



UNIVERSITAT DE
BARCELONA



Derecho
Tributario y
Política
Fiscal

Papers de treball de Dret Tributari i Política Fiscal

Serie N. 2/2022

ISSN: 2696-8509



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

COMENTARIO AL ARTÍCULO 34.1 H DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

Análisis de la STS 3576/2021 de 23 de julio, rec. núm. 869/2020

FRANCISCO CASTELLÁ FERNÁNDEZ

Estudiante de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona

Resumen: En esta sentencia el Tribunal Supremo analiza un caso en el que es de vital importancia, a efectos de observar si una dilación es imputable al actor o no, el derecho de los contribuyentes a no presentar documentos a la administración actuante que ya se hubieren presentado, indicando el día y el procedimiento en el que se presentaron. Esta última parte es el germen del conflicto que el Tribunal Supremo, de ahora en adelante TS, trata de resolver en esta sentencia. En el apartado de hechos encontramos un resumen de toda la vía procesal por la que ha pasado el caso para llegar al punto de examen del TS, así como la exposición al detalle de las partes y sus intereses; el apartado de doctrina judicial versa sobre como está afectando esta sentencia a la jurisprudencia del TS así como se están adaptando los tribunales a la interpretación que hace el TS del artículo 34 apartado 1 letra H, así como dos ejemplos de como habían interpretado, anteriormente, este artículo otras salas; Finalmente, en el apartado de análisis crítico hay una reflexión sobre como esto afecta a la esfera de derechos de los contribuyentes.

Palabras clave: Documentos, aportación, administración, datos, restricción.



Abstract: In this judgment the Supreme Court analyzes a case in which it is of vital importance, for the purpose of observing whether a delay is attributable to the plaintiff or not, the right of taxpayers not to submit documents to the acting administration that have already been submitted, indicating the day and the procedure in which they were submitted. This last part is the germ of the conflict that the Supreme Court, hereinafter SC, tries to resolve in this judgment. In the section on facts we find a summary of the entire procedural path that the case has gone through to reach the point of examination by the SC, as well as a detailed explanation of the parties and their interests; the section on judicial doctrine deals with how this ruling is affecting the jurisprudence of the SC and how the courts are adapting to the interpretation made by the SC of article 34 paragraph 1 letter H, as well as two examples of how other courts had previously interpreted this article; finally, in the section on critical analysis there is a reflection on how this affects the sphere of taxpayers' rights.

Key words: Documents, input, administration, data, restriction.

Resum: En aquesta sentència el Tribunal Suprem analitza un cas en què és de vital importància, a l'efecte d'observar si una dilació és imputable a l'actor o no, el dret dels contribuents a no presentar documents a l'administració actuant que ja s'hagin presentat, indicant el dia i el procediment en què es van presentar. Aquesta última part és el germen del conflicte que el Tribunal Suprem, d'ara endavant TS, tracta de resoldre en aquesta sentència. A l'apartat de fets trobem un resum de tota la via processal per on ha passat el cas per arribar al punt d'examen del TS, així com l'exposició al detall de les parts i els seus interessos; l'apartat de doctrina judicial versa sobre com afecta aquesta sentència la jurisprudència del TS així com s'estan adaptant els tribunals a la interpretació que fa el TS de l'article 34 apartat 1 lletra H, així com dos exemples de com havien interpretat, anteriorment, aquest article altres sales; Finalment, a l'apartat d'anàlisi crítica hi ha una reflexió sobre com afecta l'esfera de drets dels contribuents.

Paraules clau: Documents, aportació, administració, dades, restricció.

1. HECHOS.

La sentencia objeto de comentario tiene naturaleza de recurso de casación contra una sentencia dictada por la Audiencia Nacional, más concretamente, fue dictada el 29 de julio, por la Sección Segunda de la Sala Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

Los hechos sobre los que versa giran en torno a una serie de litigios sobre una declaración del Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio del año 2000. A fecha de 11 de mayo de 2006 el Inspector Regional Adjunto notificó a los investigados una propuesta de liquidación de dicho impuesto. Esta liquidación por parte del inspector se debe a la necesidad de regularización creada cuando los investigados se aplican, en la liquidación del año 2000, un régimen especial que es denegado, posteriormente, por la administración.

Este régimen especial traía fundamento en dos operaciones que querían llevar a cabo los investigados, la fusión y la escisión de las sociedades. Este régimen especial al que se querían adherir se recoge en los artículos 97 y ss. de la ley 47/1995, que, poniéndose en relación con el art. 110.2 de la misma ley estas operaciones no son susceptibles de aplicarse el régimen especial puesto que su fusión, y más tardía escisión, no corresponde a ‘motivos económicos válidos’.

Tras realizar las operaciones de fusión y escisión quedan las tres sociedades que han llevado a cabo el recurso de casación: GERPOBA SL, CAN COMPAÑO SL y IMPROABIS SL. Finalmente, en el año 2008 se lleva a cabo una liquidación por parte de la administración tras haber practicado una tasación pericial contradictoria de unas cantidades con las que las sociedades investigadas resultarían disconformes, por lo que empezaron la cadena de recursos hasta llegar a la sentencia que examinamos con objeto de este trabajo.

No obstante, este es el marco por el que empieza y sobre el que versa la cadena de recursos de las tres sociedades contra la administración, el interés casacional objetivo alegado por la representación legal de las tres sociedades no tiene nada que ver con las liquidaciones, con lo que el recurso de casación pone el punto de mira en el artículo 34 apartado 1 letra H de la Ley General Tributaria, de 17 de diciembre 58/2003.

Empiezan aquí, por lo tanto, los hechos del propio recurso de casación. Dicho artículo

establece el derecho del obligado tributario a no presentar unos documentos cuando estos ya estén en manos de la administración actuante, siempre y cuando indique el día y el procedimiento en el que los presentó. En esta última parte radica precisamente el problema y el interés casacional objetivo.

En el caso en concreto, esto es en relación con unas diligencias que el obligado tributario no presenta y que, posteriormente, alegará el artículo 34 apartado 1 letra H de la Ley General Tributaria, argumentando que se niega a presentar los documentos solicitados por la administración porque estos ya obran en poder de la administración, concretamente en unas liquidaciones del Impuesto de Sociedades.

Con lo que el recurso de casación, incoado por las tres sociedades apuntadas anteriormente, trata de dilucidar si el obligado tributario ha de alegar el día y la hora de los documentos que están en mano de la administración y se niega a presentar. Dicho recurso también trata de resolver la problemática respecto a si los documentos a los que puede acceder fácilmente la administración son también susceptibles de negación de la presentación.

Aunque el artículo citado cree el problema que fundamenta este recurso, también nos interesa la dilación creada entre que se piden los documentos, en la diligencia número 6, hasta que las sociedades alegan su derecho a no presentar los documentos en la diligencia número 9. Interesa saber qué pasa con el tiempo transcurrido entre las citadas diligencias, puesto que la diligencia número 6 data de 25 de noviembre de 2004 y la diligencia número 9 data de 22 de septiembre de 2005. Se pasa a discutir, también, si estos 10 meses son una dilación imputable, o no, al obligado tributario.

También se fundamenta el interés casacional objetivo alrededor de dos artículos más, el artículo 150 de la Ley General Tributaria y el artículo 110.2 de la Ley del Impuesto de Sociedades, mas estos dos otros preceptos corresponden a sanciones derogadas a día de hoy, por lo que el Tribunal Supremo, en el fundamento de derecho primero justifica, citándose a sí mismo en el auto de admisión, el interés casacional objetivo permanece en cuanto a que el tema de debate se constriñe en el artículo 34 apartado 1 letra H.

Dicho esto, se da lugar a los escritos de las partes, donde el argumento principal es que la Administración tenía en su poder los documentos solicitados previamente ya que pudo

dictar acuerdo de liquidación, haciendo falta para efectuar esta los datos que la Administración solicitaba. Esto junto que unas de las magnitudes que se solicitaban estaban depositadas en el registro mercantil, esto en cuanto a si la Administración puede acceder a un documento, ya que el registro tiene publicidad erga omnes, es susceptible de negarse la presentación.

Concluye sus argumentos con su propia interpretación del artículo 34 apartado 1 letra H, citando, incluso, una sentencia anterior del propio tribunal supremo, el recurso de casación 22/2012. La parte recurrente defiende una interpretación ‘teleológica y finalista’ entendiendo la comunicación de día y procedimiento en los casos en los que los documentos no le fueren presentados a la misma Administración en el mismo caso, citando nuevamente otro recurso de casación para apoyar su teoría.

Finalmente, pone el art. 34 apartado 1 letra H en relación con el 99.2 de la Ley General Tributaria junto a unos principios del derecho tributario llegando a la conclusión de que la exigencia de día y procedimiento es una disposición ad cautelam, pero no un requisito de validez.

En contraposición, tenemos al Abogado del Estado cuyos argumentos giran en torno a que la dilación es imputable al obligado tributario, y que esta debería haberse alegado en el tiempo de la diligencia número 6, noviembre del 2004, y no diez meses más tarde en la diligencia número 9, septiembre de 2005. Argumenta que la Administración pueda acceder a los datos que solicita no exime al investigado de presentarlos y esta se los solicita.

Esta parte también trae a colación cuerpo legales, en concreto, trae a colación el antecedente directo del artículo controversial, trae el artículo 3 letra G de la Ley 30/1996 que establecía los derechos y las garantías del contribuyente, que establece la exigencia de comunicar el día y la hora para por alegar la negación de manera correcta y no provocar, como vemos en el caso sujeto a examen, una dilación imputable al obligado tributario. Y concluye sus argumentos con su interpretación sobre el artículo 34 apartado 1 letra H en sintonía con la interpretación hecha por las sentencias anteriormente recurridas.

2. DOCTRINA JUDICIAL.

La corriente doctrinal que asienta esta sentencia gira en torno a la discusión a la que antes hacía referencia sobre el susodicho artículo 34 apartado 1 letra H. Si antes había dudas sobre si se podía, o no, aplicar el derecho del contribuyente a no presentar documentos que ya figuren en mano de la administración actuante, ahora afirmando rotundamente la segunda parte, siempre que el obligado indique el día y el procedimiento.

Esta sentencia, pues, consigue enmarcar la necesidad de que el obligado indique el día y el procedimiento en el que presentó los documentos que se han solicitados, sin importar siquiera si se ha llevado a cabo en el mismo procedimiento. Por lo que, siempre que se quiera hacer uso de este derecho se tendrá que alegar el día en que se presentó el documento y el número de procedimiento.

No obstante, esta doctrina no es que sea del todo nueva o que se instaure con el fallo de la sentencia que nos ocupa ahora, sino que anteriormente ya existían interpretaciones conforme a que el derecho a no presentar los documentos no es absoluto, y una de esas limitaciones es la indicación del día y del procedimiento, v.g. la interpretación del abogado del estado del presente caso.

Parece así que el tribunal supremo se aleja de interpretaciones, tal como indica la parte recurrente ‘teleológica y finalista’ abogando por una interpretación más literal, y restringida, de los artículos que conforman la Ley General Tributaria. De hecho, en la interpretación realizada por el Tribunal Supremo en esta sentencia tampoco exime al obligado tributario de indicar el día y el procedimiento incluso cuando el documento se entregase en el mismo procedimiento, pero en una etapa anterior. Se deja claro que alegar la pretensión que recoge el artículo 34 apartado 1 letra H se ha de hacer con todo lujo de detalle.

Esto es importante, ya que el Tribunal Supremo establece una interpretación restrictiva, doctrina que jueces y juristas a partir de ahora podrán invocar como jurisprudencia en sentencias o demás escritos judiciales a la hora de desempeñar su función.

Este planteamiento, aunque en otras circunstancias puede servir de ejemplo, como en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 489/2018, de 14 de junio de 2018, en

esta escueta sentencia se observa al final del antecedente de derecho primero la necesidad de indicar el día y el procedimiento en que se presentó la información que no se quiere presentar nuevamente. Además, la sentencia citada menciona que no se debe dar por sentado que la Administración tiene la información requerida cuando hacía un año que se había presentado, con lo que nos encontramos con otro factor de esta doctrina, y es que el paso del tiempo puede ser otro condicionante, con lo cual, otra restricción.

No obstante, esto no aparece en ningún momento en la Sentencia del Tribunal supremo que hoy nos ocupa, y hay que tener en cuenta que también había una dilatación temporal considerable entre que se deberían haber presentado los documentos y la negativa por parte del obligado tributario, por lo que puede que no sea un criterio muy establecido o una doctrina que el tribunal haya querido seguir. A pesar de eso, esta interpretación parece conforme a la seguida por el tribunal supremo.

Por el contrario, y para traer diversidad, en esta otra sentencia, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia 110/2020 de 28 de febrero de 2020, se menciona el referido artículo 34 apartado 1 letra H pero sin hacer referencia al día y el procedimiento en el que se presentaron los documentos, no obstante, si que apunta, en consonancia con la doctrina asentada por la sentencia objeto de examen, que la presentación de los documentos supone una obligación formal para el obligado tributario, y tiene el mismo peso que una obligación de carácter material.

Parece que esta última sentencia da un deje de amplitud al derecho de los obligados a no presentar los documentos, no sin tener en cuenta la necesidad de indicar el día y el procedimiento.

No es la única doctrina que se desprende de la sentencia, ya que también podríamos apuntar a la interpretación que hace el Tribunal Supremo sobre los documentos que la parte recurrente depositó en el registro mercantil, las cuentas anuales, documento que es de obligatoria deposición en el registro, y a los que la Administración tuvo acceso sin mediar el obligado tributario.

Estamos hablando, pues, de la necesidad de presentar documentos solicitados a los obligados tributarios por parte de la Administración cuando esta, sin mediar el obligado,

tiene fácil acceso a esta información. La presente sentencia parece asentarse en la jurisprudencia mayoritaria, con lo que no altera mucho la doctrina que teníamos hasta el presente, y es que el hecho de que la administración pueda acceder a esa información no exime de lo que es una obligación formal por parte del obligado.

Por lo tanto, aunque estos documentos se depositen en un lugar cuya función principal es dar publicidad dichos documentos para bien del tráfico jurídico y empresarial, con la consecuencia de que, en mayor o menor medida, se puede acceder, con carácter general, a esos documentos, no exime al obligado tributario de tener que presentar los documentos que le solicite la administración.

Parece lógico que la publicidad formal que suponen algunos cuerpos, como el registro de la propiedad o el registro mercantil, no eximan al obligado tributario de llevar a cabo sus obligaciones tributarias, tanto formales como materiales.

La importancia doctrinal de esta sentencia no se encuentra tanto en este último punto apuntado, ya que, en mayor o menor medida, está bien asentado que la publicidad registral no exime del cumplimiento de obligaciones tributarias, sino que radica en la interpretación que hace el tribunal supremo del controversial artículo 34 apartado 1 letra H.

Aunque podemos encontrar varias corrientes doctrinales e interpretaciones del mismo artículo, radicando ahí el eje clave del derecho, parece mayoritaria y extendida la interpretación que plasma el Tribunal Supremo en la presente sentencia, con lo que se desprende la obligación del obligado tributario de, en todo caso, tener derecho a negarse a presentar documentos que ya obren en manos de la administración actuante siempre que este indique el día y el procedimiento en que se presentaron.

También me gustaría apuntar, que no he encontrado más referencias en otras sentencias a la consideración que alega la parte recurrente considerando la previsión de día y procedimiento como una disposición ‘ad cautelam’, con lo que parece que en lugar de eso es una obligación principal, por lo tanto, es preceptivo indicar el día y el procedimiento si quiere acogerte al artículo 34 apartado 1 letra H, como he indicado en repetidas ocasiones anteriormente.

Para concluir este apartado, me gustaría hacer un rápido resumen de lo apuntado

anteriormente reiterando los puntos clave. La Sentencia se enmarca dentro de la doctrina mayoritaria interpretando el artículo 34 apartado 1 letra H de manera totalmente literal, se tendrá el derecho siempre que se cumpla el requisito de validez de indicar el día y el procedimiento en el que se presentó, aun y así cuando se haya entregado esos documentos en el mismo procedimiento, pero de manera anterior. No es la única corriente doctrinal que se plasma, puesto que también se apoya en la idea de que a pesar de que a unos documentos la Administración pueda acceder de manera fácil esto no exime al obligado de presentarlos si se les son exigidos.

3. ANÁLISIS CRÍTICO.

El contexto jurídico de la sentencia es, nada menos, que la limitación de los derechos que los obligados tributarios pueden alegar en sus procedimientos contra una administración pública. Esto es importante, ya que delimitar el contexto muchas veces nos puede ayudar a focalizar mejor, y por tanto llevar a cabo mejor análisis, en los temas relevantes sujetos a examen.

El Tribunal Supremo lleva a cabo una argumentación muy contundente a la hora de hacer su interpretación, que está muy en consonancia con la que realiza el Abogado del Estado cabe añadir, fijándose en el sentido literal del pretexto. Sin embargo, parece que su interpretación carece de la aplicación de los principios tributarios que alega la parte recurrente a la hora de defender una interpretación más amplia de los derechos de los obligados.

Tampoco encontramos una alegato directo y contundente al razonamiento de la parte recurrente de poner en relación el artículo 34 apartado 1 letra H con el artículo 99.2 de la Ley General Tributaria para entender la parte discutida del precepto legal como una disposición 'ad cautelam' en lugar de un deber jurídico real.

Si que parece demasiado gravoso para el obligado tener que presentar la documentación que obra en manos de la administración si esta se hubiere dado en el mismo procedimiento, ya que la administración tiene muchas tareas, pero no por ello debe descuidar la información que se le proporciona sobre un obligado sin riesgo a perderla. Con lo cual, de haber hecho el Tribunal Supremo una interpretación más amplia del artículo en cuestión, la

Administración podría haber llegado a tener ese riesgo de perder la información, y por lo tanto, no poder regularizar una situación o no poder llevar a cabo acciones de comprobación. Con esto, echamos de menos en esta sentencia la amplitud con la que, formalmente, deberíamos interpretar las restricciones de los obligados, interpretando de manera restrictiva las restricciones, vélgase la redundancia, del ejercicio de los derechos. Parece que el Tribunal se aparta de esa línea exigiendo que se indique el día y el procedimiento, aunque los documentos se entregaren en el mismo, pero tiempo atrás.

Cabe decir que la sentencia aún tiene poco tiempo, ya que fue dictada apenas el año pasado, mas las repercusiones que puede tener a la hora de interpretar los derechos de los obligados tributarios son muchas, pudiendo empezar una ola de interpretaciones restrictivas de los derechos a alegar, lo cual, iría en contra de uno de los principios generales más importantes del derecho.

Por ello, debemos procurar que las interpretaciones que conforman la doctrina jurídica alrededor de los derechos sea lo más holgada posible, ya que, si no se dificultaría mucho, por parte del obligado, poder alegar un derecho que le pudiera conferir una infinitésima ventaja sobre la Administración. Parece, no obstante, que esta corriente es la que sigue la presente sentencia, así como otras sentencias de otros tribunales, v.g. la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que apuntaba en el apartado dos de este mismo trabajo.

No parece demasiado gravoso para el obligado indicar el día y el procedimiento cuando los documentos se entregaren a la misma Administración actuante, pero en otro documento, ya que como repetiré unas líneas más adelante, la Administración lleva a cabo muchos procedimientos a la vez con lo que es lógica esta exigencia. Ahora, si que parece gravoso que se le exija un documento ya presentado en el mismo procedimiento. Por lo que, de haber querido el Tribunal Supremo hacer una interpretación más amplia, podría haber jugado con este doble factor, estableciendo la exigencia de día y procedimiento solo en casos en que la documentación se presentare ante la misma Administración, pero en un procedimiento distinto.

A pesar de que este no ha sido el caso, cabe ver todavía que repercusiones tiene esta sentencia, ya que como he mencionado anteriormente, es bastante reciente y no quedan claro



sus efectos, más allá de establecer como interpretación válida una restrictiva del artículo 34 apartado 1 letra H.

Respecto a que la publicidad registral no exima de la obligación formal del obligado de presentar los documentos que se le son solicitados parece lógico. Cabe exigir en el obligado participación en el procedimiento, buscando siempre con este la conformidad con las actuaciones de la Administración, téngase por ejemplo la existencia del acta de conformidad.

También hay que apuntar que la Administración no lleva solo un procedimiento con un solo obligado tributario, sino que lleva a cabo muchos otros con muchos otros obligados, y por muchos recursos que tenga una Administración, estos son limitados y, tarde o temprano, acaban fallando. Si le sumamos el factor del caso concreto, documentos que el obligado ha de tener de manera obligatoria, es totalmente lógico que se exija su presentación, aunque se pueda acceder a esta. De hecho, en la sentencia tampoco encontramos una argumentación extensiva en exceso sobre este apartado, ya que hay consonancia con como interpretar esa situación.



4. BIBLIOGRAFÍA

Sentencia del Tribunal Supremo 3576/2021 (sala de lo contencioso administrativo, sección 2), de 16 de septiembre de 2021 (recurso 8250/2019).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia 110/2020 (sala de lo contencioso administrativo, sección 004), de 28 de febrero de 2020.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 489/2018 (sala de lo contencioso administrativo, sección primera), de 14 de junio de 2018 (recurso 1188/2017).