos propios conlleva que el cambio de criterio de la Administración, además de quedar suficientemente motivado, dé origen a la revocación, y no necesariamente la revisión de actos, cuando tenga efectos favorables para el contribuyente, de modo que el reajuste de las operaciones en caso de afectar a varios impuestos ha de ser total y coherente, evitando situaciones contradictorias.

---

## Bibliografía

AGULLÓ AGÜERO, A. [1991]: «La comprobación de valores. Comentario crítico al artículo 52 de la LGT», en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, en la obra Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, vol. I, IEF, Madrid.

– «La comprobación en el ordenamiento jurídico tributario italiano», *HPE*, n.º 77.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. [1975]: «La discutida autonomía del Derecho Financiero», ed. Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 7.

– [1974]: «Apariencia y realidad del sistema tributario español», en *Revista de Economía Política*, n.º 66.

D'AMATI, N. [1964]: «Esquema constitucional de la actividad impositiva», en *Derecho y Práctica Jurídica*.

D'ALESSIO [1937]: «Premesa allo Studio del diritto finanziario», *Rivista italiana di diritto finanziario*.

ARIAS VELASCO, J. [1990]: «Concurrencia de Administraciones en la valoración fiscal», en *XXXV Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid.

BAYONA DE PEROGORDO, J. [1977]: *El Patrimonio del Estado*, IEF, Madrid.

CALVO ORTEGA, R. [1970]: «Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero», *Revista Hacienda Pública Española*, n.º 1.

– [1999]: *Curso de Derecho Financiero*, págs. 40-41, I. Parte General, 3.ª edición, Madrid.

CARRETERO PÉREZ, A. [1964]: *El sistema tributario reformado*, Biblioteca Tecnos, Madrid.

DE CASTRO Y BRAVO, F. [1955]: *Derecho Civil de España*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid.

CAYÓN GALIARDO, A. [1988]: *La unidad funcional de la Hacienda Pública*, Madrid, IEF.

- [2005]: de la obra colectiva *Manual de Derecho Tributario*, Parte Especial, 2.ª edición, ed. Thomson Aranzadi, Pamplona.
- [1986]: «Limitaciones al llamado principio de estanqueidad tributaria», *Crónica Tributaria*, n.º 56, Madrid, IEF.
- [2007]: «La interrupción de la prescripción con efectos conjuntos sobre todas las obligaciones objeto de un procedimiento de inspección (un posible exceso reglamentario)», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 79.
- [1982]: «La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria», ed. Civitas, *REDF*, n.º 36, pág. 589.

CHICO DE LA CÁMARA, P.; GALÁN RUIZ, J. y RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. [2010]: *Fiscalidad Práctica*, ed. Thomson Reuters, ed. Civitas, Madrid.

DELGADO PACHECO, A. [1990]: «Las actuaciones de valoración de la Inspección de Tributos», *XXXV Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid.

DÍEZ PICAZO, L. [2004]: *Sistema de Derecho Civil*, ed. Tecnos, Madrid.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. [1991]: «La valoración en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales», dentro de la obra *Valoración en el Derecho Tributario*, IEF, Madrid.

ESPEJO POYATO, I. [1990]: «Valoraciones unitarias o estanqueidad de valoraciones. ¿Es esta la cuestión?», *Carta Tributaria*, n.º 109, 15 de febrero.

FERREIRO LAPATZA, J. J. [2009]: en la obra colectiva con los profesores MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y TOVILLAS MORÁN, J. J.: *Curso de Derecho Tributario*, Parte Especial. «Sistema tributario. Los tributos en particular», pág. 10, ed. Marcial Pons, Madrid, 4.ª edición.

GARCÍA MARTÍNEZ, A. [2000]: «Unicidad versus estanqueidad cuando concurren varias Administraciones en materia de comprobación de valores», *Revista Impuestos*, n.º 17, septiembre.

GÓNZALEZ SÁNCHEZ, M. [1978]: «Los principios de la unidad de la Administración y de la estanqueidad de compartimentos en materia tributaria», *Crónica Tributaria*, n.º 24.

GOTA LOSADA, A. [1972]: *Tratado del Impuesto General sobre la Renta*, editorial de Derecho Financiero, Madrid.

JUAN LOZANO, A. M. [2007]: «Análisis crítico del Reglamento General de aplicación de los tributos en materia de actuaciones y procedimientos de inspección», *Actum Fiscal*, n.º 7.

LÓPEZ GARCÍA, C. [2004]: «Principios de unidad y estanqueidad fiscal: su aplicación a los tributos locales: recientes problemas de relación y conexión de las bases imponibles entre el Impuesto sobre bienes inmuebles y el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras», *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, Madrid, n.º 23.

LÓPEZ CEJUDO, J. M. [1985]: *El principio de estanqueidad tributaria: doctrina del Tribunal Supremo*, CT/ Madrid 1985, IEF, n.º 54.

- LOZANO SERRANO, J. [1982]: «Las fuentes del Derecho en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional: aplicación al ordenamiento financiero», *RAP*, n.º 99, septiembre-diciembre.
- MANTERO SÁENZ, A. [1980]: «El principio de estanqueidad tributaria», en *Hacienda Pública española*, n.º 65.
- [1980]: «La prescripción, la estanqueidad tributaria y la tesis de la actio nata», *Crónica Tributaria*, n.º 34.
- MARTÍN DELGADO, J. M. [1976]: «Comentario General de Jurisprudencia», ed. Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid.
- MARTÍN QUERALT, J. [1980]: «La Constitución Española y el Derecho Financiero», *HPE*, n.º 63.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO C.; TEJERIZO LÓPEZ J. M. y CASADO OLLERO G. [2005]: en la obra colectiva *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 16.ª edición, ed. Tecnos, pág. 33, Madrid.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A. [1986]: «Las operaciones inmobiliarias ante el Impuesto sobre el valor añadido», *REDF*, n.º 50.
- MENÉNDEZ MORENO, A. y otros [2009]: *Derecho Financiero y Tributario*, pág. 41, Parte General, *Lecciones de Cátedra*, 10.ª edición, Valladolid.
- PECOUP, J. [1969]: *Précis de Droit fiscal*, Dunod, París.
- PELEGRÍ Y GIRÓN, J. [1985]: «Coordinación o estanqueidad en la valoración de bienes inmuebles», *CT*.
- PÉREZ ROYO, F. y otros [2008]: en la obra colectiva *Curso de Derecho Tributario*, Parte Especial, 2.ª edición, ed. Tecnos, Madrid.
- PONT MESTRES, M. [2006]: *Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria*, ed. Marcial Pons, Madrid.
- PONT MESTRES M. y LANCUENTRA BUERBA, A. [1964]: *El nuevo Sistema tributario y su aplicación a las empresas*, ed. Ariel, Barcelona.
- POVEDA BLANCO, F. [1984]: *Valoración de las bases imponibles en los Impuestos sobre la renta y el Patrimonio*, Universidad de Alicante.
- RODRÍGUEZ BEREJO, A. [1976]: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- RODRIGO RUIZ, M. A. [1985]: «Consideraciones sobre el concepto de Derecho Financiero», *HPE*, n.º 92.
- SAINZ DE BUJANDA, F. [1962]: «Hacienda Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario», dentro de la obra *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid.
- [1948] «Introducción al Derecho Financiero», *Revista de Derecho Mercantil*, mayo-junio.
- [1985]: *Sistema de Derecho Financiero*, vol. I, pág. 490 y ss. ed. Universidad Complutense, Madrid.
- [1973]: «Los límites de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario», en el discurso de ingreso en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Instituto de Estudios Políticos.
- [1962]: «Estructura jurídica del Sistema Tributario» en *Hacienda y Derecho*, vol. II, IEP, Madrid.
- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. [2009]: «Plazo máximo e interrupción injustificada en el procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias: la legalidad de la nueva regulación reglamentaria», *RCyT*. CEF, n.º 319.

SANTAMARÍA ADEMA, J. M. [2007]: «El nuevo Reglamento general de aplicación de los tributos: estudio del procedimiento de inspección», en *Carta Tributaria*, n.º 19.

SCHMÖLDERS, G. [1962]: *Teoría general del Impuesto*, traducción de Luis A. Martín Merino, ed. Derecho Financiero, Madrid.

SIMÓN ACOSTA, E. [1985]: *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, ed. Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia.

DE VICENTE BENITO, F. [2008]: «Incidencia del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria aprobado por Real Decreto 1065/2007, en la duración del procedimiento inspector», en *RCyT. CEF*, n.º 298.

ZORNOZA PÉREZ, J. J. [1980]: «Las aportaciones no dinerarias en el Impuesto de sociedades. Nueva aplicación del principio de estanciedad», *Crónica Tributaria*, n.º 34.