



Roj: **STS 1740/2019** - ECLI: **ES:TS:2019:1740**

Id Cendoj: **28079130022019100194**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **03/06/2019**

Nº de Recurso: **84/2018**

Nº de Resolución: **760/2019**

Procedimiento: **Recurso ordinario**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 760/2019**

Fecha de sentencia: 03/06/2019

Tipo de procedimiento: REC.ORDINARIO(c/d)

Número del procedimiento: 84/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/05/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Procedencia: CONSEJO MINISTROS

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: CAR

Nota:

REC.ORDINARIO(c/d) núm.: 84/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 760/2019**

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 3 de junio de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo directo nº. 84/2018, interpuesto por La Asociación Española de Asesores Fiscales, representada por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Silvia Vázquez Senín, bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. Esaú Alarcón García, contra el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre (BOE 30.12.17), por el que se modifica el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** La procuradora D<sup>a</sup>. Silvia Vázquez Senín, en representación de La Asociación Española de Asesores Fiscales, con fecha 1 de marzo de 2018, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre (BOE 30.12.17), por el que se modifica el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

**SEGUNDO.-** Recibido el expediente administrativo y los justificantes de los emplazamientos practicados a terceros interesados, por diligencia de ordenación de fecha 18 de abril de 2018, se otorgó a la misma, con entrega del expediente administrativo, el plazo de veinte días para la formalización de la demanda, interrumpiéndose el mismo por diligencia de ordenación de 11 de mayo de 2018 para la ampliación del expediente solicitada por la parte recurrente.

Y, por diligencia de ordenación de fecha 19 de junio de 2018 se tuvo por remitida la ampliación del expediente administrativo y se dio traslado a la recurrente por el término que le resta para formalización de la demanda.

Trámite que fue evacuado mediante escrito presentado con fecha 13 de julio de 2018, en el que suplicaba a la Sala "dicte sentencia en la que estimando el presente recurso contencioso-administrativo, con arreglo a los argumentos vertidos en el cuerpo del presente escrito, se declare la anulación de los preceptos objeto de controversia de la disposición general impugnada, con todos los pronunciamientos accesorios que resulten pertinentes y con expresa imposición de costas a la administración demandada por su notoria temeridad y mala fe".

**TERCERO.-** Por Diligencia de Ordenación de fecha 16 de julio de 2018, se tuvo por formalizada la demanda, dándose traslado de la misma, con entrega del expediente administrativo a la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, parte recurrida, para que la contestara en el plazo de veinte días. Trámite que fue cumplimentado mediante escrito de fecha 17 de septiembre de 2018, con la súplica a la Sala "resuelva desestimando íntegramente el recurso, por adecuarse al ordenamiento jurídicos los preceptos impugnados de la disposición recurrida, con imposición de costas a la recurrente". Y por medio de otrosí digo, solicitó al amparo del artículo 60 LJCA el recibimiento del juicio a prueba "a fin de que se tengan por reproducidos los documentos que se acompañan a la contestación a la demanda y para que -a través de la prueba documental,- se solicite oficialmente del Consejo de estado la remisión a esa Sala, del oficio remitido del Ministro de Hacienda y Función Pública, del Anteproyecto de real Decreto 1073/2017 y de la Memoria del Análisis del Impacto Normativo recibidos en su día en el mismo del Ministerio de Hacienda y Función Pública para la emisión del preceptivo Dictamen".

**CUARTO.-** La Sala por medio de auto de fecha 15 de octubre de 2018 acordó el recibimiento de pleito a prueba y en cuanto a su práctica se admitió y declaró pertinente la Documental propuesta, dándose por reproducidos los documentos que acompaña el Sr. Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda, no habiendo lugar a librar oficio al Consejo de Estado en los términos interesados, por considerarlo la Sala innecesario para la resolución del litigio.

**QUINTO.-** Por diligencia de ordenación de fecha 26 de octubre de 2018, la Sala, concedió a la representación procesal de la parte recurrente el término de diez días para la presentación de escrito de conclusiones. Trámite



que fue evacuado mediante escrito presentado con fecha 8 de noviembre de 2018, en el que suplicaba a la Sala "dicte sentencia de conformidad a los pedimentos expresadas en el escrito de demanda".

Asimismo, por diligencia de ordenación de fecha 13 de noviembre de 2018, se dio traslado, por igual plazo de diez días, al Sr. Abogado del Estado, para que evacuara el referido trámite de conclusiones. Trámite que fue cumplimentado mediante escrito presentado con fecha 28 de noviembre de 2018, en el que suplicaba a la Sala "dicte sentencia desestimatoria del recurso formulado con imposición de costas a la recurrente".

**SEXTO.-** Por providencia de fecha 5 de marzo de 2019, se señaló para votación y fallo el día 21 de mayo de 2019, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Objeto del recurso contencioso administrativo.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, BOE de 30 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

En concreto son objeto de impugnación los siguientes **artículos**:

- Art. 25.1 del Real Decreto 520/2005 , art. 3 del Reglamento **impugnado**, por su carácter ultra vires, y que es del siguiente tenor -en negrita el texto innovado-:

"1. La mera interposición del recurso de reposición no suspenderá la ejecución del acto **impugnado**.

No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto **impugnado** en los siguientes supuestos:

a) Cuando se aporte alguna de las garantías previstas en el **artículo** 224.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , en los términos previstos en este **artículo**.

b) Sin necesidad de aportar garantía, cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

**Asimismo** , tratándose de sanciones que hayan sido objeto de recurso de reposición por los interesados, su ejecución quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa. **No se suspenderán con arreglo a esta letra las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias previstas en el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .**

La suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta ese momento".

- Art. 39.3 del Real Decreto 520/2005 , art. 8 del Reglamento **impugnado**, por su carácter ultra vires, y que es del siguiente tenor -en negrita el texto innovado-:

"3. Tratándose de sanciones que hayan sido objeto de reclamación por los interesados, su ejecución quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa. **No se suspenderán con arreglo a este apartado las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias previstas en el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .**

La suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta ese momento".

- Art. 51 del Real Decreto 520/2005 , art. 11 del Reglamento **impugnado**, por su carácter ultra vires, y que es del siguiente tenor -en negrita el texto innovado-:

"1. El órgano económico-administrativo podrá apreciar la existencia de temeridad **cuando la reclamación o el recurso carezca manifiestamente de fundamento y mala fe** cuando se produzcan peticiones o se promuevan incidentes con manifiesto abuso de derecho o que entrañen fraude procedimental.

En particular, podrá ser apreciada la existencia de mala fe cuando se planteen recursos o reclamaciones económico-administrativos con una finalidad exclusivamente dilatoria.

Dichas circunstancias deberán ser debidamente motivadas por el órgano económico-administrativo competente.

**2. Cuando se imponga el pago de las costas, estas se cuantificarán en un porcentaje del 2 por ciento de la cuantía de la reclamación, con un mínimo de 150 euros para las reclamaciones o recursos resueltos por órgano unipersonal, y de 500 euros para los que se resuelvan por órgano colegiado. En caso de reclamaciones**



**de cuantía indeterminada, las costas se cuantificarán en las cuantías mínimas referidas. Estas cuantías podrán actualizarse por orden ministerial.**

3. Cuando se hubiese acordado exigir el pago de las costas del procedimiento, **el Delegado de Economía y Hacienda** competente concederá el plazo a que se refiere el **artículo** 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , al obligado al pago para que satisfaga las costas. Transcurrido dicho plazo sin que aquellas se hubieran hecho efectivas, se procederá a su exacción por el procedimiento de apremio.

4. No se impondrán las costas del procedimiento en el caso que las pretensiones hubieran sido estimadas total o parcialmente".

5. Contra la condena en costas impuesta en la resolución económico-administrativa no cabrá recurso administrativo alguno, sin perjuicio de su revisión junto con el recurso de alzada que pudiera interponerse, de ser procedente".

**SEGUNDO.- Impugnación del art. 25 del Real Decreto 520/2005 , conforme a su redacción por Real Decreto 1073/2017.**

Distingue la demandante dos cuestiones. Una referida a la no suspensión de las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias previstas en el art. 42.2 de la LGT . Otra, referida a que la suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta ese momento.

1. No suspensión de las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias.

Sobre la primera de las citadas cuestiones el reparo que opone la parte recurrente es la falta de habilitación legal, esto es su carácter *ultra vires*. No opone ninguna otra causa de nulidad, ni siquiera alega defectos en la elaboración del texto reglamentario. Considera que la causa opuesta viene avalada por la Memoria de Impacto Normativo, afirmando que "la justificación de la modificación reglamentaria se encuentra en la habilitación que se concede por parte del **artículo** 212 de la Ley 58/2003 ", por el dictamen del Consejo de Estado de 20 de diciembre de 2017, y porque otra interpretación conduciría al absurdo de hacer de peor condición al responsable que al infractor. En definitiva, considera que el art. 212.3 de la LGT , que regula los recursos contra sanciones, contempla la suspensión automática de las sanciones por la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación económico administrativa, exceptuando la deuda tributaria objeto de derivación y las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el **artículo** 42.2 de la LGT , por lo que no puede servir de soporte legal a la redacción del art. 25 del Reglamento modificado, dado que las sanciones no forman parte de la deuda tributaria conforme al art. 58 de la LGT . Lo que le lleva a concluir que la regulación reglamentaria se ha excedido de la previsión legal, lo que determina su carácter *ultra vires*.

La parte recurrente, como se ha indicado, no denuncia defecto alguno en la elaboración del Real Decreto 1073/2017. No cabe, pues, entrar en la polémica suscitada entre las partes sobre las razones por las que el Consejo de Estado y un primer informe del Ministerio proponente, pusieran en duda la falta de habilitación legal de la reforma, por no poder descansar dicha habilitación en el art. 212.3 de la LGT . Polémica que resulta inútil y superflua para resolver la cuestión suscitada.

Lo que ahora interesa, y sobre el que ha de centrarse el análisis, es el texto definitivo del art. 25, y si a la luz de la ley que desarrolla encuentra en la misma amparo legal suficiente. Esto es, si el texto definitivo posee la suficiente habilitación legal.

Conviene advertir que el texto de la MAIN que transcribe la parte recurrente, y que según manifiesta pretende servir de justificación a la modificación reglamentaria en apoyo del art. 212.3 de la LGT , en realidad de forma expresa señala que la habilitación legal se encuentra en el art. 174.5 de la LGT , "Este precepto reglamentario tiene su habilitación legal en el **artículo** 174.5 de la LGT que establece que en los supuestos previstos en el **artículo** 42.2 de la LGT no resultará de aplicación lo dispuesto en el **artículo** 212.3 de esta Ley , relativo a la suspensión automática de las sanciones, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias".

Pero es que el propio preámbulo del Real Decreto 1073/2017 recoge que la habilitación legal se encuentra en el referido art. 174.5 de la LGT , "Las modificaciones legales introducidas en materia de suspensión de sanciones tributarias como consecuencia de su impugnación por los responsables han conllevado la necesidad de adaptar en este sentido las disposiciones reglamentarias en materia de revisión, teniendo en cuenta que dicha suspensión de acuerdo con lo dispuesto en el **artículo** 174.5 en relación con el **artículo** 212.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria no se extenderá a las impugnaciones que puedan realizar los responsables del **artículo** 42.2 de la misma Ley , dadas las características específicas de dicha responsabilidad". Con lo que, desde la perspectiva de la suficiente justificación, queda avalada su adecuación, art. 129 de la Ley 39/2015 , a los principios de buena regulación.

La conclusión se impone, la norma habilitante es el art. 174.5, en relación con el 212.3 de la LGT .

El art. 174.5 de la LGT es del siguiente tenor:

"En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.

No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del **artículo** 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado no resultará de aplicación lo dispuesto en el **artículo** 212.3 de esta ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias".

Precepto que fue modificado por el art. 1.10 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, norma que cabe inscribir dentro de las medidas adoptadas para la prevención y lucha contra el fraude fiscal y cuya Exposición de Motivos, a los efectos que ahora interesa, se muestra así de elocuente, "Por otra parte, la reforma pretende aclarar las implicaciones derivadas de la naturaleza jurídica del responsable tributario, que no debe ser identificado con un sujeto infractor, sino como obligado tributario en sentido estricto, aun cuando responda también de las sanciones tributarias impuestas a dicho sujeto infractor... Se clarifica el sistema de suspensión y devengo de intereses de demora en el caso de recurso o reclamación contra los acuerdos de derivación de responsabilidad. Así, con carácter general, si la sanción es recurrida tanto por el deudor principal como por el responsable la ejecución de la sanción será suspendida y dejarán de devengarse intereses de demora por el periodo de tiempo transcurrido hasta la finalización del periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. Sin embargo, en los supuestos de responsabilidad solidaria del **artículo** 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se aplicarán las citadas medidas de suspensión de ejecución y no devengo de intereses, habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad".

Ningún esfuerzo exegético debe hacerse para concluir que dicho **artículo** está excluyendo la suspensión automática de las sanciones tributarias que se deriven en los supuestos de responsabilidad solidaria del **artículo** 42.2 de la LGT, "No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del **artículo** 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado no resultará de aplicación lo dispuesto en el **artículo** 212.3 de esta ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias". El art. 25 se muestra absolutamente respetuoso con estas previsiones, tal y como resulta del mero contraste de lo dicho en la ley y lo dicho en el reglamento, "No se suspenderán con arreglo a esta letra las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias previstas en el **artículo** 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

Se está, pues, excepcionando la regla general del art. 212.3.a) de la LGT, que prevé como efecto de los recursos o reclamaciones contra las sanciones que interpongan los sujetos infractores y los responsables, la suspensión automática de su ejecución, sin necesidad de aportar garantías, hasta que las mismas sean firmes en vía administrativa, y sin que la citada suspensión alcance a la deuda tributaria objeto de derivación.

El texto del art. 212.3 de la LGT es el siguiente:

"La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

- a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.
- b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

Lo dispuesto en los párrafos a) y b) de este apartado se aplicará a los efectos de suspender las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como cuando en ejercicio de lo dispuesto en el **artículo** 174.5 de esta Ley dicha sanción sea recurrida por el responsable. En ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación.

Tampoco se suspenderán con arreglo a este precepto las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el **artículo** 42.2 de esta Ley".



Resulta evidente, de la simple lectura de los textos legales dispuestos, que el régimen general se excepciona en los supuestos de declaración de responsabilidad con fundamento en el art. 42.2 de la LGT . Resulta evidente, también, que nada se innova en el Reglamento ajeno a los términos de la ley, no hay extralimitación reglamentaria, simple y llanamente, como advierte el preámbulo del Real Decreto 1073/2017, se procura una simple adaptación reglamentaria a las disposiciones legales vistas.

Dicho lo anterior, no pudiendo predicarse el carácter ultra vires del art. 25 por las razones expuestas, nada más cabría añadir para desestimar esta pretensión, puesto que sería entrar a examinar la conformidad constitucional de las normas legales transcritas, en particular el art. 174.5 de la LGT , lo cual ni siquiera es puesta en cuestión por la parte recurrente. Sin embargo si parece oportuno salir al paso de la alegación que se contiene en el escrito de conclusiones de la parte recurrente sobre la declaración jurisprudencial de la naturaleza jurídica sancionadora de la responsabilidad tributaria, a lo que cabe añadir las declaraciones de este Tribunal realizadas sobre el alcance impugnatorio del propio art. 174.5 de la LGT .

Pues bien, el art. 174.5 contiene dos limitaciones respecto de su alcance, la que ahora nos interesa es la prevista en su apartado segundo, "No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del **artículo** 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado no resultará de aplicación lo dispuesto en el **artículo** 212.3 de esta Ley , tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias", de suerte que los declarados responsables por razón de las conductas previstas en el **artículo** 42.2 de la LGT solo pueden impugnar "el alcance global de la responsabilidad", y ello, como señala la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, "habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad". Con el art. 42.2 se pretende proteger la acción recaudatoria, evitando conductas tendentes a impedir o obstaculizar la misma mediante la disposición de bienes o derechos que pudieran ser embargados o que lo hubieran sido, exigiéndose una responsabilidad específica, y "*hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria*".

Responsabilidad específica en tanto que la misma no se deriva por las deudas y sanciones de las que debe responder el obligado principal, sino para asegurar su cobro; y por ello, la ley expresamente limita el alcance de la impugnación a "*el alcance global de la responsabilidad*", que lógicamente puede incluir deuda tributaria pendiente, recargo e intereses, y claro está, sanciones, dentro de los límites legalmente previstos, "*hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria*".

2. La suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta ese momento.

Impugna la parte recurrente el art. 25 en cuanto previene que "La suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta ese momento". Afirma que la MAIN aclara dichos términos, pues previamente a las actuaciones contra el responsable se hubieran podido producir actuaciones de recaudación "*con otros obligados tributarios*", de tal manera que la suspensión obtenida por aquel no beneficiaría a las previas actuaciones de recaudación llevadas a cabo frente a terceros; aclaración que también se contiene en el preámbulo del Reglamento, "Igualmente, como consecuencia de la doctrina de los actos firmes, y dado que previamente a las actuaciones con el responsable se podrían haber producido actuaciones de recaudación con otros obligados tributarios, se establece que la suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta el momento en el que se acuerde la suspensión de la ejecución por la impugnación del responsable".

A pesar de términos tan contundentes, afirma la parte recurrente que aún la lógica aplastante de estos textos ante los que no cabe oponer reparo alguno, sin embargo pudiera dar a equívocos al intérprete que entendiéndose que se trata de una excepción a los efectos cautelares propios de la institución cautelar frente al propio responsable. Por lo que debería de haberse aclarado que se refiere a actuaciones seguidas frente a otros obligados y no frente al responsable. Por lo que la norma tal y como está redactada no encuentra amparo legal alguno, porque a su entender debería de haber especificado que se refiere a actuaciones de recaudación "*con otros obligados tributarios*".

Ya anteriormente se ha hecho referencia al art. 129 de la Ley 39/2015 , y al principio de buena regulación. Si bien conforme a la doctrina constitucional el preámbulo de las normas no posee fuerza normativa, si vale como parte explicativa de la norma, justificando su contenido, y en definitiva creando un espacio de certidumbre en cuanto sirve para delimitar el alcance de las normas que contiene y facilita su control judicial. Otro tanto cabe decir de las memorias del análisis de impacto normativo, en cuanto, entre otras funciones, sirve de justificación del contenido normativo de la disposición general.

Atendiendo a las justificaciones que se recogen en el preámbulo y el MAIN del Reglamento, como bien dice la parte recurrente, el precepto cuestionado "adquiere una lógica aplastante a la que no cabe oponer reparo



alguno". En tanto, el preámbulo y el MAIN posee el valor visto, decae la exigencia de que se añada la aclaración solicitada, en tanto que ninguna duda cabe sobre su alcance y su respeto a la ley que desarrolla.

Con todo, lo que en última instancia pretende la parte recurrente es subsanar una omisión reglamentaria. Al respecto son numerosas las sentencias de este Tribunal sobre la posibilidad de anular una disposición reglamentaria por ausencia de contenido, por todas, en cuanto compendia la doctrina al respecto, valga la sentencia de 14 de octubre de 2014 , rec. ordinario 758/2012, que prevé los dos supuestos en que cabe el control judicial de las omisiones o inactividades reglamentarias, bien cuando la misma sea considerada un incumplimiento de una obligación expresamente prevista por la ley, o bien cuando esa omisión o silencio reglamentario suponga la creación implícita de una situación jurídica contraria al ordenamiento jurídico. Sin que estemos ante ninguno de los dos supuestos, en tanto que la disposición reglamentaria cuestionada en modo alguno establece una situación contraria al ordenamiento jurídico, que, en el peor de los casos, sólo podría producirse de aplicar la norma bajo una interpretación contraria a la ley.

**TERCERO.- Impugnación del art. 39.3 del Real Decreto 520/2005 , conforme a su redacción por Real Decreto 1073/2017.**

Mientras que el art. 25 antes analizado se refiere al recurso de reposición contra sanciones, este art. 39.3 regula el supuesto de reclamaciones económico administrativas contra sanciones; el tenor de ambos **artículos** es sustancialmente igual. La parte recurrente opone a las innovaciones introducidas en este art. 39 por el Real Decreto 1073/2017 , los mismos defectos hechos valer respecto del art. 25. La resolución de la controversia pasa por reproducir en este lo dicho en el Fundamento anterior, al que nos remitimos.

**CUARTO.- Impugnación del art. 51 del Real Decreto 520/2005 , conforme a su redacción por Real Decreto 1073/2017. Costas del procedimiento.**

Previene el art. 234.5 de la LGT lo siguiente:

"El procedimiento económico-administrativo será gratuito. No obstante, si la reclamación o el recurso resulta desestimado o inadmitido y el órgano económico- administrativo aprecia temeridad o mala fe, podrá exigirse a la persona a la que resulte imputable dicha temeridad o mala fe que sufrague las costas del procedimiento, según los criterios que se fijen reglamentariamente.

La condena en costas se impondrá en la resolución que se dicte, con mención expresa de los motivos por los que el órgano económico-administrativo ha apreciado la concurrencia de mala fe o temeridad, así como la cuantificación de la misma.

Cuando se hubiera interpuesto recurso de alzada ordinario, la eficacia de la condena en costas dictada en primera instancia quedara supeditada a la confirmación de la misma en la resolución que se dicte en dicho recurso de alzada ordinario".

Su desarrollo reglamentario se contiene en el art. 51 del Real Decreto 520/2005 , en su redacción conforme al Real Decreto 1073/2017, en los siguientes términos:

"1. El órgano económico-administrativo podrá apreciar la existencia de temeridad cuando la reclamación o el recurso carezca manifiestamente de fundamento y mala fe cuando se produzcan peticiones o se promuevan incidentes con manifiesto abuso de derecho o que entrañen fraude procedimental.

En particular, podrá ser apreciada la existencia de mala fe cuando se planteen recursos o reclamaciones económico-administrativos con una finalidad exclusivamente dilatoria.

Dichas circunstancias deberán ser debidamente motivadas por el órgano económico-administrativo competente.

2. Cuando se imponga el pago de las costas, estas se cuantificarán en un porcentaje del 2 por ciento de la cuantía de la reclamación, con un mínimo de 150 euros para las reclamaciones o recursos resueltos por órgano unipersonal, y de 500 euros para los que se resuelvan por órgano colegiado. En caso de reclamaciones de cuantía indeterminada, las costas se cuantificarán en las cuantías mínimas referidas. Estas cuantías podrán actualizarse por orden ministerial.

3. Cuando se hubiese acordado exigir el pago de las costas del procedimiento, el Delegado de Economía y Hacienda competente concederá el plazo a que se refiere el **artículo** 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , al obligado al pago para que satisfaga las costas. Transcurrido dicho plazo sin que aquellas se hubieran hecho efectivas, se procederá a su exacción por el procedimiento de apremio.

4. No se impondrán las costas del procedimiento en el caso que las pretensiones hubieran sido estimadas total o parcialmente.



5. Contra la condena en costas impuesta en la resolución económico-administrativa no cabrá recurso administrativo alguno, sin perjuicio de su revisión junto con el recurso de alzada que pudiera interponerse, de ser procedente".

Alegaciones de la parte recurrente:

Para la parte recurrente este artículo excede los límites de la ley o introduce previsiones que requieren regulación mediante ley formal.

Considera la demandante que el procedimiento económico administrativo no tiene naturaleza contradictoria, siendo la propia Administración la que dirija, tutele y resuelva las reclamaciones económico administrativas, convirtiéndose en juez y parte. Debe tenerse en cuenta el carácter obligatorio de las reclamaciones económico administrativas para acceso a la vía judicial, por lo que su regulación debería ser lo más restrictiva posible. Además mientras que las tradicionales costas procesales judiciales admiten un procedimiento incidental de impugnación ad hoc, no se permite respecto de las costas del procedimiento económico administrativo.

A continuación transcribe la STC de 21 de julio de 2016 sobre las tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses, por lo que parece querer establecer un paralelismo entre ambas figuras, tasas y costas. Considerando expresamente que se trata de un concepto incardinable en la categoría de las tasas.

Sin solución de continuidad centra la parte recurrente sus críticas en el apartado 2 del referido art. 51. Considera que la fijación de umbrales mínimos y no máximos, restringen el acceso a la tutela judicial efectiva por su carácter disuasorio y resulta desproporcionado. Extiende la crítica a que no se diferencie entre los supuestos de desestimación e inadmisión y a la propia cuantificación que demuestra que su imposición no persigue resarcir los costes del procedimiento sino impedir el acceso al juez natural, de suerte que se asemeja a una figura cuasisancionadora, próxima a los recargos y a posibles sanciones. Indicando lo desproporcionado que puede llegar a ser estableciendo la fijación porcentual sin máximo alguno.

Añade la recurrente, después de señalar la naturaleza de tasa que se le confiere en la regulación, que en todo caso estaríamos ante una prestación patrimonial pública de naturaleza no tributaria, lo que exige también reserva de ley, sin que el porcentaje establecido, 2%, ni el mínimo establecido, tienen amparo legal conculcando el principio de reserva de ley.

Por último, en su demanda denuncia que el apartado 5 del 51 también carece de base legal alguna al limitar la posibilidad de interponer un recurso directo frente a la condena en costas, limitando el acceso a la tutela judicial efectiva.

Alegaciones de la parte demandada:

Para el Sr. Abogado del Estado las costas en el procedimiento económico administrativo se configuran como una prestación a satisfacer como consecuencia del sobreuso o uso no eficiente de los recursos públicos que se manifiesta de forma concreta en la utilización abusiva de los instrumentos que pone a disposición la Hacienda Pública para revisar sus propios actos a través de la vía económico-administrativa.

Sobre el que el procedimiento sea contradictorio en modo alguno incide en la exigencia de las costas del procedimiento, pues su justificación se encuentra en el uso abusivo de los recursos públicos. Sin que pueda establecerse un paralelismo entre costas judiciales y costas del procedimiento económico administrativo, pues aún la misma denominación no comparten la misma naturaleza, puesto que mientras las primeras tiene como finalidad sufragar los costes del proceso con independencia del uso temerario o no, las del procedimiento económico administrativo tienen como objetivo sufragar el uso indebido y abusivo de los recursos públicos. Constituyen las costas la consecuencia del mal uso de la vía económico administrativa, sin que el establecimiento de un umbral mínimo limite los derechos de los interesados, siendo desproporcionado, en contra de lo dicho por el recurrente, el establecer un umbral máximo, que favorecería a los reclamantes en litigios de una cuantía superior al umbral máximo.

Afirma que carece de sentido distinguir entre supuestos de desestimación y de inadmisión, pues ambos pueden generar los mismos costes desde el momento en que en ambos se pone en marcha la maquinaria administrativa, comparándolo con el recargo ejecutivo.

A continuación centra su análisis el Sr. Abogado del Estado en la naturaleza jurídica de las costas, para determinar si son tasas, prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario u otra cosa distinta. Decantándose por que nos encontramos ante prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, pues cumple los dos requisitos que las identifica, establecidas por ley, en el art. 234.5, y son coactivas, se exigen coactivamente y responde a fines de interés general, evitar el uso torticero de la justicia administrativa. Pudiendo fijarse determinados elementos mediante el reglamento.

Por último indica que la regulación reglamentaria asegura en todo caso la revisión de la imposición de costas.

Resolución de la controversia.

De la impugnación que formula la parte recurrente cabe distinguir dos apartados. Uno, referido a la improcedencia del establecimiento de las costas en el procedimiento económico administrativo. Dos, el carácter ultra vires de los apartados 2 y 5 del art. 51.

Respecto de las alegaciones oponiéndose al establecimiento de costas en el procedimiento, realizada por el art. 234.5 de la LGT, dado que es la consecuencia del ejercicio legítimo de la potestad legislativa por quien la tiene encomendada, sin que se cuestione su constitucionalidad, el valor de dichas alegaciones es el de mera opinión, legítima desde luego, pero sin fuerza jurídica alguna para el éxito de las pretensiones de la parte recurrente.

Ha de centrarse el análisis, pues, en los apartados 2 y 5 del art. 51 del Reglamento, en cuanto se denuncia su carácter ultra vires.

Dispone el apartado 2 del art. 51 lo siguiente:

"Cuando se imponga el pago de las costas, estas se cuantificarán en un porcentaje del 2 por ciento de la cuantía de la reclamación, con un mínimo de 150 euros para las reclamaciones o recursos resueltos por órgano unipersonal, y de 500 euros para los que se resuelvan por órgano colegiado. En caso de reclamaciones de cuantía indeterminada, las costas se cuantificarán en las cuantías mínimas referidas. Estas cuantías podrán actualizarse por orden ministerial".

Antes de iniciar el análisis de este **artículo** en los términos propuestos por las partes, no está de más hacer las siguientes consideraciones.

Unos de los principios básicos de nuestro ordenamiento jurídico es el de seguridad jurídica. La STC 27/1981, lo describe como "suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad", refiriéndose el propio Tribunal Constitucional en su sentencia 46/1990 al mismo como "la exigencia del **artículo** 9.3 relativa al principio de seguridad jurídica implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas (...). Hay que promover y buscar la certeza respecto a qué es Derecho y no ... provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes, incluso cuáles sean éstas".

Hoy es sentir común la profunda inseguridad jurídica e incertidumbre social provocada, entre otros factores, por la imprecisión de las normas jurídicas. Lo que se manifiesta de manera muy significativa en el ámbito fiscal.

Cabe observar en la elaboración normativa, con habitualidad, la utilización de conceptos y categorías perfectamente definidos y delimitados por la ciencia jurídica tributaria, que en su desarrollo en el texto normativo delimitan contornos que se alejan del concepto o categoría enunciado para terminar definiendo o mostrando una figura fiscal distinta. A veces, parece que dicha técnica responde a meras lagunas o a propias complejidades conceptuales de una determinada figura tributaria, otras, sin embargo, descubren una finalidad directamente dirigida a salvar obstáculos que harían inviable su aplicación. No resulta extraño comprobar como se presentan como impuestos lo que constituyen verdaderas tasas o viceversa, o como se juega con la imposición directa o indirecta, o con los tributos extrafiscales, por ejemplo. Sea como sea, lo que debe ser, por propia exigencia del principio de seguridad jurídica, es que la utilización en las normas de conceptos jurídicos determinados o categorías conceptuales lleve parejo en su desarrollo la inmediata certidumbre que los identifica, lo cual no es un desiderátum sino una exigencia jurídica conectada directamente con el principio de seguridad jurídica y cuyo incumplimiento debe acarrear las consecuencias jurídicas que el ordenamiento reserva a las quiebras constitucionales.

El art. 245.5 de la LGT no ofrece lugar a duda, regula y habla expresamente de "*las costas del procedimiento*"; concepto que se encuentra definido jurídicamente, y que se distingue de otras figuras y conceptos, aún cuando pudieran resultar indefinidos alguno de los elementos que lo componen -en esta línea cabe encuadrar al art. 214 de la LEC que distingue entre los diversos elementos que componen las costas a diferencia de lo que constituyen los gastos, cosa que no se hace en el expresado artº 245-. Se configuran jurídicamente como una contraprestación por los gastos, o por determinados gastos, que se derivan directamente de un concreto procedimiento, en este caso del procedimiento económico administrativo, causa inmediata de su producción,



de suerte que todos los que tienen la condición de parte procedimental pueden ser sujetos activo o pasivo de una declaración de imposición de costas cuando concurren las condiciones legalmente previstas. En definitiva, las costas del procedimiento son los gastos que se relacionan inescindiblemente con el desarrollo del procedimiento y que se producen en su seno, normalmente necesarios para cumplir la finalidad que se le reserva a dicho procedimiento, que en el caso presente, dada las características del procedimiento económico administrativo, parece circunscritos a los gastos en los que incurran los órganos económico- administrativos derivados del procedimiento tramitado.

Siendo ello así, lo que llama poderosamente la atención, y nos pone sobre aviso, es que el grueso de la polémica suscitada entre las partes se centre en descubrir la naturaleza jurídica que esconde el concepto legal de "las costas del procedimiento". Discuten las partes sobre si se trata de una tasa, una medida sancionadora o cuasi sancionadora disuasoria, una prestación patrimonial de carácter público no tributario, e incluso de un recargo; lo cual resulta a todas luces superfluo, pues el concepto de "costas procedimentales" es un concepto jurídico determinado, identificado por la concurrencia de los elementos que lo identifican, aún cuando resulten indefinidos algunos de los mismos. Las costas del procedimiento -sin perjuicio de que su configuración normativa contenga dentro del conjunto de gastos unos u otros elementos, lo que en este caso se antoja especialmente conveniente de identificar, puesto que se parte del presupuesto de que el procedimiento económico administrativo es gratuito-, son sólo esas costas del procedimiento, ni son tasas, ni medidas sancionadoras, ni prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario.

Sucede, sin embargo, que la modificación del art. 51.2 del Real Decreto 520/2005, introducida por el Real Decreto 1073/2017, **en tanto cuantifica el importe de forma general y abstracta desvinculándolo del concreto procedimiento en el que se produce los gastos a sufragar y prescindiendo de estos, en tanto que se desconecta de los costes del concreto procedimiento, le hace perder su verdadera naturaleza, pues ya no podemos estar hablando de costas del procedimiento, sino, dependiendo de la perspectiva desde la que nos aproximemos, tal y como hacen las partes al examinar el art. 51.2, cabe identificarlas como tasa, como medida sancionadora o como prestación patrimonial de carácter público no tributario, y de ser alguna de estas figuras lo que es evidente es que no pueden ser costas del procedimiento. Es la propia parte recurrente la que en definitiva viene a negar a las costas del procedimiento su condición de tal, y aboga porque se considere que los arts. 245 de la Ley y 51.2 del Reglamento establecen una prestación patrimonial de carácter público no tributario.**

Lo cual debe llevarnos a estimar la pretensión de la parte recurrente en este punto y declarar la nulidad del art. 51.2 del Real Decreto 520/2005, modificado por Real Decreto 1073/2017.

Sobre el art. 51.5 del Reglamento.

Contiene el art. 51 del Reglamento el apartado 5 introducido por el Real Decreto 1073/2017, cuyo tenor es el siguiente:

"Contra la condena en costas impuesta en la resolución económico-administrativa no cabrá recurso administrativo alguno, sin perjuicio de su revisión junto con el recurso de alzada que pudiera interponerse, de ser procedente".

La parte recurrente en su demanda se limita a afirmar que se introduce una normativa desproporcionada que choca con otros preceptos de rango legal -sin más concreción-, en una materia que por su relevancia exige el tratamiento de ley ordinaria; añadiendo que dicho precepto carece de base legal para limitar la posibilidad de interponer recurso directo frente a la condena en costas, limitando el acceso a la tutela judicial efectiva del contribuyente, que ve aumentada la carga económica que le supone reclamar el auxilio de los tribunales de justicia.

El art. 33 de la LJCA establece que la Jurisdicción Contencioso-Administrativa juzgará dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos o alegaciones deducidos. Es en los escritos de demanda y contestación donde deben consignarse con la debida separación los hechos, los fundamentos de derecho y las pretensiones que se deduzcan, mientras que el trámite de conclusiones no puede tener otra finalidad que presentar al Tribunal el resumen sucinto de las respectivas posiciones acerca de los hechos alegados, de las pruebas, en su caso, practicadas, y de los argumentos jurídicos esgrimidos, circunscribiéndose a lo ya discutido. Debe atenerse el juzgador a los términos en los que se formula la controversia entre las partes oportunamente deducidas.

Como ha quedado dicho los términos en los que la parte recurrente plantea el debate son llanamente los consignados. Los cuales resultan a todas luces insuficientes para que pudiera prosperar la pretensión actora. Como se ha indicado se dice que el citado art. 51.5 "choca con otros preceptos legales" sin preocuparse siquiera de indicar cuáles son los preceptos legales a que se refiere. Además se afirma que limita el acceso a la



tutela judicial efectiva, haciendo supuesto de la cuestión, pues no ofrece la menor explicación de qué manera dicho precepto impide u obstaculiza que se pueda llevar ante la jurisdicción la decisión del órgano económico imponiendo las costas.

Parafraseando al Tribunal Constitucional, por todas STC 101/2013 , la impugnación de normas debe ir acompañada con una fundamentación que permita a las partes, a las que asiste el derecho de defensa, así como a este Tribunal que ha de pronunciar Sentencia, conocer las razones por las cuales los recurrentes entienden que las disposiciones cuestionadas vulneran una norma de rango superior; cuando lo que se encuentra en juego es la depuración del ordenamiento jurídico resulta carga de los recurrentes, no sólo abrir la vía para que el Tribunal pueda pronunciarse, sino también colaborar con la justicia del Tribunal mediante un pormenorizado análisis de las cuestiones que se suscitan, por lo cual, si no se atiende esta exigencia, se falta a la diligencia procesalmente requerida; no siendo admisibles las impugnaciones globales carentes de un razonamiento desarrollado que las sustente.

#### **QUINTO.- Costas.**

La estimación parcial de la demanda conlleva que cada parte abone las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, al no apreciarse mala fe o temeridad en las partes.

Por todo ello, en nombre de S. M. el Rey y en el ejercicio de la potestad que, emanada del pueblo español, nos concede la Constitución

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

**PRIMERO.-** Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Asociación Española de Asesores Fiscales, contra el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y debemos declarar y declaramos la nulidad de su **artículo** 51.2 por ser disconforme con el ordenamiento jurídico.

**SEGUNDO.-** Desestimar el recurso en todo lo demás.

**TERCERO.-** No hacemos una expresa condena en las costas

**CUARTO.-** Publíquese el presente fallo en el Boletín Oficial del Estado a los efectos previstos en el **artículo** 72.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa .

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Jose Diaz Delgado

Angel Aguallo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez

Jesus Cudero Blas Rafael Toledano Cantero

Dimitry Berberoff Ayuda Isaac Merino Jara

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.