



CRÓNICA FISCAL



«LAS HOJAS AZULES DE EL TUCAN NOTAS DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA», es una marca mixta registrada en la Oficina Española de Patentes y Marcas con el número de expediente 3748267®.

Todas las actividades que se desarrollan al amparo de dicha MARCA MIXTA tienen carácter no lucrativo, sin perjuicio de que en el tráfico económico el titular de la MARCA se referencia tiene derecho a su utilización en exclusiva.

Editor y responsable único de opiniones y contenidos en general: JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA

noviembre 2020



«UN CRONISTA EN EL JUBILEO»

Confinado/recluido [como la casi totalidad de la ciudadanía], formando parte, por razón de edad, de uno de los principales grupo de riesgo (durante bastantes días, la cuestión del COVID-19 no era preocupante, «pues solo afectaba a la tercera edad»), he visto como a mi alrededor han enfermado y muerto miles de personas (no «gente», no simplemente números arrojados por la estadística) algunas de ellas muy cercanas por razón de vínculos familiares, de amistad o por haber compartido durante años puestos de trabajo en el Ministerio de Hacienda/Agencia Estatal de Administración Tributaria.

CRÓNICA FISCAL - NOVIEMBRE, 2020

«SOBRE ALGUNOS PROYECTOS DE LEY; DE LAS LIMITACIONES IMPUESTAS POR EL TRIBUNAL SUPREMO A CIERTAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS»

¿Puede mentir la ley?

(«Valverde de Lucerna», la ciudad de leyenda: ¿Un parangón?)

- «1. Se reconoce el derecho a la protección de la salud**
- 2. Compete a los poderes públicos organizar y tutelar la salud pública a través de medidas preventivas y de las prestaciones y servicios necesarios. La Ley establecerá los derechos y deberes de todos al respecto.**

3. Los poderes públicos fomentarán la educación sanitaria, la educación física y el deporte. Asimismo facilitarán la adecuada utilización del ocio»

(CE. Artículo 43)

José María López Geta

Cuando creíamos que la situación de excepcionalidad del Estado de Derecho llegaba a su término, el Real Decreto 956/2020 ha supuesto un «jarro de agua fría» por cuanto establece prórroga del estado de alarma declarado por el Real Decreto 926/2020; la prórroga establecida se extenderá desde las 00:00 horas del día 9 de noviembre de 2020 hasta las 00:00 horas del día 9 de mayo de 2021; e «ítem más», el Real Decreto 956/2020 da nueva redacción al artículo 14 de ese «muerto viviente» que es el Real Decreto 926/2020 de modo que se arbitra un inadmisibles modelo de «rendición de cuentas» por parte del Gobierno el cual tiene la «fortuna» que el Congreso de los Diputados, salvo escasas excepciones, ha renunciado a la función de control que le tiene encomendada la ciudadanía. **En la ROMA antigua, tiempos de Julio Cesar, cuando sucedían hechos que alteraban la vida ordenada de Republica, los «senadores se cambiaban de vestido en señal de duelo».**

En coherencia con lo hasta aquí expuesto, inevitablemente hemos de hacernos una pregunta: **¿Es momento de poner el énfasis en las cuestiones tributarias cuando lo que puede estar en juego son las libertades fundamentales, los derechos y obligaciones que consagra nuestra Ley de leyes cuyo texto es fruto de un consenso casi unánime de la ciudadanía que, en su día, decidió aprobar la Constitución por la que nos hemos regido final felizmente desde 1978?** Pregunta a la que daremos una respuesta ambivalente.

Hablaremos esencialmente de lo tributario -por tanto, de los ingresos públicos provenientes de los tributos- y en general de la política fiscal; en consecuencia, también del gasto público, sin olvidar que en definitiva esa política fiscal está ensamblada en la política económica. **Al tiempo, hay que tener presente que dichas políticas deben suponer una respuesta a las demandas a tiempo real de la sociedad** y en todo caso orientadas a la consecución del bienestar común en el marco del ordenamiento jurídico vigente.

Las normas tributarias al igual que las demás del ordenamiento jurídico general, han de estar inspiradas en los principios constitucionales; mal iríamos si en el ordenamiento jurídico esos principios acaban siendo papel mojado por así decidirlo personas a las que la Constitución de 1978 no los «vale» ya que no tuvieron ellos/as ocasión, por razón de edad, de votar, y que muchos de los que tuvimos la oportunidad de hacerlo a favor «nos equivocamos», o sea, que lo que vino después fue una suerte de serendipia y eso... ¡se acabó!, porque aquí están ellos para remediar lo que consideran nuestro desatino histórico.

Como tuvimos ocasión de exponer en tiempos en los que ostentábamos la dirección en «Carta Tributaria. Revista de Documentación» (Editorial Wolters Kluwer): *«El momento es tan delicado, que hay que enfrentar la situación utilizando cuantos medios estén al alcance de cada cual, acudiendo si es necesario a los adjetivos más gruesos posibles, aun cuando ello suponga correr riesgos, pero a ciertas edades y determinadas situaciones queda poco por perder. Es inevitable acudir al tan conocido dialogo: Don Lope ¿sabéis que estáis obligado / a sufrir, por ser quien sois, / estas cargas? / CRESPO: Con mi*

hacienda; / pero con mi fama, no; / al Rey, la hacienda y la vida / se ha de dar; pero el honor / es patrimonio del alma, / y el alma sólo es de Dios." («El alcalde de Zalamea». Pedro Calderón de la Barca).

Y añadíamos en aquél entonces: *Como se dice tantas veces, en situaciones difíciles, las únicas batallas que se pierden son las que no se dan. Cuando se tiene la fuerza moral, no debe mediar el temor, aun cuando se intente poner fin a la crítica, aun cuando los medios de comunicación se reduzcan a uno, el estatal, a través del que se nos diga lo que hay que hacer, el «Gran Hermano» descaradamente alzado en censor extremo».*

Estamos, insistimos, **en un contexto donde todos los ámbitos sociales están «noqueados»; una ciudadanía confinada/maniatada, unos representantes políticos a los que el Poder ha decidido recluir cual conejos al abrigo de una profunda madriguera,** todo ello con el trasfondo de una gran morgue y ausencia inducida de ceremonias funerarias que conllevan el consuelo de los deudos en cualquier momento de la historia; **familias que, por lo general, no han podido dar el último adiós a los suyos; todo ello, aderezado con aplausos, cánticos, himnos y charangas verbeneras de algunos supervivientes al calor de la política del Gobierno;** días y días horribles para personas con sensibilidad de la que carecen quienes se mantienen en la ideología extrema y la política fiscal la ponen exclusivamente al servicio de un «nuevo horizonte» de felicidad, de una sociedad imaginada.

Como también dijimos en la antes citada publicación, **el panorama político no es otro que el que nos presenta una gobernanza que, en definitiva, tiene asumido como si tal cosa, la situación de crecimiento progresivo del paro laboral y la insoportable desgracia de los muertos y enfermos por el COVID-19 [mejor no contarlos, mantienen en las áreas responsables del Gobierno]],** como algo inevitablemente estructural, como los muertos en las carreteras, desgracias anuales registradas con resignación, sin esperanzas. **Ausencia de remordimiento, de empatía. ¿Serán psicópatas?**

Millones de ciudadanos han pasado a formar parte del grupo de parados, temporales (ERTES) y definitivos; mientras cientos de representantes políticos estatales, autonómicos, locales, que para su suerte no tendrán que pasar por el amargo trago de depender del cobro del subsidio de desempleo pese a que han estado en paro prácticamente toda la actual legislatura, bueno de hecho también en las anteriores. Y a todo esto, como dijera Fernando F. Colmenero (Diario EL MUNDO, 27.07.2020):

«Viajar a España es un riesgo no porque el virus esté descontrolado, sino por sus presidentes autonómicos. Es difícil hacerle entender al mundo que sabes lo que estás haciendo cuando estás haciendo diecisiete cosas distintas». Pasados los meses, seguimos, incluso más, haciendo lo mismo por la evidente incompetencia del Gobierno Central».

En paralelo, **estamos ante una Hacienda Pública a la búsqueda desesperada de ingresos públicos** con olvido de aquellos «viernes sociales» en los que se dilapidaron miles de millones de euros con propósitos meramente políticos y móviles espurios. **Y así nos hemos encontrado en la triste coyuntura que, a diferencia de otros Estados europeos, no se han podido prestar ayudas monetarias directas** (caso de Alemania, Francia, etc.) que han sido posibles merced a la flexibilización de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado. Como dice en la jerga europea, *España carece de músculo financiero.*

La desesperada situación financiera de la Hacienda Pública explica que la actividad recaudatoria de la misma **no se haya podido permitir prescindir de importantes, pero nauseabundos, ingresos (IVA) derivados de la obligada**

adquisición de mascarilla de protección contra el «corona virus» y cuyo uso ha devenido de hecho en obligatorio; sobre la justificación del mantenimiento del gravamen por IVA ya conocerá el lector/a y no insistiremos en ello. Ese «rácano» e injusto comportamiento se ha puesto de manifiesto con ocasión de la vuelta de la actividad administrativa a la **comprobación tributaria de las retribuciones satisfechas a los Administradores** cuya deducibilidad en base a un argumento sobrevenido (Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de julio de 2020, que consolida anterior de 8 de octubre de 2019). Veamos la transcripción literal del «criterio» que se expone en la Web del Ministerio de Hacienda respecto del contenido de la primera de las Resoluciones citada:

«Si bien según el artículo 15 e) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente en el ejercicio 2015 (Ley 27/2014) no se entenderán comprendidas entre las liberalidades las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, por lo que no cabe negar la deducibilidad de tales gastos en atención a lo dispuesto en esta letra e), ello necesariamente ha de integrarse con la no deducibilidad fiscal de los gastos que vulneran el ordenamiento jurídico en su conjunto, recogida hoy expresamente por la Ley 27/2014 en la letra f) de su art. 15. De forma que no se pueden ignorar los requisitos que la normativa mercantil establece en cuanto a la fijación de estas retribuciones, requisitos que, en lo que se refiere a la constancia estatutaria prevista en el artículo 217 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, según la redacción llevada a efecto por la Ley 31/2014, la Sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2108 (rec. casación número 3574/2017) concreta que esta exigencia resulta aplicable, no solo a los consejeros que no realizan funciones ejecutivas, sino también a los que sí las desarrollan y perciben por ellas la correspondiente retribución. Reitera criterio de la resolución de 08/10/2019 (R.G. 5548/2018)»

Recordemos, por un lado, que en su artículo 15.e) la Ley 27/2014 establece que NO SERÁN CONSIDERADOS COMO DONATIVOS O LIBERALIDADES *«las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad»*; por otro lado, el propio artículo 15, en su letra f) rechaza la deducibilidad fiscal de los *«gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico»*. **La Administración Tributaria considera que procede la aplicación del segundo de los preceptos.** Parecía que de la citada letra e) se desprendería palmariamente la deducibilidad del gasto de referencia, sin necesidad del cumplimiento de otro requisito, en definitiva que la controversia estaba finalizada. Por si la Administración tributaria insistiera en la aplicación del artículo 15.e) no estará demás tomar algunas precauciones (revisión/modificación de los estatutos, ratificación/aprobación expresa de las remuneraciones).

En todo caso, la polémica está servida quedando ya la cuestión a «disposición» de los Tribunales de Justicia, en particular del Tribunal Supremo que desde que se implantara la nueva modalidad de la casación viene enfrentándose decididamente a cuestiones que han estado «pendientes de decisión definitiva» cerrándose el paso a pronunciamientos jurisprudenciales posiblemente contradictorios. Ese sería el caso de algunas de las Sentencias del Tribunal Supremo como las que se recuerdan a continuación:

- SENTENCIA 1544/2020 [19/11/2020] : Determinar, «1) Si, ordenada en sentencia judicial firme la retroacción de actuaciones hasta el acuerdo de inicio con el que comienza el procedimiento de declaración de responsabilidad, dictado el decreto de la Alcaldía dando cumplimiento a lo

ordenado, se ha de entender ejecutada la sentencia e iniciado el procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria, conforme a lo previsto en el art. 124.1 del RGR; o debe entenderse que se incardinan los actos dentro de los trámites de ejecución de sentencia; y 2) de considerarse que se ha ejecutado la sentencia con el mencionado decreto de la Alcaldía que inicia el procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria, determinar el dies a quo a efectos del plazo de 6 meses contemplado en el citado art. 124.1 del RGR.»

- SENTENCIA 1551/2020 [19.11.2020] : «Determinar si la comunicación por el interesado a la Administración tributaria que le exigía el artículo 233.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la redacción aplicable ratione temporis [que le exige el vigente artículo 233.9 de dicha ley], podía [puede] entenderse analógicamente cumplimentada, en una interpretación teleológica o finalista de ese precepto, y mantener de este modo la suspensión de la ejecutividad de la sanción tributaria producida en la vía administrativa hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda, con el traslado al representante procesal de la Administración tributaria de la solicitud de medida cautelar de suspensión dentro del plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo»

- SENTENCIA 1555/2020 [19.11.2020]:

«1. Determinar si cabe entender procedente el recurso de casación ante el Tribunal Supremo cuando la sentencia impugnada ha tenido en cuenta, como determinante del fallo, un precepto de derecho tributario foral, cuya redacción es coincidente con la de la norma correspondiente en la Ley 58/2003, General Tributaria -en la que también se basa el fallo- que regula la nulidad de pleno derecho de los actos tributarios, siendo así que, además, este último precepto ha sido interpretado, con carácter general, por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

2. En el supuesto de que la respuesta a la pregunta anterior fuera afirmativa -con precedencia del recurso de casación ante el Tribunal Supremo regulado en los artículos 86 y siguientes de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa-, precisar si la anulación de una liquidación practicada como desenlace de un procedimiento iniciado mediante liquidación - artículos 122 a 124 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa-, y que la Sala de instancia considera semejante al de verificación de datos previsto en los artículos 131 a 133 la Ley 58/2003, General Tributaria, cuando debió serlo en uno de comprobación limitada (artículos 130 a 134 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa y, en el ordenamiento común, en los artículos 136 a 140 de la Ley 58/2003, General Tributaria), integra un supuesto de mera anulabilidad o uno de nulidad de pleno Derecho, aunque cuando no se haya producido indefensión con motivo de haber seguido un procedimiento de comprobación en lugar de otro.

3. Esclarecer si el hecho de que la Sala de instancia, formalmente, repute errónea nuestra jurisprudencia y la inaplique en su sentencia, que parece fundamentarse en la previa existencia de una doctrina anterior nuestra y, por tanto, en la necesidad de esclarecer, ratificar o revisar la establecida en la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera nº 1128/2018, de 2 de julio , aparentemente contradictoria con aquélla, aconseja admitir el recurso de casación promovido, dada la presunción iuris et de iure establecida en su favor en el artículo 88.3.b) Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, aun cuando

mantuviéramos la duda acerca de si el recurso es procedente, atendida la naturaleza de algunas de las normas reputadas como infringida, fuese el de casación autonómica»

- SENTENCIA 1605/2020 [25.11.2020]: *«Determinar si, conforme a los artículos 25.1 y 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en el supuesto de transmisión de acciones o participaciones sociales a una sociedad, que las adquiere como autocartera, cuando el dominio sobre tales títulos-valores se encuentra desmembrado en usufructo y nuda propiedad, debe calificarse la renta derivada de tal transmisión como rendimiento del capital mobiliario o como ganancia de patrimonio»*

- SENTENCIA 1484/2020 [11.11.2020]: *«Determinar si la presentación de una autoliquidación del ITPAJD, transmisiones patrimoniales onerosas interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración para liquidar el ISD, por tratarse, supuestamente, de tributos conexos».*

Por su parte, **el Tribunal Constitucional 0- Sala Segunda - en una de sus singulares irrupciones en el ámbito tributario vino a poner coto a ciertas actuaciones administrativas** como se revela en Sentencia 160/2020 [16.11.2020]. Rec. 2303/2017. Ponente: Enríquez Sancho, Ricardo.

«No puede considerarse que haya existido falta de diligencia de la propia recurrente, pues es lo cierto que, como relatan y precisan el Ministerio Fiscal y la propia demandante, en diversos registros y documentos constaba a la administración su real domicilio (DNI, empadronamiento, declaraciones IRPF, etc.). La sentencia recurrida obvió que la administración dirigió la notificación en fase de apremio al verdadero domicilio de la recurrente y no lo hizo en cambio en los momentos anteriores, pese a conocerlo, lo que ha supuesto que la administración se beneficiara de su propia irregularidad.

Como resultado de esto, la falta de conocimiento de la operación de revisión de la administración le impidió a la recurrente alegar y contradecir en periodo voluntario de pago, incluso abonar la deuda sin devengo de los recargos que aumentaron su carga tributaria, tal y como se deriva de los importes reseñados en la liquidación provisional e, incrementado, en las providencias de apremio.

La validez que otorga la sentencia recurrida a la notificación defectuosa condicionó la motivación que funda la respuesta judicial y, de modo particular, el criterio equivocado que sienta la sentencia recurrida sobre la prescripción alegada, considerándola interrumpida en plazo y por ende conformes a la ley los actos dictados, vulnerando así el derecho de la demandante a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE).

Dicha vulneración ha de traer consigo, como se adelantó, la estimación de la demanda, acordándose como medidas de reparación del derecho fundamental la nulidad de dicha sentencia de instancia, así como la retroacción de las actuaciones al momento inmediatamente anterior a su dictado, para que la Sección competente pronuncie una nueva sentencia que resulte respetuosa con el derecho fundamental declarado»

También el Tribunal Supremo (Sala Tercera, Sección 2ª) tuvo ocasión de pronunciarse al respecto de los principios constitucionales (inviolabilidad del domicilio) en Sentencia 1231/2020 [1 de octubre de 2020]-, Rec. 2966/2019. Ponente: Francisco José Navarro Sanchís. Al conocerse esta sentencia, la

Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mostró públicamente su «preocupación» por el pronunciamiento judicial y ha seguido manifestándola durante el presente mes de noviembre (2020). Recordemos el lapidario FUNDAMENTO DE DERECHO QUINTO de la mencionada sentencia

«QUINTO.- Concreción de la doctrina de la Sala.

Del conjunto de afirmaciones que hemos efectuado en relación con las cuestiones que, de forma sistemática, nos pide el auto de admisión, procede establecer la doctrina que, en buena parte, deriva de la ya contenida en la sentencia dictada el 10 de octubre de 2019 en el recurso de casación nº 2818/2017, sistematizando cuanto hemos razonado hasta ahora:

1) La autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, con indicación de los impuestos y periodos a que afectan las pesquisas, por derivar tal exigencia de los artículos 113 y 142 de la LGT. Sin la existencia de ese acto previo, que deberá acompañarse a la solicitud, el juez no podrá adoptar medida alguna en relación con la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido a efectos de práctica de pesquisas tributarias, por falta de competencia (art. 8.6 LJCA y 91.2 LOPJ).

2) La posibilidad de adopción de la autorización de entrada inaudita parte, no guarda relación con la exigencia del anterior punto, sino que se refiere a la eventualidad de no anunciar la diligencia de entrada con carácter previo a su práctica. Tal situación, de rigurosa excepcionalidad, ha de ser objeto de expresa fundamentación sobre su necesidad en el caso concreto, tanto en la solicitud de la Administración y, con mayor obligación, en el auto judicial, sin que quepa presumir en la mera comprobación un derecho incondicionado o natural a entrar en el domicilio, como aquí ha sucedido.

3) No cabe la autorización de entrada con fines prospectivos, estadísticos o indefinidos, para ver qué se encuentra, como aquí sucede, esto es, para el hallazgo de datos que se ignoran, sin identificar con precisión qué concreta información se pretende obtener. No proceden las entradas para averiguar qué es lo que tiene el comprobado.

4) Es preciso que el auto judicial motive y justifique -esto es, formal y materialmente- la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida de entrada, sometiendo a contraste la información facilitada por la Administración, que debe ser puesta en tela de juicio, en su apariencia y credibilidad, sin que quepan aceptaciones automáticas, infundadas o acríticas de los datos ofrecidos. Sólo es admisible una autorización por auto tras el análisis comparativo de tales requisitos, uno a uno.

5) No pueden servir de base, para autorizar la entrada, los datos o informaciones generales o indefinidos procedentes de estadísticas, cálculos o, en general, de la comparación de la situación supuesta del titular del domicilio con la de otros indeterminados contribuyentes o grupos de estos, o con la media de sectores de actividad en todo el territorio nacional, sin especificación o segmentación detallada alguna que avale la seriedad de tales fuentes.

Al respecto de la Sentencia que acabamos de mencionar, Joaquín Huelin Martínez de Velasco (Ex - Magistrado del Tribunal Supremo) y Vanessa Castelló Jordá, ambos de «QUATRECASAS», mantenían (EXPANSIÓN, 13.11.2020):

«Tampoco están exentas de censura las actuaciones de entrada y registro amparadas en un auto judicial, como se desprende de la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre (RC 2966/2019), en la que, en línea con un precedente suyo del 10 de octubre de 2019 (RC 2818/2017) y con la doctrina mantenida por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, el Alto Tribunal niega legitimación constitucional a toda autorización judicial que no contenga una fundamentación suficiente sobre la idoneidad, la proporcionalidad y la necesidad de la inmisión en el caso concreto. El Tribunal Supremo sienta, además, como doctrina el carácter excepcional de la entrada sin previo aviso y exige que con carácter general, la autorización judicial para la entrada y registro por parte de la Inspección vaya precedida de la notificación de la comunicación de inicio al inspeccionado»

Las otras actuaciones de entrada en domicilio constitucionalmente protegido no exentas de censura - consideran los profesionales antes citados - son aquellas a que se refiere la sentencia del 23 de septiembre de 2020, dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (TSJM) en el marco de un procedimiento contencioso-administrativo especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona (recurso 1493/2019).

Veamos algunos de los particulares de la sentencia del TSJM:

- FUNDAMENTO DE DERECHO PRIMERO.

«La entidad S.L. interpone recurso, a través del procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona, contra la actuación de la Inspección realizada en fecha 17 de octubre de 2019 consistente en la entrada, registro e incautación de diversa documentación en la calle x de Madrid, donde radica la clínica P que aquélla desarrolla su actividad de cirugía plástica, así como frente al acuerdo del Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Tributaria de fecha 31 de octubre de 2019, que ratificó las medidas cautelares adoptadas por los actuarios respecto de los ficheros informáticos copiados, disco duro incautado y documentación en papel incautada en dicho inmueble.

La parte recurrente invoca en la demanda la vulneración de diversos derechos fundamentales y plantea en el suplico las siguientes pretensiones:

"1º) Declare que se han vulnerado los derechos fundamentales de mi representada a la inviolabilidad del domicilio, al secreto de sus comunicaciones y a obtener la tutela judicial efectiva de mi representada.

2º) Para su restablecimiento en la integridad de los mencionados derechos fundamentales:

a) Declare la nulidad radical de las pruebas obtenidas en el curso de la diligencia de entrada y registro practicada el día 17 de octubre de 2019 en el domicilio constitucionalmente protegido de mi representada, sito en la calle Diego de León nº 9, planta 1ª-A, de Madrid, así como de las medidas cautelares que respecto de ella se acordaron con ocasión de aquella ilegítima intromisión domiciliaria.

b) Anule el acuerdo de 31 de octubre de 2019, mediante el que se ratificó la adopción de las medidas cautelares adoptadas el día 17 anterior en la diligencia nº 4.

c) Ordene la devolución de la totalidad de los documentos aprehendidos y la destrucción de los archivos informáticos obtenidos en la ocasión.

3º) *Plantee ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo cuestión de ilegalidad del segundo párrafo del artículo 181.5 RGAT, en cuanto impide la impugnación autónoma en la vía administrativa o económico-administrativa del acuerdo levantando, modificando o ratificando las medidas cautelares adoptadas en el seno de un procedimiento inspector»*

[...]

«Mediante acuerdo de fecha 31 de octubre de 2019, notificado el día 5 de noviembre siguiente, la Inspección ratificó la adopción de las medidas cautelares "respecto de los ficheros informáticos copiados, disco duro incautado y documentación en papel incautada en el aludido inmueble»

[...]

Con base en tales hechos, afirma la demandante que el lugar donde desarrolla su actividad es un domicilio constitucionalmente protegido, por lo que la Inspección debió contar para entrar en el mismo con la correspondiente autorización judicial, no bastando una mera autorización administrativa. Además, el consentimiento prestado in situ por quien actuaba en representación de CPRE Avanzada, S.L., no fue debidamente informado. Y la documentación recopilada, aparte de carecer en muchos casos de trascendencia tributaria, afecta a datos de pacientes de la clínica, que están especialmente protegidos por la normativa sobre protección de datos de carácter personal y también incidía sobre las comunicaciones electrónicas amparadas por la Constitución, lo que evidencia la necesidad de que mediara intervención judicial.

Por todo ello, considera que se ha vulnerado el derecho a la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 CE), el secreto de las comunicaciones (art. 18.3 CE) porque la información almacenada en ordenadores, en particular los correos electrónicos, está amparada por el derecho a la privacidad, así como el derecho a la intimidad personal de terceros ajenos a la actuación administrativa al incautar documentos referidos a pacientes de la clínica sin su consentimiento (art. 18.1 y 4 CE).

También plantea la infracción del art. 24.1 CE, que tiene su causa en el acuerdo de 31 de octubre de 2019 dado que el art. 181.5 RGAT dispone que el acuerdo por el que se ratifican, modifican o levantan medidas cautelares no puede ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de plantear su procedencia o improcedencia en los recursos que puedan interponer contra la resolución que ponga fin al procedimiento de inspección. Y considera que esta restricción reglamentaria vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva»

- FUNDAMENTO DE DERECHO TERCERO.

[...]

«Así pues, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 18.2 CE y en las normas de desarrollo antes transcritas, para que los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria puedan entrar en el domicilio de un obligado tributario se precisa el consentimiento del interesado o autorización judicial.

El Tribunal Constitucional declaró en su sentencia nº 69/1999, de 26 de abril, que los concretos espacios constitucionalmente protegidos como domicilio de las personas jurídicas son el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma, así como los espacios que sirven para la custodia de los documentos u otros soportes de la vida

diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros»

[...]

«Trasladando la anterior doctrina al presente caso, es claro que el espacio físico donde está ubicada la clínica en la que entraron los funcionarios de la Inspección estaba protegido como domicilio por ser el lugar en el que se encontraban los documentos de la sociedad titular de la actividad.

A pesar de lo alegado por el Abogado del Estado, es incuestionable que en la clínica situada en la calle Diego de León nº 9 de Madrid estaban custodiados los documentos y soportes de la vida diaria de la sociedad reservados al conocimiento de terceros, pues así lo ponen de relieve las diligencias inspectoras incorporadas a las actuaciones, en las que se especifican los documentos y los archivos informáticos intervenidos, así como la propia autorización administrativa de entrada en dicho inmueble, en la que se expresa que su finalidad era recabar y examinar documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, albaranes, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos, etc.

En consecuencia, para llevar a cabo esa entrada y ocupación de documentos se necesitaba el consentimiento del titular al no haber obtenido la Administración la oportuna autorización judicial»

[...]

«Dicho esto, la doctrina jurisprudencial ha delimitado las características que debe reunir el consentimiento del titular para que la entrada en el domicilio sin autorización judicial sea considerada ajustada a Derecho.

En primer lugar, el consentimiento debe ser prestado por la persona física titular de la actividad o por el representante legal de la sociedad, no siendo admisible el consentimiento prestado por un trabajador. Así lo declara con toda claridad la mencionada sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de fecha 23 de abril de 2010 al afirmar que "el consentimiento debe ser dado por el titular, no por un empleado ni por un encargado..."»

Además, el consentimiento del titular debe ser libre, espontáneo e inequívoco, habiendo declarado sobre esto la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de fecha 4 de marzo de 1999 en su cuarto fundamento jurídico [...]

[...]

«Por último, en lo que ahora importa, el consentimiento eficaz tiene como presupuesto la garantía formal de la información expresa y previa, que debe incluir las concretas razones que justifican la entrada así como el derecho del contribuyente a negarse u oponerse a la misma. Sobre esta cuestión se pronuncia el Tribunal Constitucional en la sentencia nº 54/2015, de 16 de marzo, que en sus fundamentos jurídicos quinto y sexto declara lo siguiente: [...].

«La doctrina expuesta pone de manifiesto que el consentimiento eficaz para justificar la intromisión domiciliaria exige (i) que sea prestado por el titular de la actividad económica; (ii) que sea libre, espontáneo e inequívoco; (iii) que tenga como presupuesto la información expresa y previa sobre el alcance de la actuación inspectora que justifica la entrada y

sobre el derecho del contribuyente a negarse u oponerse a la misma»

- FUNDAMENTO DE DERECHO SÉPTIMO.

«Las citadas exigencias constitucionales no han sido respetadas en el caso que ahora nos ocupa.

En efecto, el contenido de la autorización administrativa de entrada (antes transcrita) evidencia, en primer lugar, que no exige que el consentimiento sea dado por el titular de la actividad, pues sólo requiere la autorización de la persona que ostente mayor autoridad en el momento de personación de la Inspección en la empresa. No obstante, este defecto no tiene consecuencias en este caso ya que la entrada y el registro en la zona no pública de la clínica -en la que se custodiaban los documentos y archivos-, no se produjo hasta que se entregó a la Inspección un correo electrónico en el que la administradora de la entidad recurrente autorizaba "a recoger las actuaciones de inicio y para actuar con la Inspección" a D. Alonso, persona que estuvo presente durante el desarrollo de la diligencia en su calidad de "representante autorizado" de la sociedad.

Por otro lado, la indicada autorización administrativa tampoco contempla que el consentimiento pueda ser denegado al señalar, en términos imperativos, que esa persona de mayor autoridad "deberá, sin más trámites, permitir el acceso de la Inspección a sus oficinas y poner a su disposición la documentación requerida, con acceso, en su caso, a los programas y archivos en soportes magnéticos...", advirtiendo además que, en caso de no ser permitido el acceso, "se solicitará inmediatamente el auxilio de la autoridad competente (policía nacional, guardia civil, policía autonómica o policía local)...", olvidando que la autorización administrativa no faculta para entrar en los espacios físicos que constituyen el domicilio de la persona jurídica protegidos por la Constitución y, por otro lado, que el ejercicio de un derecho fundamental (no consentir la entrada en el domicilio) no puede ser considerado como resistencia a la actuación inspectora y habilita a la Administración tributaria, en su caso, a solicitar la oportuna autorización judicial de entrada.

Aparte de esto, la repetida autorización administrativa soslaya de manera absoluta la información de derechos al contribuyente, y como fundamental, según se ha visto, su derecho a oponerse a la entrada de la Inspección en el domicilio de la actividad económica. No tiene en cuenta la Administración que el art. 34.1.ñ) de la Ley 58/2003, General Tributaria, reconoce al obligado tributario el derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de inspección, de sus derechos en el curso de tales actuaciones.

Por tanto, y sin necesidad de analizar los restantes motivos de impugnación alegados en la demanda, debe declararse la nulidad de la diligencia de entrada y registro realizada el 17 de octubre de 2019, lo que implica que carecen de eficacia probatoria todos los documentos y archivos aprehendidos en el curso de la misma, pues como declara la sentencia del Tribunal Constitucional nº 8/2000, de 17 de enero, "la valoración procesal de las pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales 'implica una ignorancia de las garantías propias del proceso (art. 24.2 de la Constitución)' (SSTC 114/1984, de 29 de noviembre, FJ 5 , y107/1985, de 7 de octubre, FJ 2) y en virtud de su contradicción con ese derecho fundamental y, en definitiva, con la idea de proceso justo (T.E.D.H., caso Schenk contra Suiza, Sentencia de 12 de julio de 1988 , fundamento de Derecho I, A) debe considerarse prohibida por la

Constitución" (STC 81/1998, de 2 de abril, FJ 2)".

Como consecuencia de lo anterior, también procede anular y dejar sin efecto las medidas cautelares adoptadas con ocasión de la entrada domiciliaria, así como el posterior acuerdo de 31 de octubre de 2019 que ratificó tales medidas respecto de los ficheros informáticos copiados, disco duro incautado y documentación en papel incautada, con la consiguiente devolución a la actora de toda la documentación intervenida y la destrucción de los archivos informáticos copiados.

Por último, no procede plantear la cuestión de ilegalidad que se postula en la demanda en relación con el art. 181.5 del Real Decreto 1065/2007 [...]»

- FALLAMOS.

1.- Estimamos parcialmente el recurso interpuesto por la representación de la entidad CPRE AVANZADA, S.L., contra la actuación de la Inspección realizada en fecha 17 de octubre de 2019 consistente en la entrada, registro e incautación de diversa documentación en la sede de su actividad, así como frente al acuerdo de fecha 31 de octubre de 2019 que ratificó las medidas cautelares adoptadas por los actuarios.

2.- Declaramos la nulidad de la reseñada actuación de entrada y registro, así como la ineficacia probatoria de todos los documentos y archivos aprehendidos en el curso de la misma.

3.- Anulamos y dejamos sin efecto las medidas cautelares acordadas con ocasión de la entrada domiciliaria, así como el posterior acuerdo de fecha 31 de octubre de 2019 que ratificó la adopción de tales medidas respecto de los ficheros informáticos copiados, disco duro incautado y documentación en papel incautada.

4.- Acordamos la devolución a la entidad actora de toda la documentación intervenida y la destrucción de los archivos informáticos copiados.

5.- Desestimamos la pretensión actora de plantear cuestión de ilegalidad en relación con el art. 181.5 del Real Decreto 1065/2007.

6.- No se hace imposición de costas.

Tal vez haya quien considere que nos hemos excedido en la exposición de las dos Sentencias de referencia, **pero es que las mismas suponen esencial clarificación en materia de un derecho fundamental: la ley ordinaria (LGT) prevé la autorización administrativa a los efectos de referencia**, pero la entrada en domicilio y la incautación de documentación precisa de un consentimiento expreso y con total conocimiento de causa por parte del contribuyente; de no ser así, se hace necesaria la autorización judicial y, además, el auto judicial debe estar fundado suficientemente. Al respecto de cuestión tan interesante y a la par «delicada», también se pronunciaba el Prof. Rozas (Vocal del Consejo de Defensa del Contribuyente) en Medio de comunicación (Expansión, 13.11.2020):

[...]

«Sosiego, aconsejaba Felipe II –el Rey prudente– a quienes requerían de Su Majestad intervenir. Pues sosiego se debería de recomendar a los responsables de la política tributaria, que cabildean estos días postulando un remedio normativo de urgencia para enmendar la plana a lo que se ha querido deducir de dos sentencias del Supremo sobre entradas en domicilio

en el orden tributario. Las actuaciones tributarias –de investigación, comprobación o recaudación (STC 76/1992)– pueden desarrollarse en el domicilio –familiar o el social (STC 137/1985)– del contribuyente. ¡Faltaría más! Y así está previsto en el artículo 113 LGT.

Pero, dado que su inviolabilidad es un derecho fundamental (art. 18 CE), una intervención de dicho calibre debiera de tener carácter excepción (subsidiario), adoptarse con las debidas garantías procesales y no solicitarse –ni autorizarse– con automatismo, sin una atenta ponderación de las circunstancias y motivos que la justifican. Hace tiempo que nuestra jurisprudencia constitucional ha recibido las teorías de Alexy [magistralmente traducido por Atienza y Espejo] sobre las reglas de proporcionalidad, como criterio adecuado para resolver los conflictos entre derechos –y deberes– fundamentales.

[...]

«A partir de ahí, lo que procede es que las Administraciones Tributarias calibren con mesura cuándo y cómo proceder a la entrada en un domicilio particular o social; y que los jueces afinen su tacto, tino y criterio, al dictar con precisión los autos. Probablemente, ni más ni menos»

Como apuntábamos anteriormente, **el sentido de la jurisprudencia expuesta provocó inquietud en la Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria**, en especial por la condición de la advertencia previa (inclusión en plan de comprobación) de las actuaciones administrativas que han de llevarse a cabo. **Así, el «beatífico» Director actual de la AEAT se manifestaba en términos como los siguientes:** *«El domicilio constitucionalmente protegido tiene que conciliarse con que un investigador con autorización judicial pueda acceder a esos locales sin previo aviso. Avisar no parece que sea muy efectivo cuando existe la posibilidad de destrucción de pruebas»*. Por contrario, creemos que un buen ciudadano, nacido en un Estado de Derecho, debe congratularse por que la Justicia haya detectado una conducta antijurídica que condena, y desear tal anomalía no suceda más; los buenos resultados de una actividad recaudatoria no pueden alcanzarse con la vulneración o restricción de derechos y libertades.

Como lo del principio constitucional del deber general de contribuir a las cargas públicas parece no tener límite en su exigencia, convendría aconsejar prudencia a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y que no caiga en los sueños húmedos de algunos de alcanzar un Estado totalitario desconocedor de los derechos constitucionales, hoy por un motivo, mañana por otro. Para el futuro, habrá que confiar en los Tribunales de Justicia y en la adecuada ponderación de los términos en que los Autos autoricen la entrada en domicilios, así como que la modificación de la Ley General Tributaria no conduzca al atropello, algo siempre injusto. Solo el Juez, tras análisis minucioso de los pretendidos, debe resolver sobre la pertenencia y amplitud de la solicitud administrativa.

La producción normativa estatal del mes de noviembre/2020 vino a incorporar otro Real Decreto-ley a la lamentable serie de 36 aprobados por el Gobierno en el año 2020 al amparo de la circunstancia excepcional de la pandemia Covid-19 pero que no siempre, más bien al contrario, tiene que ver con ella. Cierto es que Gobiernos anteriores hicieron uso de la misma «arma» de producción normativa, pero los dos últimos años esa arma se ha convertido en una ametralladora de la que han salido balas de gran calibre (hasta un número superior a las setenta). A esto ha conducido el progresista enjuiciamiento del Tribunal Constitucional. Y lo que te «rondaré morena» que diría un castizo pues

la excepcionalidad se ha hecho estructural.

Compartimos, como ya hemos hecho en otras ocasiones a propósito de la doctrina del Tribunal Constitucional en materia de Decretos-leyes, **la opinión de Francisco Sosa Wagner** y Mercedes Fuertes (EL MUNDO, 28 de octubre de 2020): *«Los estados excepcionales han de reservarse para situaciones inopinadas e imprevisibles: no es posible estar en continua alarma y excepción de la misma manera que no puede estar un despertador continuamente despertándonos».*

Los mismos autores citados nos recordaban el caso de Alemania:

«Existe allí una legislación de excepción –sería nuestro artículo 116 CE– aprobada en mayo de 1968 como una modificación de la Constitución. A nadie se le ha ocurrido invocar los instrumentos en ella contenidos para afrontar los efectos del virus actual. La respuesta legislativa, más comedida, ha consistido en la reforma de una ley que el Parlamento alemán tiene aprobada desde enero de 2001. Se trata de la conocida como Ley de protección contra las infecciones»

Afortunadamente, noviembre/2020 presenta, relativamente, pocas normas «preocupantes», pero el futuro se presenta amenazador si tenemos presente que en las Cortes Generales se están tramitando Proyectos de Ley que más pronto que tarde supondrán un incremento de la presión fiscal, y aún más del «esfuerzo fiscal» ese parámetro del que huyen como de la peste quienes continuamente pregonan que en cuanto a presión fiscal estamos muy por debajo de la media europea. No paran, falacia tras falacia.

De todos los Proyectos cuya tramitación se encuentra en curso, en nuestra opinión los más preocupantes, desde el punto de vista económico y jurídico son el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado y el Proyecto [la lectura del título puede dejar sin aliento al atleta más cualificado], *«de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego»* (en adelante, P.F.)

Al socaire del ya tan manido de la lucha contra el fraude (lucha a la que más temen los contribuyentes cumplidores de sus obligaciones tributarias) se introducen modificaciones en el ordenamiento jurídico-tributario dirigidas a estrechar el cerco en torno a los contribuyentes declarantes a los que el Tribunal Supremo, en la medida de sus posibilidades, trata de proteger con la alegoría del principio de seguridad jurídica y por ende de la buena administración. No nos extenderemos, tiempo habrá, exponiendo todas o parte de las modificaciones, pero hay una que no podemos dejar en el «tintero», de un lado, i) porque representa la técnica legislativa que trata de cerrar los vacíos que en la normativa deja la jurisprudencia; de otro lado, ii) por las importantes consecuencias en el ámbito recaudatorio.

En la Exposición de Motivos del PF se anticipa el cambio sustancial que se propone introducir en la determinación de la base imponible de ciertos tributos. Veamos lo que se dice en el apartado VI de dicha Exposición de Motivos:

«Tanto en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se modifica la base imponible del impuesto, sustituyendo el valor real por valor, concepto que se equipara al valor de mercado. La determinación del

valor real ha sido fuente de buena parte de litigios de estos impuestos por su inconcreción. A este respecto, el Tribunal Supremo ha manifestado que no existe un valor real, entendido este como un carácter o predicado ontológico de las cosas, y ha establecido como doctrina jurisprudencial que, cuando exista un mercado de los bienes de que se trate, el valor real coincide con el valor de mercado. Por otra parte, este mismo órgano, en recientes pronunciamientos, entre ellos la sentencia 843/2018, de 23 de mayo de 2018, ha determinado que el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes, que recoge la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo, lo que dificulta en gran medida la facultad comprobadora de la Administración tributaria. Esta dificultad se añade a la ya existente respecto de otros medios de comprobación de valores, como es el caso de la que se realiza mediante dictamen de peritos, sobre la que el Tribunal Supremo exige una comprobación «in situ», con visita del inmueble en cuestión, requisito exigido en diversas sentencias, entre las que cabe citar la sentencia 5306/2015, de 26 de noviembre de 2015. Por ello, se conceptúa como base imponible de estos impuestos el valor de mercado del bien o derecho que se transmita o adquiera. Además, en aras de la seguridad jurídica, en el caso de bienes inmuebles, se establece que la base imponible es el valor de referencia previsto en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo. Esta norma se modifica en consonancia con el cambio, amparando un garantista procedimiento administrativo para el general conocimiento del valor de referencia de cada inmueble. Para el caso en que no se disponga, o no sea posible certificar dicho valor de referencia, se establece la regla alternativa para la determinación de la base imponible»

Planteamiento de la mencionada Exposición de motivos que ha provocado la justa reacción intelectual de un prestigioso magistrado de la Sala Tercera, Sección segunda, del Tribunal Supremo, que – en expresión propia de su finura al escribir – se acogió al «terreno sagrado» representado por las páginas de un Blog tributario de gran calidad, en nuestra opinión, como es FISCAL BLOG. El Magistrado NAVARRO realiza una interesante glosa del apartado VI de la que nos permitimos extraer unos particulares muy interesantes desde el punto de vista de quienes se proclaman juristas [entre ellos, modestamente, se considera incluido el autor de las presentes líneas]. Veamos algunos particulares:

«En el caso de las leyes tributarias, hemos pasado de la encomiable pero ingenua proclamación de los “Derechos y Garantías del Contribuyente” -en la Ley 1/1998, arrumbada en el desván de los trastos viejos e inservibles- a un drástico viraje hacia el poderío recaudador y sancionador, ya iniciado en la propia Ley General Tributaria de 2003, muy reformada in peius, y recrudecido en la actualidad, donde destacan diversos productos normativos de la llamada prevención y lucha contra el fraude fiscal, rúbrica en la que, en realidad, cabe todo»

«Quiero detenerme, para hacer honor al título interrogativo de esta entrada [¿Puede mentir la ley?] en un solo aspecto de la regulación ingresada en el Congreso, contenido en el epígrafe VI de la proyectada

exposición de motivos, en lo atinente a la fijación de la base imponible en los impuestos que, hasta ahora, tomaban como punto de partida el valor real de los bienes transmitidos»

«Según la briosa y un poco falaz exposición de motivos, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados -ITP y AJD- y en Sucesiones y Donaciones -ISD-, se reforma la base imponible, sustituyendo el valor real por valor (sic), noción que se equipara al valor de mercado (?).

«La explicación que ofrece el texto es ciertamente pintoresca. Hacienda Cañí. Me considero legitimado como ponente de las dos sentencias que el prelegislador menciona. No parece haber otra intención simulada que convertir en inútil e inaplicable esa jurisprudencia, que desagrada por igual a la Administración titular de los tributos cedidos y a las autonómicas cesionarias, porque se interpretaba allí el concepto de valor real que figuraba en las respectivas normas reguladoras, que ahora se cambia. Valor -ahora, sin el adjetivo real, que parece evocador de la monarquía delenda- es equivalente a valor de mercado, conforme a nuestra doctrina, y no puede consistir en una cantidad exacta y fija a todo trance, como no lo son los precios de las cosas en el mercado libre»

«A partir de este dato, que abochorna un poco recordar, la ley le da la vuelta, con agilidad y pericia propia de los maestros de los naipes que se desempeñan en los barcos que navegan por el Mississippi, sobre el tapete verde. No es éticamente aceptable que la ley -aún en fase de elaboración- falte a la verdad y haga decir a la jurisprudencia lo que ésta no dice. De forma equívoca, se aspira a la obtención de un concepto que ya no es el valor real, sino el valor (resic), que se dice equivaler al de mercado, pero es el que determina el catastro, el cual puede ser impugnado, aunque solo en algunos casos. La idea parece haber salido a los postres de una comida copiosa y bien regada, cuyos comensales fueran Cantinflas, Groucho Marx y Antonio Ozores»

«En realidad, esa parte introductoria de una ley -está en juego, entre otros valores, el de interdicción de la arbitrariedad contiene su motivación, y debe ser empleada para ofrecer una explicación del porqué de la norma y de la razón de su regulación, en instituciones cuyo articulado pudiera ofrecer dudas, dado que, sobre todo en los primeros tiempos de vigencia, la mens legis -lo que ha querido decir el legislador-, es una regla interpretativa auténtica y, por ende, fundamental. No es su cometido entrar en liza con los jueces que no pueden replicar»

«La narración de tales pretendidos inconvenientes jurisprudenciales -que, en realidad, no son lo que de ellos se afirma, porque las leyes reguladoras de los impuestos indicados remitían a un concepto normativo, el valor real, más acorde con el principio de capacidad económica- tiene algo (no poco) de impostura, ya que se extraen pasajes aislados de su contexto para justificar pro domo sua el atropello. Lo que hizo esa doctrina fue ahormar la libérrima configuración del tributo por parte de algunas comunidades autónomas, en la determinación de coeficientes sobre el valor catastral (art.57.1.b) LGT), de modo que ahora se trata de privar de efecto a las exigencias que la doctrina del Tribunal Supremo declaraba en garantía de los ciudadanos»

«Prueba del nueve de esto que señalo es que la reforma legal va a suponer, con certeza, una elevación sustancial de las cuotas de los impuestos afectados, para entusiasmo y alborozo de cedente y cesionarios. Si para

situarse al abrigo del control judicial se ha de infamar al Tribunal Supremo diciendo que su jurisprudencia dificulta la actividad comprobadora de la Administración tributaria -sobre todo si se pretende efectuar desde la mesa camilla-, pues se hace y ya está»

«Si he entendido bien el galimatías, el valor del bien ya no es el real, sino el valor -a secas-, si bien coincidente con el de mercado (cosa distinta), que a su vez es el más probable de transacción entre personas independientes. Pero ese valor de mercado no surge del mercado, como cualquier cándido lector podría interpretar, sino es el que fija el poder político como valor de referencia en el catastro. Erich Honecker se sentiría muy orgulloso de esa idea del mercado»

Invito al lector/a (?) a que entre en el Blog de referencia y no se pierda la lectura completa de la «entrada» que acabamos de glosar. Por nuestra parte, poco podemos añadir impulsados por el espíritu crítico habitual, pues durante años seguimos con admiración la prosa y contenidos de las magníficas colaboraciones de NAVARRO SANCHIZ que, en sus tiempos de Magistrado de la Audiencia Nacional, publicaba «EL ECONOMISTA».

El Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021 (BOCG Serie A -30.10.2020- Numero 35.1) **encara un período temporal cargado muy previsiblemente de dificultades en el orden económico y social, con una reducción previa del PIB por encima del 11 por 100, una deuda pública más elevada que nunca y un desempleo abultado** llamado a crecer que parece solo la Providencia podrá evitar. Solo el mayor endeudamiento y las ayudas provenientes de la Unión Europea harán en alguna medida que se alcance el «entusiasta» objetivo que indica la Exposición de Motivos (Apartado VII) del citado Proyecto de Ley (en adelante, PLP/21): *«En el ámbito tributario se adoptan diversas medidas encaminadas a hacer compatible un crecimiento económico equilibrado y un aumento de los ingresos tributarios que permita el fortalecimiento del Estado del bienestar y reduzca desigualdades».*

Y ¿dónde irá el buey que no are?

En la Exposición de Motivos (Apartado VII) del PLP/21, **el autor del mismo, tiene el descaro de proclamar el establecimiento de un marco normativo estable que:** *permite a los pequeños autónomos poder continuar aplicando el método de estimación objetiva para el cálculo del rendimiento neto de su actividad económica evitando, además, un incremento de sus obligaciones formales y de facturación. A tal efecto, se prorrogan para el período impositivo 2021 los límites cuantitativos que delimitan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva, con excepción de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, que tienen su propio límite cuantitativo por volumen de ingresos».* **Seguramente al ideólogo de turno desconoce que tal prórroga se mantuvo en tiempos de prosperidad, y que el Estado no ha eliminado ya el régimen de referencia por cuanto que constituye una fuente segura de ingresos** y hay dudas que tal supresión conlleve un incremento de la recaudación, sin perjuicio de la necesidad de dedicar mayores efectivos en el seguimiento y comprobación individual. En definitiva, que la prórroga de referencia es estructural, endémica, que nada tiene que ver con la contemplación de los daños derivados de la COVID-19.

Y mayor descaro, un Gobierno que ha sido incapaz de cuidar de la salud de los ciudadanos que han muerto a miles [mientras que se ocupaba de llevar a cabo su agenda «progresista» de crear un nuevo orden social] al explicar el motivo de la modificación que se pretende introducir en el Impuesto sobre el Valor Añadido (aumento del tipo impositivo aplicable a las bebidas que contienen

edulcorantes añadidos, tanto naturales como aditivos edulcorantes) arguye que la finalidad perseguida es *«internalizar (?) los costes externos de nuestro Estado del bienestar, derivados de dietas poco saludables basadas en un elevado consumo de bebidas que contengan edulcorantes añadidos en su composición»*. Y el no va más, ¡objetivo!: *promover el consumo responsable, en particular entre la población infantil y juvenil*; ahí es nada.

En lo que se refiere al aspecto económico-financiero del PLP/21 no cabe sino hacernos eco de los comentarios desfavorables provenientes de Entidades tan representativas como la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (a veces se olvida/ignora intencionadamente su lema: garantizar el cumplimiento efectivo del principio de sostenibilidad financiera por las Administraciones Públicas), Banco de España y Servicios de Estudios de la Banca Independiente. Tampoco han faltado opiniones adversas en la esfera privada que hemos podido conocer a través de la Prensa.

En su comparecencia (4.11.2020) ante la Comisión de Presupuestos del Congreso de los Diputados, **el Gobernador del Bando de España (Hernández de Cos) expuso con realismo las características de las coyunturas presente y futura**; la intervención del Sr. Hernández de Cos se encuentra recogida en el Diario de sesiones del Congreso de los Diputados (Comisiones. Año 2020. XIV Legislatura, núm. 202; páginas 3 a 17). El lector/a (?) puede encontrar en el texto de referencia una muy extensa información. Por lo que tiene de representativo, reproducimos el siguiente párrafo de lo expuesto por el Gobernador del Banco de España: *«La recuperación económica en curso aún presenta evidentes síntomas de fragilidad y se encuentra sometida a considerables riesgos a la baja que no aconsejan un aumento generalizado de la presión fiscal en estos momentos. Por eso, posiblemente hubiera sido preferible retrasar la introducción de alguno de ellos hasta que nuestra recuperación económica fuera más robusta»*.

Días antes (28 de octubre de 2020) de su comparecencia en el Congreso de los Diputados, el Gobernador del Banco de España decía algo -que ningún político quiere oír, **la palabra maldita «ajustes»**- en su intervención en el **«Foro Económico Internacional Expansión»**: **necesidad imperiosa de conseguir: «aumento de ingresos o reducción de gasto público en la próxima década que tendrán efectos negativos sobre el crecimiento, pero que son absolutamente inevitables»**

En la Prensa generalista y especializada, podemos encontrar reflexiones muy interesantes en orden a conocer la problemática que encierra el PLP/21. Veamos algunas de esas reflexiones.

- «LOS PRESUPUESTOS DE LA SOLEDAD». Antonio Duran-Sindreu Buxadé (Expansión, 28/11/2020)

«Sea como fuere, el proyecto aprobado no parece ser consciente de la dramática situación económica en la que vivimos. Pero vayamos por partes. En primer lugar, no hay que confundir una necesaria política expansiva con la necesidad de ajustar el gasto público y su gestión. Son dos cuestiones no sólo compatibles, sino imprescindibles. Pues bien; no se observa ninguna poda de lo superfluo, de las duplicidades, del gasto “político”, ni se nota ninguna medida de “compromiso público de solidaridad” con el sector privado ajustando sueldos, reduciendo estructura y mejorando eficiencia»

[...]

«Lo único que se vislumbra es un Estado “subsidiador”, “caritativo” y

“expansivo”, que se olvida de que la única solución para reducir la pobreza es crear riqueza. Un modelo que llevó a Suecia a una de sus peores crisis y que sólo supero transitando a un Estado “posibilitador” y “promotor” de la riqueza, en un exquisito equilibrio entre lo público y lo privado, y con un reverencial respeto a la libertad personal; valores que los suecos tienen muy interiorizados. Pero no es sólo Suecia. Alemania, con su modelo de economía social de mercado, es otro ejemplo para seguir»

[...]

«En definitiva, éstos son unos presupuestos que ahondan en la soledad y el empobrecimiento del sector privado»

- «MÁS EXPANSIVOS DE LO ESPERADO». Santiago Lagos Peña (EL MUNDO, 3/11/2020)

[...]

«Pero estoy convencido de que en muchos otros apartados se podía haber optado por la congelación de partidas. Esto nos permitiría contener el crecimiento esperado del gasto y contener el déficit. Con estas cuentas y el empeoramiento de expectativas de crecimiento en 2021, me temo que el déficit se mantendrá por encima del 10%. Porque los ingresos no van a alcanzar lo que se plasma en el documento. Más allá de unas subidas impositivas con un impacto recaudatorio muy moderado, se apuesta implícitamente por elasticidades recaudatorias muy elevadas y un crecimiento del PIB solo alcanzable si ya en primavera contamos vacunas efectivas y distribuidas entre la población más vulnerable»

[...]

«En síntesis, estoy de acuerdo con la necesidad y oportunidad de un impulso fiscal. Pero debería ser más selectivo y estar integrado en una estrategia plurianual que incluyese una reforma fiscal en profundidad y una revisión del gasto y de la Administraciones públicas que permitiese mejorar la eficiencia en la gestión pública».

- UN CONJUNTO DE ERRORES IMPORTANTES. Manuel Lagares (EL MUNDO, 18.11.2020)

«LO PEOR, sin embargo, es que los errores de antes continuarán en el futuro. Sin referirnos directamente al exceso de gastos públicos previsto en el proyecto de Presupuestos, pues la UE ha suspendido la regla de déficit excesivo para facilitar la lucha contra la pandemia, la política fiscal incluida en ese proyecto no ha encontrado mejor salida para nuestros déficits que la de subir impuestos en el epicentro de la crisis. Por cierto, la UE estima nuestro déficit para 2020 en un 12,2% del PIB, por encima del histórico déficit de Zapatero (11% del PIB). Subir impuestos en plena crisis es política que ha frenado el crecimiento del PIB y aumentado el desempleo cuando se ha utilizado en otros países. Es lo que puede ocurrir ahora en España con estos Presupuestos. Otro grave error de nuestro Gobierno»

Y con el panorama que tenemos de presente y futuro, el Gobierno pergeñando proyectos de ley como la de protección de la infancia a la que se identifica con el nombre del pianista de cámara (James Rhodes, de cuyo currículum no queremos acordarnos) del Vicepresidente denominado con bastante impropiedad «de lo social». En acto celebrado en la Casa de América, donde el Presidente del Gobierno pronunció conferencia titulada «España puede», el citado Rhodes tuvo un asiento reservado en primera fila. Así que todos

satisfechos, al igual que el «Titanic» tuvo su orquesta para amenizar el hundimiento en las profundidades del mar, España tiene su pianista para, con el acompañamiento de sus notas musicales, deslizarse al fondo de un lago tal como el de San Martín de la Castañeda donde yace según la Leyenda la ciudad de Valverde de Lucerna, (Miguel de Unamuno: «San Manuel Bueno, mártir y tres historias más»). En el prólogo de la citada obra, su autor incluye dos poesías de las cuales extraemos estas estrofas expresivas de lo que se fue y no volverá:

«Campanario sumergido
de Valverde de Lucerna,
toque de agonía eterna
bajo el caudal del olvido»

«Se queja en vano tu bronce
en la noche de San Juan,
tus hornos dieron su pan,
la historia se está en su gongre.
Servir de pasto a las truchas
es, aun muerto, amargo trago;
Se muere Riba de Lago,
orilla de nuestras luchas»

José María López Geta

---ooOoo---

[Inicio](#) [Quienes somos](#) [Hojas azules](#) [Crónicas jubileo](#) [Crónica fiscal](#) [Ventana indiscreta](#)
[Revista Sisa, Alcabala...](#) [hemeroteca](#)



CRÓNICA FISCAL



«Las Hojas azules de EL TUCAN» es una marca mixta registrada en la Oficina Española de Patentes y Marcas (M 3748267/X)®

Editor y responsable único de opiniones y contenidos en general: JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA

noviembre 2020



«UN CRONISTA EN EL JUBILEO»

Confinado/recluido [como la casi totalidad de la ciudadanía], formando parte, por razón de edad, de uno de los principales grupo de riesgo (durante



bastantes días, la cuestión del COVID-19 no era preocupante, «pues solo afectaba a la tercera edad»), he visto como a mi alrededor han enfermado y muerto miles de personas (no «gente», no simplemente números arrojados por la estadística) algunas de ellas muy cercanas por razón de vínculos familiares, de amistad o por haber compartido durante años puestos de trabajo en el Ministerio de Hacienda/Agencia Estatal de Administración Tributaria.

CRÓNICA FISCAL - NOVIEMBRE, 2020

«SOBRE ALGUNOS PROYECTOS DE LEY; DE LAS LIMITACIONES IMPUESTAS POR
EL
TRIBUNAL SUPREMO A CIERTAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS»

¿Puede mentir la ley?

(«Valverde de Lucerna», la ciudad de leyenda: ¿Un parangón?)

«1. Se reconoce el derecho a la protección de la salud

2. Compete a los poderes públicos organizar y tutelar la salud pública a través de medidas preventivas y de las prestaciones y servicios necesarios. La Ley establecerá los derechos y deberes de todos al respecto.

3. Los poderes públicos fomentarán la educación sanitaria, la educación física y el deporte. Asimismo facilitarán la adecuada utilización del ocio»

(CE. Artículo 43)

José María López Geta

Cuando creíamos que la situación de excepcionalidad del Estado de Derecho llegaba a su término, el Real Decreto 956/2020 ha supuesto un «jarro de agua fría» por cuanto establece prórroga del estado de alarma declarado por el Real Decreto 926/2020; la prórroga establecida se extenderá desde las 00:00 horas del día 9 de noviembre de 2020 hasta las 00:00 horas del día 9 de mayo de 2021; e «ítem más», el Real Decreto 956/2020 da nueva redacción al artículo 14 de ese «muerto viviente» que es el Real Decreto 926/2020 de modo que se arbitra un inadmisibles modelo de «rendición de cuentas» por parte del Gobierno el cual tiene la «fortuna» que el Congreso de los Diputados, salvo escasas excepciones, ha renunciado a la función de control que le tiene encomendada la ciudadanía. **En la ROMA antigua, tiempos de Julio Cesar, cuando sucedían hechos que alteraban la vida ordenada de Republica, los «senadores se cambiaban de vestido en señal de duelo».**

En coherencia con lo hasta aquí expuesto, inevitablemente hemos de hacernos una pregunta: **¿Es momento de poner el énfasis en las cuestiones tributarias cuando lo que puede estar en juego son las libertades fundamentales, los derechos y obligaciones que consagra nuestra Ley de leyes cuyo texto es fruto**

de un consenso casi unánime de la ciudadanía que, en su día, decidió aprobar la Constitución por la que nos hemos regido final felizmente desde 1978? Pregunta a la que daremos una respuesta ambivalente.

Hablaremos esencialmente de lo tributario -por tanto, de los ingresos públicos provenientes de los tributos- y en general de la política fiscal; en consecuencia, también del gasto público, sin olvidar que en definitiva esa política fiscal está ensamblada en la política económica. **Al tiempo, hay que tener presente que dichas políticas deben suponer una respuesta a las demandas a tiempo real de la sociedad** y en todo caso orientadas a la consecución del bienestar común en el marco del ordenamiento jurídico vigente.

Las normas tributarias al igual que las demás del ordenamiento jurídico general, han de estar inspiradas en los principios constitucionales; mal iríamos si en el ordenamiento jurídico esos principios acaban siendo papel mojado por así decidirlo personas a las que la Constitución de 1978 no los «vale» ya que no tuvieron ellos/as ocasión, por razón de edad, de votar, y que muchos de los que tuvimos la oportunidad de hacerlo a favor «nos equivocamos», o sea, que lo que vino después fue una suerte de serendipia y eso... ¡se acabó!, porque aquí están ellos para remediar lo que consideran nuestro desatino histórico.

Como tuvimos ocasión de exponer en tiempos en los que ostentábamos la dirección en «Carta Tributaria. Revista de Documentación» (Editorial Wolters Kluwer): *«El momento es tan delicado, que hay que enfrentar la situación utilizando cuantos medios estén al alcance de cada cual, acudiendo si es necesario a los adjetivos más gruesos posibles, aun cuando ello suponga correr riesgos, pero a ciertas edades y determinadas situaciones queda poco por perder. Es inevitable acudir al tan conocido dialogo: Don Lope ¿sabéis que estáis obligado / a sufrir, por ser quien sois, / estas cargas? / CRESPO: Con mi hacienda; / pero con mi fama, no; / al Rey, la hacienda y la vida / se ha de dar; pero el honor / es patrimonio del alma, / y el alma sólo es de Dios.»* («El alcalde de Zalamea». Pedro Calderón de la Barca).

Y añadíamos en aquél entonces: *Como se dice tantas veces, en situaciones difíciles, las únicas batallas que se pierden son las que no se dan. Cuando se tiene la fuerza moral, no debe mediar el temor, aun cuando se intente poner fin a la crítica, aun cuando los medios de comunicación se reduzcan a uno, el estatal, a través del que se nos diga lo que hay que hacer, el «Gran Hermano» descaradamente alzado en censor extremo».*

Estamos, insistimos, **en un contexto donde todos los ámbitos sociales están «noqueados»; una ciudadanía confinada/maniatada, unos representantes políticos a los que el Poder ha decidido recluir cual conejos al abrigo de una profunda madriguera,** todo ello con el trasfondo de una gran morgue y ausencia inducida de ceremonias funerarias que conllevan el consuelo de los deudos en cualquier momento de la historia; **familias que, por lo general, no han podido dar el último adiós a los suyos; todo ello, aderezado con aplausos, cánticos, himnos y charangas verbeneras de algunos supervivientes al calor de la política del Gobierno;** días y días horribles para personas con sensibilidad de la que carecen quienes se mantienen en la ideología extrema y la política fiscal la ponen exclusivamente al servicio de un «nuevo horizonte» de felicidad, de una sociedad imaginada.

Como también dijimos en la antes citada publicación, **el panorama político no es otro que el que nos presenta una gobernanza que, en definitiva, tiene asumido como si tal cosa, la situación de crecimiento progresivo del paro**

laboral y la insoportable desgracia de los muertos y enfermos por el COVID-19 [mejor no contarlos, mantienen en las áreas responsables del Gobierno)], como algo inevitablemente estructural, como los muertos en las carreteras, desgracias anuales registradas con resignación, sin esperanzas. **Ausencia de remordimiento, de empatía. ¿Serán psicópatas?**

Millones de ciudadanos han pasado a formar parte del grupo de parados, temporales (ERTES) y definitivos; mientras cientos de representantes políticos estatales, autonómicos, locales, que para su suerte no tendrán que pasar por el amargo trago de depender del cobro del subsidio de desempleo pese a que han estado en paro prácticamente toda la actual legislatura, bueno de hecho también en las anteriores. Y a todo esto, como dijera Fernando F. Colmenero (Diario EL MUNDO, 27.07.2020):

«Viajar a España es un riesgo no porque el virus esté descontrolado, sino por sus presidentes autonómicos. Es difícil hacerle entender al mundo que sabes lo que estás haciendo cuando estás haciendo diecisiete cosas distintas». Pasados los meses, seguimos, incluso más, haciendo lo mismo por la evidente incompetencia del Gobierno Central».

En paralelo, **estamos ante una Hacienda Pública a la búsqueda desesperada de ingresos públicos** con olvido de aquellos «viernes sociales» en los que se dilapidaron miles de millones de euros con propósitos meramente políticos y móviles espurios. **Y así nos hemos encontrado en la triste coyuntura que, a diferencia de otros Estados europeos, no se han podido prestar ayudas monetarias directas** (caso de Alemania, Francia, etc.) que han sido posibles merced a la flexibilización de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado. Como dice en la jerga europea, *España carece de músculo financiero.*

La desesperada situación financiera de la Hacienda Pública explica que la actividad recaudatoria de la misma **no se haya podido permitir prescindir de importantes, pero nauseabundos, ingresos (IVA)** derivados de la obligada adquisición de mascarilla de protección contra el «corona virus» y cuyo uso ha devenido de hecho en obligatorio; sobre la justificación del mantenimiento del gravamen por IVA ya conocerá el lector/a y no insistiremos en ello. Ese «rácano» e injusto comportamiento se ha puesto de manifiesto con ocasión de la vuelta de la actividad administrativa a la **comprobación tributaria de las retribuciones satisfechas a los Administradores** cuya deducibilidad en base a un argumento sobrevenido (Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de julio de 2020, que consolida anterior de 8 de octubre de 2019). Veamos la transcripción literal del «criterio» que se expone en la Web del Ministerio de Hacienda respecto del contenido de la primera de las Resoluciones citada:

«Si bien según el artículo 15 e) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente en el ejercicio 2015 (Ley 27/2014) no se entenderán comprendidas entre las liberalidades las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, por lo que no cabe negar la deducibilidad de tales gastos en atención a lo dispuesto en esta letra e), ello necesariamente ha de integrarse con la no deducibilidad fiscal de los gastos que vulneran el ordenamiento jurídico en su conjunto, recogida hoy expresamente por la Ley 27/2014 en la letra f) de su art. 15. De forma que no se pueden ignorar los requisitos que la normativa mercantil establece en cuanto a la fijación de estas retribuciones, requisitos que, en lo que se refiere a la constancia estatutaria prevista en el artículo 217 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, según la redacción llevada a efecto por la Ley 31/2014, la Sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2108 (rec. casación número 3574/2017) concreta que esta exigencia resulta aplicable, no solo a los consejeros que

no realizan funciones ejecutivas, sino también a los que sí las desarrollan y perciben por ellas la correspondiente retribución. Reitera criterio de la resolución de 08/10/2019 (R.G. 5548/2018)»

Recordemos, por un lado, que en su artículo 15.e) la Ley 27/2014 establece que NO SERÁN CONSIDERADOS COMO DONATIVOS O LIBERALIDADES «*las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad*»; por otro lado, el propio artículo 15, en su letra f) rechaza la deducibilidad fiscal de los «*gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico*». **La Administración Tributaria considera que procede la aplicación del segundo de los preceptos.** Parecía que de la citada letra e) se desprendería palmariamente la deducibilidad del gasto de referencia, sin necesidad del cumplimiento de otro requisito, en definitiva que la controversia estaba finalizada. Por si la Administración tributaria insistiera en la aplicación del artículo 15.e) no estará demás tomar algunas precauciones (revisión/modificación de los estatutos, ratificación/aprobación expresa de las remuneraciones).

En todo caso, la polémica está servida quedando ya la cuestión a «disposición» de los Tribunales de Justicia, en particular del Tribunal Supremo que desde que se implantara la nueva modalidad de la casación viene enfrentándose decididamente a cuestiones que han estado «pendientes de decisión definitiva» cerrándose el paso a pronunciamientos jurisprudenciales posiblemente contradictorios. Ese sería el caso de algunas de las Sentencias del Tribunal Supremo como las que se recuerdan a continuación:

- SENTENCIA 1544/2020 [19/11/2020] : Determinar, «1) *Si, ordenada en sentencia judicial firme la retroacción de actuaciones hasta el acuerdo de inicio con el que comienza el procedimiento de declaración de responsabilidad, dictado el decreto de la Alcaldía dando cumplimiento a lo ordenado, se ha de entender ejecutada la sentencia e iniciado el procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria, conforme a lo previsto en el art. 124.1 del RGR; o debe entenderse que se incardinan los actos dentro de los trámites de ejecución de sentencia; y 2) de considerarse que se ha ejecutado la sentencia con el mencionado decreto de la Alcaldía que inicia el procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria, determinar el dies a quo a efectos del plazo de 6 meses contemplado en el citado art. 124.1 del RGR.*»

- SENTENCIA 1551/2020 [19.11.2020] : «*Determinar si la comunicación por el interesado a la Administración tributaria que le exigía el artículo 233.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la redacción aplicable ratione temporis [que le exige el vigente artículo 233.9 de dicha ley], podía [puede] entenderse analógicamente cumplimentada, en una interpretación teleológica o finalista de ese precepto, y mantener de este modo la suspensión de la ejecutividad de la sanción tributaria producida en la vía administrativa hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda, con el traslado al representante procesal de la Administración tributaria de la solicitud de medida cautelar de suspensión dentro del plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo*»

- SENTENCIA 1555/2020 [19.11.2020]:

«*1. Determinar si cabe entender procedente el recurso de casación ante el Tribunal Supremo cuando la sentencia impugnada ha tenido en cuenta, como determinante del fallo, un precepto de derecho tributario foral, cuya redacción es coincidente con la de la norma correspondiente en la Ley*

58/2003, General Tributaria -en la que también se basa el fallo- que regula la nulidad de pleno derecho de los actos tributarios, siendo así que, además, este último precepto ha sido interpretado, con carácter general, por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

2. En el supuesto de que la respuesta a la pregunta anterior fuera afirmativa -con precedencia del recurso de casación ante el Tribunal Supremo regulado en los artículos 86 y siguientes de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa-, precisar si la anulación de una liquidación practicada como desenlace de un procedimiento iniciado mediante liquidación - artículos 122 a 124 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa-, y que la Sala de instancia considera semejante al de verificación de datos previsto en los artículos 131 a 133 la Ley 58/2003, General Tributaria, cuando debió serlo en uno de comprobación limitada (artículos 130 a 134 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa y, en el ordenamiento común, en los artículos 136 a 140 de la Ley 58/2003, General Tributaria), integra un supuesto de mera anulabilidad o uno de nulidad de pleno Derecho, aunque cuando no se haya producido indefensión con motivo de haber seguido un procedimiento de comprobación en lugar de otro.

3. Esclarecer si el hecho de que la Sala de instancia, formalmente, reputa errónea nuestra jurisprudencia y la inaplique en su sentencia, que parece fundamentarse en la previa existencia de una doctrina anterior nuestra y, por tanto, en la necesidad de esclarecer, ratificar o revisar la establecida en la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera nº 1128/2018, de 2 de julio , aparentemente contradictoria con aquélla, aconseja admitir el recurso de casación promovido, dada la presunción iuris et de iure establecida en su favor en el artículo 88.3.b) Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, aun cuando mantuviéramos la duda acerca de si el recurso es procedente, atendida la naturaleza de algunas de las normas reputadas como infringida, fuese el de casación autonómica»

- SENTENCIA 1605/2020 [25.11.2020]: «Determinar si, conforme a los artículos 25.1 y 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en el supuesto de transmisión de acciones o participaciones sociales a una sociedad, que las adquiere como autocartera, cuando el dominio sobre tales títulos-valores se encuentra desmembrado en usufructo y nuda propiedad, debe calificarse la renta derivada de tal transmisión como rendimiento del capital mobiliario o como ganancia de patrimonio»

- SENTENCIA 1484/2020 [11.11.2020]: «Determinar si la presentación de una autoliquidación del ITPAJD, transmisiones patrimoniales onerosas interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración para liquidar el ISD, por tratarse, supuestamente, de tributos conexos».

Por su parte, el Tribunal Constitucional 0- Sala Segunda - en una de sus singulares irrupciones en el ámbito tributario vino a poner coto a ciertas actuaciones administrativas como se revela en Sentencia 160/2020 [16.11.2020]. Rec. 2303/2017. Ponente: Enríquez Sancho, Ricardo.

«No puede considerarse que haya existido falta de diligencia de la propia recurrente, pues es lo cierto que, como relatan y precisan el Ministerio Fiscal y la propia demandante, en diversos registros y documentos

constaba a la administración su real domicilio (DNI, empadronamiento, declaraciones IRPF, etc.). La sentencia recurrida obvió que la administración dirigió la notificación en fase de apremio al verdadero domicilio de la recurrente y no lo hizo en cambio en los momentos anteriores, pese a conocerlo, lo que ha supuesto que la administración se beneficiara de su propia irregularidad.

Como resultado de esto, la falta de conocimiento de la operación de revisión de la administración le impidió a la recurrente alegar y contradecir en periodo voluntario de pago, incluso abonar la deuda sin devengo de los recargos que aumentaron su carga tributaria, tal y como se deriva de los importes reseñados en la liquidación provisional e, incrementado, en las providencias de apremio.

La validez que otorga la sentencia recurrida a la notificación defectuosa condicionó la motivación que funda la respuesta judicial y, de modo particular, el criterio equivocado que sienta la sentencia recurrida sobre la prescripción alegada, considerándola interrumpida en plazo y por ende conformes a la ley los actos dictados, vulnerando así el derecho de la demandante a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE).

Dicha vulneración ha de traer consigo, como se adelantó, la estimación de la demanda, acordándose como medidas de reparación del derecho fundamental la nulidad de dicha sentencia de instancia, así como la retroacción de las actuaciones al momento inmediatamente anterior a su dictado, para que la Sección competente pronuncie una nueva sentencia que resulte respetuosa con el derecho fundamental declarado»

También el Tribunal Supremo (Sala Tercera, Sección 2ª) tuvo ocasión de pronunciarse al respecto de los principios constitucionales (inviolabilidad del domicilio) en Sentencia 1231/2020 [1 de octubre de 2020]-, Rec. 2966/2019. Ponente: Francisco José Navarro Sanchís. Al conocerse esta sentencia, la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mostró públicamente su «preocupación» por el pronunciamiento judicial y ha seguido manifestándola durante el presente mes de noviembre (2020). Recordemos el lapidario FUNDAMENTO DE DERECHO QUINTO de la mencionada sentencia

«QUINTO.- Concreción de la doctrina de la Sala.

Del conjunto de afirmaciones que hemos efectuado en relación con las cuestiones que, de forma sistemática, nos pide el auto de admisión, procede establecer la doctrina que, en buena parte, deriva de la ya contenida en la sentencia dictada el 10 de octubre de 2019 en el recurso de casación nº 2818/2017, sistematizando cuanto hemos razonado hasta ahora:

1) La autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, con indicación de los impuestos y periodos a que afectan las pesquisas, por derivar tal exigencia de los artículos 113 y 142 de la LGT. Sin la existencia de ese acto previo, que deberá acompañarse a la solicitud, el juez no podrá adoptar medida alguna en relación con la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido a efectos de práctica de pesquisas tributarias, por falta de competencia (art. 8.6 LJCA y 91.2 LOPJ).

2) La posibilidad de adopción de la autorización de entrada inaudita parte, no guarda relación con la exigencia del anterior punto, sino que se refiere a la eventualidad de no anunciar la diligencia de entrada con carácter previo a su práctica. Tal situación, de rigurosa excepcionalidad, ha de ser objeto

de expresa fundamentación sobre su necesidad en el caso concreto, tanto en la solicitud de la Administración y, con mayor obligación, en el auto judicial, sin que quepa presumir en la mera comprobación un derecho incondicionado o natural a entrar en el domicilio, como aquí ha sucedido.

3) No cabe la autorización de entrada con fines prospectivos, estadísticos o indefinidos, para ver qué se encuentra, como aquí sucede, esto es, para el hallazgo de datos que se ignoran, sin identificar con precisión qué concreta información se pretende obtener. No proceden las entradas para averiguar qué es lo que tiene el comprobado.

4) Es preciso que el auto judicial motive y justifique -esto es, formal y materialmente- la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida de entrada, sometiendo a contraste la información facilitada por la Administración, que debe ser puesta en tela de juicio, en su apariencia y credibilidad, sin que quepan aceptaciones automáticas, infundadas o acriticas de los datos ofrecidos. Sólo es admisible una autorización por auto tras el análisis comparativo de tales requisitos, uno a uno.

5) No pueden servir de base, para autorizar la entrada, los datos o informaciones generales o indefinidos procedentes de estadísticas, cálculos o, en general, de la comparación de la situación supuesta del titular del domicilio con la de otros indeterminados contribuyentes o grupos de estos, o con la media de sectores de actividad en todo el territorio nacional, sin especificación o segmentación detallada alguna que avale la seriedad de tales fuentes.

Al respecto de la Sentencia que acabamos de mencionar, Joaquín Huelin Martínez de Velasco (Ex - Magistrado del Tribunal Supremo) y Vanessa Castelló Jordá, ambos de «QUATRECASAS», mantenían (EXPANSIÓN, 13.11.2020):

«Tampoco están exentas de censura las actuaciones de entrada y registro amparadas en un auto judicial, como se desprende de la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre (RC 2966/2019), en la que, en línea con un precedente suyo del 10 de octubre de 2019 (RC 2818/2017) y con la doctrina mantenida por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, el Alto Tribunal niega legitimación constitucional a toda autorización judicial que no contenga una fundamentación suficiente sobre la idoneidad, la proporcionalidad y la necesidad de la inmisión en el caso concreto. El Tribunal Supremo sienta, además, como doctrina el carácter excepcional de la entrada sin previo aviso y exige que con carácter general, la autorización judicial para la entrada y registro por parte de la Inspección vaya precedida de la notificación de la comunicación de inicio al inspeccionado»

Las otras actuaciones de entrada en domicilio constitucionalmente protegido no exentas de censura - consideran los profesionales antes citados - son aquellas a que se refiere la sentencia del 23 de septiembre de 2020, dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (TSJM) en el marco de un procedimiento contencioso-administrativo especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona (recurso 1493/2019).

Veamos algunos de los particulares de la sentencia del TSJM:

- FUNDAMENTO DE DERECHO PRIMERO.

«La entidad S.L. interpone recurso, a través del procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona, contra la

actuación de la Inspección realizada en fecha 17 de octubre de 2019 consistente en la entrada, registro e incautación de diversa documentación en la calle x de Madrid, donde radica la clínica P que aquélla desarrolla su actividad de cirugía plástica, así como frente al acuerdo del Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Tributaria de fecha 31 de octubre de 2019, que ratificó las medidas cautelares adoptadas por los actuarios respecto de los ficheros informáticos copiados, disco duro incautado y documentación en papel incautada en dicho inmueble.

La parte recurrente invoca en la demanda la vulneración de diversos derechos fundamentales y plantea en el suplico las siguientes pretensiones:

"1º) Declare que se han vulnerado los derechos fundamentales de mi representada a la inviolabilidad del domicilio, al secreto de sus comunicaciones y a obtener la tutela judicial efectiva de mi representada.

2º) Para su restablecimiento en la integridad de los mencionados derechos fundamentales:

a) Declare la nulidad radical de las pruebas obtenidas en el curso de la diligencia de entrada y registro practicada el día 17 de octubre de 2019 en el domicilio constitucionalmente protegido de mi representada, sito en la calle Diego de León nº 9, planta 1ª-A, de Madrid, así como de las medidas cautelares que respecto de ella se acordaron con ocasión de aquella ilegítima intromisión domiciliaria.

b) Anule el acuerdo de 31 de octubre de 2019, mediante el que se ratificó la adopción de las medidas cautelares adoptadas el día 17 anterior en la diligencia nº 4.

c) Ordene la devolución de la totalidad de los documentos aprehendidos y la destrucción de los archivos informáticos obtenidos en la ocasión.

3º) Plantee ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo cuestión de ilegalidad del segundo párrafo del artículo 181.5 RGAT, en cuanto impide la impugnación autónoma en la vía administrativa o económico-administrativa del acuerdo levantando, modificando o ratificando las medidas cautelares adoptadas en el seno de un procedimiento inspector»

[...]

«Mediante acuerdo de fecha 31 de octubre de 2019, notificado el día 5 de noviembre siguiente, la Inspección ratificó la adopción de las medidas cautelares "respecto de los ficheros informáticos copiados, disco duro incautado y documentación en papel incautada en el aludido inmueble»

[...]

Con base en tales hechos, afirma la demandante que el lugar donde desarrolla su actividad es un domicilio constitucionalmente protegido, por lo que la Inspección debió contar para entrar en el mismo con la correspondiente autorización judicial, no bastando una mera autorización administrativa. Además, el consentimiento prestado in situ por quien actuaba en representación de CPRE Avanzada, S.L., no fue debidamente informado. Y la documentación recopilada, aparte de carecer en muchos casos de trascendencia tributaria, afecta a datos de pacientes de la clínica, que están especialmente protegidos por la normativa sobre protección de datos de carácter personal y también incidía sobre las comunicaciones electrónicas amparadas por la Constitución, lo que evidencia la necesidad de que mediara intervención judicial.

Por todo ello, considera que se ha vulnerado el derecho a la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 CE), el secreto de las comunicaciones (art. 18.3 CE) porque la información almacenada en ordenadores, en particular los correos electrónicos, está amparada por el derecho a la privacidad, así como el derecho a la intimidad personal de terceros ajenos a la actuación administrativa al incautar documentos referidos a pacientes de la clínica sin su consentimiento (art. 18.1 y 4 CE).

También plantea la infracción del art. 24.1 CE, que tiene su causa en el acuerdo de 31 de octubre de 2019 dado que el art. 181.5 RGAT dispone que el acuerdo por el que se ratifican, modifican o levantan medidas cautelares no puede ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de plantear su procedencia o improcedencia en los recursos que puedan interponer contra la resolución que ponga fin al procedimiento de inspección. Y considera que esta restricción reglamentaria vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva»

- FUNDAMENTO DE DERECHO TERCERO.

[...]

«Así pues, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 18.2 CE y en las normas de desarrollo antes transcritas, para que los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria puedan entrar en el domicilio de un obligado tributario se precisa el consentimiento del interesado o autorización judicial.

El Tribunal Constitucional declaró en su sentencia nº 69/1999, de 26 de abril, que los concretos espacios constitucionalmente protegidos como domicilio de las personas jurídicas son el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma, así como los espacios que sirven para la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros»

[...]

«Trasladando la anterior doctrina al presente caso, es claro que el espacio físico donde está ubicada la clínica en la que entraron los funcionarios de la Inspección estaba protegido como domicilio por ser el lugar en el que se encontraban los documentos de la sociedad titular de la actividad.

A pesar de lo alegado por el Abogado del Estado, es incuestionable que en la clínica situada en la calle Diego de León nº 9 de Madrid estaban custodiados los documentos y soportes de la vida diaria de la sociedad reservados al conocimiento de terceros, pues así lo ponen de relieve las diligencias inspectoras incorporadas a las actuaciones, en las que se especifican los documentos y los archivos informáticos intervenidos, así como la propia autorización administrativa de entrada en dicho inmueble, en la que se expresa que su finalidad era recabar y examinar documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, albaranes, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos, etc.

En consecuencia, para llevar a cabo esa entrada y ocupación de documentos se necesitaba el consentimiento del titular al no haber obtenido la Administración la oportuna autorización judicial»

[...]

«Dicho esto, la doctrina jurisprudencial ha delimitado las características que debe reunir el consentimiento del titular para que la entrada en el domicilio sin autorización judicial sea considerada ajustada a Derecho.

En primer lugar, el consentimiento debe ser prestado por la persona física titular de la actividad o por el representante legal de la sociedad, no siendo admisible el consentimiento prestado por un trabajador. Así lo declara con toda claridad la mencionada sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de fecha 23 de abril de 2010 al afirmar que "el consentimiento debe ser dado por el titular, no por un empleado ni por un encargado..."»

Además, el consentimiento del titular debe ser libre, espontáneo e inequívoco, habiendo declarado sobre esto la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de fecha 4 de marzo de 1999 en su cuarto fundamento jurídico [...]

[...]

«Por último, en lo que ahora importa, el consentimiento eficaz tiene como presupuesto la garantía formal de la información expresa y previa, que debe incluir las concretas razones que justifican la entrada así como el derecho del contribuyente a negarse u oponerse a la misma. Sobre esta cuestión se pronuncia el Tribunal Constitucional en la sentencia nº 54/2015, de 16 de marzo, que en sus fundamentos jurídicos quinto y sexto declara lo siguiente: [...].

«La doctrina expuesta pone de manifiesto que el consentimiento eficaz para justificar la intromisión domiciliaria exige (i) que sea prestado por el titular de la actividad económica; (ii) que sea libre, espontáneo e inequívoco; (iii) que tenga como presupuesto la información expresa y previa sobre el alcance de la actuación inspectora que justifica la entrada y sobre el derecho del contribuyente a negarse u oponerse a la misma»

- FUNDAMENTO DE DERECHO SÉPTIMO.

«Las citadas exigencias constitucionales no han sido respetadas en el caso que ahora nos ocupa.

En efecto, el contenido de la autorización administrativa de entrada (antes transcrita) evidencia, en primer lugar, que no exige que el consentimiento sea dado por el titular de la actividad, pues sólo requiere la autorización de la persona que ostente mayor autoridad en el momento de personación de la Inspección en la empresa. No obstante, este defecto no tiene consecuencias en este caso ya que la entrada y el registro en la zona no pública de la clínica -en la que se custodiaban los documentos y archivos-, no se produjo hasta que se entregó a la Inspección un correo electrónico en el que la administradora de la entidad recurrente autorizaba "a recoger las actuaciones de inicio y para actuar con la Inspección" a D. Alonso, persona que estuvo presente durante el desarrollo de la diligencia en su calidad de "representante autorizado" de la sociedad.

Por otro lado, la indicada autorización administrativa tampoco contempla que el consentimiento pueda ser denegado al señalar, en términos imperativos, que esa persona de mayor autoridad "deberá, sin más trámites, permitir el acceso de la Inspección a sus oficinas y poner a su disposición la documentación requerida, con acceso, en su caso, a los programas y archivos en soportes magnéticos....", advirtiendo además que, en caso de no ser permitido el acceso, "se solicitará inmediatamente el auxilio de la autoridad competente (policía nacional, guardia civil,

policía autonómica o policía local)...", olvidando que la autorización administrativa no faculta para entrar en los espacios físicos que constituyen el domicilio de la persona jurídica protegidos por la Constitución y, por otro lado, que el ejercicio de un derecho fundamental (no consentir la entrada en el domicilio) no puede ser considerado como resistencia a la actuación inspectora y habilita a la Administración tributaria, en su caso, a solicitar la oportuna autorización judicial de entrada.

Aparte de esto, la repetida autorización administrativa soslaya de manera absoluta la información de derechos al contribuyente, y como fundamental, según se ha visto, su derecho a oponerse a la entrada de la Inspección en el domicilio de la actividad económica. No tiene en cuenta la Administración que el art. 34.1.ñ) de la Ley 58/2003, General Tributaria, reconoce al obligado tributario el derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de inspección, de sus derechos en el curso de tales actuaciones.

Por tanto, y sin necesidad de analizar los restantes motivos de impugnación alegados en la demanda, debe declararse la nulidad de la diligencia de entrada y registro realizada el 17 de octubre de 2019, lo que implica que carecen de eficacia probatoria todos los documentos y archivos aprehendidos en el curso de la misma, pues como declara la sentencia del Tribunal Constitucional nº 8/2000, de 17 de enero, "la valoración procesal de las pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales 'implica una ignorancia de las garantías propias del proceso (art. 24.2 de la Constitución)' (SSTC 114/1984, de 29 de noviembre, FJ 5 , y107/1985, de 7 de octubre, FJ 2) y en virtud de su contradicción con ese derecho fundamental y, en definitiva, con la idea de proceso justo (T.E.D.H., caso Schenk contra Suiza, Sentencia de 12 de julio de 1988 , fundamento de Derecho I, A) debe considerarse prohibida por la Constitución" (STC 81/1998, de 2 de abril, FJ 2)".

Como consecuencia de lo anterior, también procede anular y dejar sin efecto las medidas cautelares adoptadas con ocasión de la entrada domiciliaria, así como el posterior acuerdo de 31 de octubre de 2019 que ratificó tales medidas respecto de los ficheros informáticos copiados, disco duro incautado y documentación en papel incautada, con la consiguiente devolución a la actora de toda la documentación intervenida y la destrucción de los archivos informáticos copiados.

Por último, no procede plantear la cuestión de ilegalidad que se postula en la demanda en relación con el art. 181.5 del Real Decreto 1065/2007 [...]»

- FALLAMOS.

1.- Estimamos parcialmente el recurso interpuesto por la representación de la entidad CPRE AVANZADA, S.L., contra la actuación de la Inspección realizada en fecha 17 de octubre de 2019 consistente en la entrada, registro e incautación de diversa documentación en la sede de su actividad, así como frente al acuerdo de fecha 31 de octubre de 2019 que ratificó las medidas cautelares adoptadas por los actuarios.

2.- Declaramos la nulidad de la reseñada actuación de entrada y registro, así como la ineficacia probatoria de todos los documentos y archivos aprehendidos en el curso de la misma.

3.- Anulamos y dejamos sin efecto las medidas cautelares acordadas con ocasión de la entrada domiciliaria, así como el posterior acuerdo de fecha

31 de octubre de 2019 que ratificó la adopción de tales medidas respecto de los ficheros informáticos copiados, disco duro incautado y documentación en papel incautada.

4.- Acordamos la devolución a la entidad actora de toda la documentación intervenida y la destrucción de los archivos informáticos copiados.

5.- Desestimamos la pretensión actora de plantear cuestión de ilegalidad en relación con el art. 181.5 del Real Decreto 1065/2007.

6.- No se hace imposición de costas.

Tal vez haya quien considere que nos hemos excedido en la exposición de las dos Sentencias de referencia, **pero es que las mismas suponen esencial clarificación en materia de un derecho fundamental: la ley ordinaria (LGT) prevé la autorización administrativa a los efectos de referencia**, pero la entrada en domicilio y la incautación de documentación precisa de un consentimiento expreso y con total conocimiento de causa por parte del contribuyente; de no ser así, se hace necesaria la autorización judicial y, además, el auto judicial debe estar fundado suficientemente. Al respecto de cuestión tan interesante y a la par «delicada», también se pronunciaba el Prof. Rozas (Vocal del Consejo de Defensa del Contribuyente) en Medio de comunicación (Expansión, 13.11.2020):

[...]

«Sosiego, aconsejaba Felipe II –el Rey prudente– a quienes requerían de Su Majestad intervenir. Pues sosiego se debería de recomendar a los responsables de la política tributaria, que cabildean estos días postulando un remedio normativo de urgencia para enmendar la plana a lo que se ha querido deducir de dos sentencias del Supremo sobre entradas en domicilio en el orden tributario. Las actuaciones tributarias –de investigación, comprobación o recaudación (STC 76/1992)– pueden desarrollarse en el domicilio –familiar o el social (STC 137/1985)– del contribuyente. ¡Faltaría más! Y así está previsto en el artículo 113 LGT.

Pero, dado que su inviolabilidad es un derecho fundamental (art. 18 CE), una intervención de dicho calibre debiera de tener carácter excepción (subsidiario), adoptarse con las debidas garantías procesales y no solicitarse –ni autorizarse– con automatismo, sin una atenta ponderación de las circunstancias y motivos que la justifican. Hace tiempo que nuestra jurisprudencia constitucional ha recibido las teorías de Alexy [magistralmente traducido por Atienza y Espejo] sobre las reglas de proporcionalidad, como criterio adecuado para resolver los conflictos entre derechos –y deberes– fundamentales.

[...]

«A partir de ahí, lo que procede es que las Administraciones Tributarias calibren con medida cuándo y cómo proceder a la entrada en un domicilio particular o social; y que los jueces afinen su tacto, tino y criterio, al dictar con precisión los autos. Probablemente, ni más ni menos»

Como apuntábamos anteriormente, **el sentido de la jurisprudencia expuesta provocó inquietud en la Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria**, en especial por la condición de la advertencia previa (inclusión en plan de comprobación) de las actuaciones administrativas que han de llevarse a cabo. Así, el **«beatífico» Director actual de la AEAT se manifestaba en términos como los siguientes:** *«El domicilio constitucionalmente protegido*

tiene que conciliarse con que un investigador con autorización judicial pueda acceder a esos locales sin previo aviso. Avisar no parece que sea muy efectivo cuando existe la posibilidad de destrucción de pruebas». Por contrario, creemos que un buen ciudadano, nacido en un Estado de Derecho, debe congratularse por que la Justicia haya detectado una conducta antijurídica que condena, y desear tal anomalía no suceda más; los buenos resultados de una actividad recaudatoria no pueden alcanzarse con la vulneración o restricción de derechos y libertades.

Como lo del principio constitucional del deber general de contribuir a las cargas públicas parece no tener límite en su exigencia, convendría aconsejar prudencia a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y que no caiga en los sueños húmedos de algunos de alcanzar un Estado totalitario desconocedor de los derechos constitucionales, hoy por un motivo, mañana por otro. Para el futuro, habrá que confiar en los Tribunales de Justicia y en la adecuada ponderación de los términos en que los Autos autoricen la entrada en domicilios, así como que la modificación de la Ley General Tributaria no conduzca al atropello, algo siempre injusto. Solo el Juez, tras análisis minucioso de los pretendidos, debe resolver sobre la pertenencia y amplitud de la solicitud administrativa.

La producción normativa estatal del mes de noviembre/2020 vino a incorporar otro Real Decreto-ley a la lamentable serie de 36 aprobados por el Gobierno en el año 2020 al amparo de la circunstancia excepcional de la pandemia Covid-19 pero que no siempre, más bien al contrario, tiene que ver con ella. Cierto es que Gobiernos anteriores hicieron uso de la misma «arma» de producción normativa, pero los dos últimos años esa arma se ha convertido en una ametralladora de la que han salido balas de gran calibre (hasta un número superior a las setenta). A esto ha conducido el progresista enjuiciamiento del Tribunal Constitucional. Y lo que te «rondaré morena» que diría un castizo pues la excepcionalidad se ha hecho estructural.

Compartimos, como ya hemos hecho en otras ocasiones a propósito de la doctrina del Tribunal Constitucional en materia de Decretos-leyes, **la opinión de Francisco Sosa Wagner** y Mercedes Fuertes (EL MUNDO, 28 de octubre de 2020): *«Los estados excepcionales han de reservarse para situaciones inopinadas e imprevisibles: no es posible estar en continua alarma y excepción de la misma manera que no puede estar un despertador continuamente despertándonos».*

Los mismos autores citados nos recordaban el caso de Alemania:

«Existe allí una legislación de excepción –sería nuestro artículo 116 CE– aprobada en mayo de 1968 como una modificación de la Constitución. A nadie se le ha ocurrido invocar los instrumentos en ella contenidos para afrontar los efectos del virus actual. La respuesta legislativa, más comedida, ha consistido en la reforma de una ley que el Parlamento alemán tiene aprobada desde enero de 2001. Se trata de la conocida como Ley de protección contra las infecciones»

Afortunadamente, noviembre/2020 presenta, relativamente, pocas normas «preocupantes», pero el futuro se presenta amenazador si tenemos presente que en las Cortes Generales se están tramitando Proyectos de Ley que más pronto que tarde supondrán un incremento de la presión fiscal, y aún más del «esfuerzo fiscal» ese parámetro del que huyen como de la peste quienes continuamente pregonan que en cuanto a presión fiscal estamos muy por debajo de la media europea. No paran, falacia tras falacia.

De todos los Proyectos cuya tramitación se encuentra en curso, en nuestra opinión los más preocupantes, desde el punto de vista económico y jurídico son el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado y el Proyecto [la lectura del título puede dejar sin aliento al atleta más cualificado], *«de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego»* (en adelante, P.F.)

Al socaire del ya tan manido de la lucha contra el fraude (lucha a la que más temen los contribuyentes cumplidores de sus obligaciones tributarias) se introducen modificaciones en el ordenamiento jurídico-tributario dirigidas a estrechar el cerco en torno a los contribuyentes declarantes a los que el Tribunal Supremo, en la medida de sus posibilidades, trata de proteger con la alegoría del principio de seguridad jurídica y por ende de la buena administración. No nos extenderemos, tiempo habrá, exponiendo todas o parte de las modificaciones, pero hay una que no podemos dejar en el «tintero», de un lado, i) porque representa la técnica legislativa que trata de cerrar los vacíos que en la normativa deja la jurisprudencia; de otro lado, ii) por las importantes consecuencias en el ámbito recaudatorio.

En la Exposición de Motivos del PF se anticipa el cambio sustancial que se propone introducir en la determinación de la base imponible de ciertos tributos. Veamos lo que se dice en el apartado VI de dicha Exposición de Motivos:

*«Tanto en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se modifica la base imponible del impuesto, sustituyendo el valor real por valor, concepto que se equipara al valor de mercado. La determinación del valor real ha sido fuente de buena parte de litigios de estos impuestos por su inconcreción. **A este respecto, el Tribunal Supremo ha manifestado que no existe un valor real, entendido este como un carácter o predicado ontológico de las cosas, y ha establecido como doctrina jurisprudencial que, cuando exista un mercado de los bienes de que se trate, el valor real coincide con el valor de mercado.** Por otra parte, este mismo órgano, en recientes pronunciamientos, entre ellos la sentencia 843/2018, de 23 de mayo de 2018, ha determinado que el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes, que recoge la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo, lo que dificulta en gran medida la facultad comprobadora de la Administración tributaria. Esta dificultad se añade a la ya existente respecto de otros medios de comprobación de valores, como es el caso de la que se realiza mediante dictamen de peritos, sobre la que el Tribunal Supremo exige una comprobación «in situ», con visita del inmueble en cuestión, requisito exigido en diversas sentencias, entre las que cabe citar la sentencia 5306/2015, de 26 de noviembre de 2015. Por ello, se conceptúa como base imponible de estos impuestos el valor de mercado del bien o derecho que se transmita o adquiera. Además, en aras de la seguridad jurídica, en el caso de bienes inmuebles, se establece que la base imponible es el valor de referencia previsto en el texto refundido de*

la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo. Esta norma se modifica en consonancia con el cambio, amparando un garantista procedimiento administrativo para el general conocimiento del valor de referencia de cada inmueble. Para el caso en que no se disponga, o no sea posible certificar dicho valor de referencia, se establece la regla alternativa para la determinación de la base imponible»

Planteamiento de la mencionada Exposición de motivos que ha provocado la justa reacción intelectual de un prestigioso magistrado de la Sala Tercera, Sección segunda, del Tribunal Supremo, que – en expresión propia de su finura al escribir – se acogió al «terreno sagrado» representado por las páginas de un Blog tributario de gran calidad, en nuestra opinión, como es FISCAL BLOG. El Magistrado NAVARRO realiza una interesante glosa del apartado VI de la que nos permitimos extraer unos particulares muy interesantes desde el punto de vista de quienes se proclaman juristas [entre ellos, modestamente, se considera incluido el autor de las presentes líneas]. Veamos algunos particulares:

«En el caso de las leyes tributarias, hemos pasado de la encomiable pero ingenua proclamación de los “Derechos y Garantías del Contribuyente” -en la Ley 1/1998, arrumbada en el desván de los trastos viejos e inservibles- a un drástico viraje hacia el poderío recaudador y sancionador, ya iniciado en la propia Ley General Tributaria de 2003, muy reformada in peius, y recrudescido en la actualidad, donde destacan diversos productos normativos de la llamada prevención y lucha contra el fraude fiscal, rúbrica en la que, en realidad, cabe todo»

«Quiero detenerme, para hacer honor al título interrogativo de esta entrada [¿Puede mentir la ley?] en un solo aspecto de la regulación ingresada en el Congreso, contenido en el epígrafe VI de la proyectada exposición de motivos, en lo atinente a la fijación de la base imponible en los impuestos que, hasta ahora, tomaban como punto de partida el valor real de los bienes transmitidos»

«Según la briosa y un poco falaz exposición de motivos, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados -ITP y AJD- y en Sucesiones y Donaciones -ISD-, se reforma la base imponible, sustituyendo el valor real por valor (sic), noción que se equipara al valor de mercado (?).

«La explicación que ofrece el texto es ciertamente pintoresca. Hacienda Cañí. Me considero legitimado como ponente de las dos sentencias que el prelegislador menciona. No parece haber otra intención simulada que convertir en inútil e inaplicable esa jurisprudencia, que desagrada por igual a la Administración titular de los tributos cedidos y a las autonómicas cesionarias, porque se interpretaba allí el concepto de valor real que figuraba en las respectivas normas reguladoras, que ahora se cambia. Valor -ahora, sin el adjetivo real, que parece evocador de la monarquía delenda– es equivalente a valor de mercado, conforme a nuestra doctrina, y no puede consistir en una cantidad exacta y fija a todo trance, como no lo son los precios de las cosas en el mercado libre»

«A partir de este dato, que abochorna un poco recordar, la ley le da la vuelta, con agilidad y pericia propia de los maestros de los naipes que se desempeñan en los barcos que navegan por el Mississippi, sobre el tapete verde. No es éticamente aceptable que la ley -aún en fase de elaboración- falte a la verdad y haga decir a la jurisprudencia lo que ésta no dice. De

forma equívoca, se aspira a la obtención de un concepto que ya no es el valor real, sino el valor (resic), que se dice equivaler al de mercado, pero es el que determina el catastro, el cual puede ser impugnado, aunque solo en algunos casos. La idea parece haber salido a los postres de una comida copiosa y bien regada, cuyos comensales fueran Cantinflas, Groucho Marx y Antonio Ozores»

«En realidad, esa parte introductoria de una ley -está en juego, entre otros valores, el de interdicción de la arbitrariedad contiene su motivación, y debe ser empleada para ofrecer una explicación del porqué de la norma y de la razón de su regulación, en instituciones cuyo articulado pudiera ofrecer dudas, dado que, sobre todo en los primeros tiempos de vigencia, la mens legis -lo que ha querido decir el legislador-, es una regla interpretativa auténtica y, por ende, fundamental. No es su cometido entrar en liza con los jueces que no pueden replicar»

«La narración de tales pretendidos inconvenientes jurisprudenciales -que, en realidad, no son lo que de ellos se afirma, porque las leyes reguladoras de los impuestos indicados remitían a un concepto normativo, el valor real, más acorde con el principio de capacidad económica- tiene algo (no poco) de impostura, ya que se extraen pasajes aislados de su contexto para justificar pro domo sua el atropello. Lo que hizo esa doctrina fue ahorrar la libérrima configuración del tributo por parte de algunas comunidades autónomas, en la determinación de coeficientes sobre el valor catastral (art.57.1.b) LGT), de modo que ahora se trata de privar de efecto a las exigencias que la doctrina del Tribunal Supremo declaraba en garantía de los ciudadanos»

«Prueba del nueve de esto que señalo es que la reforma legal va a suponer, con certeza, una elevación sustancial de las cuotas de los impuestos afectados, para entusiasmo y alborozo de cedente y cesionarios. Si para situarse al abrigo del control judicial se ha de infamar al Tribunal Supremo diciendo que su jurisprudencia dificulta la actividad comprobadora de la Administración tributaria -sobre todo si se pretende efectuar desde la mesa camilla-, pues se hace y ya está»

«Si he entendido bien el galimatías, el valor del bien ya no es el real, sino el valor -a secas-, si bien coincidente con el de mercado (cosa distinta), que a su vez es el más probable de transacción entre personas independientes. Pero ese valor de mercado no surge del mercado, como cualquier cándido lector podría interpretar, sino es el que fija el poder político como valor de referencia en el catastro. Erich Honecker se sentiría muy orgulloso de esa idea del mercado»

Invito al lector/a (?) a que entre en el Blog de referencia y no se pierda la lectura completa de la «entrada» que acabamos de glosar. Por nuestra parte, poco podemos añadir impulsados por el espíritu crítico habitual, pues durante años seguimos con admiración la prosa y contenidos de las magníficas colaboraciones de NAVARRO SANCHIZ que, en sus tiempos de Magistrado de la Audiencia Nacional, publicaba «EL ECONOMISTA».

El Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021 (BOCG Serie A -30.10.2020- Numero 35.1) **encara un período temporal cargado muy previsiblemente de dificultades en el orden económico y social, con una reducción previa del PIB por encima del 11 por 100, una deuda pública más elevada que nunca y un desempleo abultado** llamado a crecer que parece solo la Providencia podrá evitar. Solo el mayor endeudamiento y las ayudas provenientes de la Unión Europea harán en alguna medida que se alcance el

«entusiasta» objetivo que indica la Exposición de Motivos (Apartado VII) del citado Proyecto de Ley (en adelante, PLP/21): *«En el ámbito tributario se adoptan diversas medidas encaminadas a hacer compatible un crecimiento económico equilibrado y un aumento de los ingresos tributarios que permita el fortalecimiento del Estado del bienestar y reduzca desigualdades».*

Y ¿dónde irá el buey que no are?

En la Exposición de Motivos (Apartado VII) del PLP/21, **el autor del mismo, tiene el descaro de proclamar el establecimiento de un marco normativo estable que:** *permite a los pequeños autónomos poder continuar aplicando el método de estimación objetiva para el cálculo del rendimiento neto de su actividad económica evitando, además, un incremento de sus obligaciones formales y de facturación. A tal efecto, se prorrogan para el período impositivo 2021 los límites cuantitativos que delimitan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva, con excepción de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, que tienen su propio límite cuantitativo por volumen de ingresos». **Seguramente al ideólogo de turno desconoce que tal prórroga se mantuvo en tiempos de prosperidad, y que el Estado no ha eliminado ya el régimen de referencia por cuanto que constituye una fuente segura de ingresos** y hay dudas que tal supresión conlleve un incremento de la recaudación, sin perjuicio de la necesidad de dedicar mayores efectivos en el seguimiento y comprobación individual. En definitiva, que la prórroga de referencia es estructural, endémica, que nada tiene que ver con la contemplación de los daños derivados de la COVID-19.*

Y mayor descaro, un Gobierno que ha sido incapaz de cuidar de la salud de los ciudadanos que han muerto a miles [mientras que se ocupaba de llevar a cabo su agenda «progresista» de crear un nuevo orden social] al explicar el motivo de la modificación que se pretende introducir en el Impuesto sobre el Valor Añadido (aumento del tipo impositivo aplicable a las bebidas que contienen edulcorantes añadidos, tanto naturales como aditivos edulcorantes) arguye que la finalidad perseguida es *«internalizar (?) los costes externos de nuestro Estado del bienestar, derivados de dietas poco saludables basadas en un elevado consumo de bebidas que contengan edulcorantes añadidos en su composición».* Y el no va más, ¡objetivo!: *promover el consumo responsable, en particular entre la población infantil y juvenil;* ahí es nada.

En lo que se refiere al aspecto económico-financiero del PLP/21 no cabe sino hacernos eco de los comentarios desfavorables provenientes de Entidades tan representativas como la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (a veces se olvida/ignora intencionadamente su lema: garantizar el cumplimiento efectivo del principio de sostenibilidad financiera por las Administraciones Públicas), Banco de España y Servicios de Estudios de la Banca Independiente. Tampoco han faltado opiniones adversas en la esfera privada que hemos podido conocer a través de la Prensa.

En su comparecencia (4.11.2020) ante la Comisión de Presupuestos del Congreso de los Diputados, **el Gobernador del Banco de España (Hernández de Cos) expuso con realismo las características de las coyunturas presente y futura;** la intervención del Sr. Hernández de Cos se encuentra recogida en el Diario de sesiones del Congreso de los Diputados (Comisiones. Año 2020. XIV Legislatura, núm. 202; páginas 3 a 17). El lector/a (?) puede encontrar en el texto de referencia una muy extensa información. Por lo que tiene de representativo, reproducimos el siguiente párrafo de lo expuesto por el Gobernador del Banco de España: *«La recuperación económica en curso aún presenta evidentes síntomas de fragilidad y se encuentra sometida a considerables riesgos a la baja que no aconsejan un aumento generalizado de*

la presión fiscal en estos momentos. Por eso, posiblemente hubiera sido preferible retrasar la introducción de alguno de ellos hasta que nuestra recuperación económica fuera más robusta».

Días antes (28 de octubre de 2020) de su comparecencia en el Congreso de los Diputados, el Gobernador del Banco de España decía algo -que ningún político quiere oír, **la palabra maldita «ajustes»- en su intervención en el «Foro Económico Internacional Expansión»: necesidad imperiosa de conseguir: «aumento de ingresos o reducción de gasto público en la próxima década que tendrán efectos negativos sobre el crecimiento, pero que son absolutamente inevitables»**

En la Prensa generalista y especializada, podemos encontrar reflexiones muy interesantes en orden a conocer la problemática que encierra el PLP/21. Veamos algunas de esas reflexiones.

- «LOS PRESUPUESTOS DE LA SOLEDAD». Antonio Duran-Sindreu Buxadé (Expansión, 28/11/2020)

«Sea como fuere, el proyecto aprobado no parece ser consciente de la dramática situación económica en la que vivimos. Pero vayamos por partes. En primer lugar, no hay que confundir una necesaria política expansiva con la necesidad de ajustar el gasto público y su gestión. Son dos cuestiones no sólo compatibles, sino imprescindibles. Pues bien; no se observa ninguna poda de lo superfluo, de las duplicidades, del gasto “político”, ni se nota ninguna medida de “compromiso público de solidaridad” con el sector privado ajustando sueldos, reduciendo estructura y mejorando eficiencia»

[...]

«Lo único que se vislumbra es un Estado “subsidiador”, “caritativo” y “expansivo”, que se olvida de que la única solución para reducir la pobreza es crear riqueza. Un modelo que llevó a Suecia a una de sus peores crisis y que sólo supero transitando a un Estado “posibilitador” y “promotor” de la riqueza, en un exquisito equilibrio entre lo público y lo privado, y con un reverencial respeto a la libertad personal; valores que los suecos tienen muy interiorizados. Pero no es sólo Suecia. Alemania, con su modelo de economía social de mercado, es otro ejemplo para seguir»

[...]

«En definitiva, éstos son unos presupuestos que ahondan en la soledad y el empobrecimiento del sector privado»

- «MÁS EXPANSIVOS DE LO ESPERADO». Santiago Lagos Peña (EL MUNDO, 3/11/2020)

[...]

«Pero estoy convencido de que en muchos otros apartados se podía haber optado por la congelación de partidas. Esto nos permitiría contener el crecimiento esperado del gasto y contener el déficit. Con estas cuentas y el empeoramiento de expectativas de crecimiento en 2021, me temo que el déficit se mantendrá por encima del 10%. Porque los ingresos no van a alcanzar lo que se plasma en el documento. Más allá de unas subidas impositivas con un impacto recaudatorio muy moderado, se apuesta implícitamente por elasticidades recaudatorias muy elevadas y un crecimiento del PIB solo alcanzable si ya en primavera contamos vacunas

efectivas y distribuidas entre la población más vulnerable»

[...]

«En síntesis, estoy de acuerdo con la necesidad y oportunidad de un impulso fiscal. Pero debería ser más selectivo y estar integrado en una estrategia plurianual que incluyese una reforma fiscal en profundidad y una revisión del gasto y de la Administraciones públicas que permitiese mejorar la eficiencia en la gestión pública».

- UN CONJUNTO DE ERRORES IMPORTANTES. Manuel Lagares (EL MUNDO, 18.11.2020)

«LO PEOR, sin embargo, es que los errores de antes continuarán en el futuro. Sin referirnos directamente al exceso de gastos públicos previsto en el proyecto de Presupuestos, pues la UE ha suspendido la regla de déficit excesivo para facilitar la lucha contra la pandemia, la política fiscal incluida en ese proyecto no ha encontrado mejor salida para nuestros déficits que la de subir impuestos en el epicentro de la crisis. Por cierto, la UE estima nuestro déficit para 2020 en un 12,2% del PIB, por encima del histórico déficit de Zapatero (11% del PIB). Subir impuestos en plena crisis es política que ha frenado el crecimiento del PIB y aumentado el desempleo cuando se ha utilizado en otros países. Es lo que puede ocurrir ahora en España con estos Presupuestos. Otro grave error de nuestro Gobierno»

Y con el panorama que tenemos de presente y futuro, el Gobierno pergeñando proyectos de ley como la de protección de la infancia a la que se identifica con el nombre del pianista de cámara (James Rhodes, de cuyo currículum no queremos acordarnos) del Vicepresidente denominado con bastante impropiedad «de lo social». En acto celebrado en la Casa de América, donde el Presidente del Gobierno pronunció conferencia titulada «España puede», el citado Rhodes tuvo un asiento reservado en primera fila. Así que todos satisfechos, al igual que el «Titanic» tuvo su orquesta para amenizar el hundimiento en las profundidades del mar, España tiene su pianista para, con el acompañamiento de sus notas musicales, deslizarse al fondo de un lago tal como el de San Martín de la Castañeda donde yace según la Leyenda la ciudad de Valverde de Lucerna, (Miguel de Unamuno: «San Manuel Bueno, mártir y tres historias más»). En el prólogo de la citada obra, su autor incluye dos poesías de las cuales extraemos estas estrofas expresivas de lo que se fue y no volverá:

«Campanario sumergido
de Valverde de Lucerna,
toque de agonía eterna
bajo el caudal del olvido»

«Se queja en vano tu bronce
en la noche de San Juan,
tus hornos dieron su pan,
la historia se está en su gonce.
Servir de pasto a las truchas
es, aun muerto, amargo trago;
Se muere Riba de Lago,
orilla de nuestras luchas»

---ooOoo---



HEMEROTECA (acceso a números anteriores)

© Hojas Azules de el Tucán 2019-2021

© Hojas Azules de el Tucán 2019-2021